Archive of SID

مطالعات حسابداری و حسابرسی، تابستان ۱۴۰۰، شماره ۳۸، از صفحه ۶۹ تا ۸۶

رتبه شفافیت گزارشگری مالی مبتنی بر ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری؛ ارائه مدل جامع اندازه گیری و شواهدی از نقش ویژگی های حسابرس در بهبود آن

دکتر مهدی بشکوه[1]©

استادیار گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران

(تاریخ دریافت: ۲۲ خرداد ۱۳۹۹؛ تاریخ پذیرش: ۱۵ مهر ۱۳۹۹)

تحقیقات بیشماری در زمینه شفافیت گزارشگری مالی انجام شده که نشان می دهد عوامل متعددی بر کیفیت این اقلام اثر گذار هستند.از جمله این عوامل می توان به عوامل کیفیت حسابرسی اشاره نمود. تحقیق حاضر ضمن ارائه الگوی جامع اندازه گیری شفافیت گزارشگری مالی به واکاوی میزان تاثیر پذیری آن از کیفیت حسابرسی می پردازد. برای این منظور جهت سنجش شفافیت گزارشگری مالی برای نخستین بار از رویکرد ترکیبی آنتروپی و تحلیل سلسله مراتبی(AHP) جهت وزن دهی به زیر شاخه های ویژگی های کیفی استفاده می شود. سپس با کمی نمودن ویژگی های کیفی شرکت های نمونه امتیازدهی و رتبه بندی می شوند. همچنین برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی از مدل رگرسیون بهره گیری می شود. نمونه تحقیق شامل۷۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های1388 تا 1397است. نتایج تحقیق نشان می دهد عناصرکیفیت حسابرسی رابطه مستقیم و معنادار با رتبه شفافیت گزارشگری مالی دارند. مدل ارائه شده به دلیل استفاده کامل از ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری در تحقیق حاضر می تواند جایگزین یا مکمل مناسبی جهت رتبه شرکتها توسط سازمان بورس اوراق بهادار تهران باشد.

واژه‌های کلیدی: شفافیت گزارشگری مالی ، آنتروپی، سلسه مراتبی تحلیل(AHP)، تخصص حسابرس، اندازه حسابرس.

[1] beshkooh@qiau.ac.ir

© (نویسندهٔ مسئول)

www.SID.ir

Archive of SID

مقدمه

سود یکی از اطلاعات حسابداری و مهمترین شاخص های حسابداری می باشد که همواره برای اهداف متعددی همچون ارزیابی سهام و عملکرد مدیریت شرکت ها و همچنین به منظور بهبود تصمیمات مربوط به سرمایه گذاری، کانون توجه سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان بوده است[۶]. تحلیل نظری و شواهد تجربی بیانگر آن است که افشای مالی ضعیف موجب افزایش عدم تقارن اطلاعاتی و گمراهی سهامداران و اعتباردهندگان می شود[۹]. جریان شفاف و با کیفیت اطلاعات موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی[۴۱] کاهش هزینه سرمایه [۴۴] و[۲۸] و افزایش نقدشوندگی[۵۱] سهام می شود. علاوه بر این، افشای اطلاعات با کیفیت باعث افزایش کیفیت قیمت گذاری سهام [۷۹] و[۸۸] و افزایش بازدهی آن[۶] می شود.

مدل های مبتنی بر ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری مندرج در مفاهیم نظری گزارشگری مالی، که سطح سودمندی اطلاعات گزارشگری مالی در تصمیم گیری ها را از طریق عملیاتی کردن ویژگی های کیفی می آزماید[۸۱]، [۲۸]،[۹۴]. به عبارت دیگر هرچه مربوط بودن و قابلیت اتکا بیشتر باشد سودمندی اطلاعات و به تبع آن کیفیت افشاء اطلاعات نیز بیشتر است. مزیت این روش تمرکز بر کیفیت گزارشگری و مقیاس مستقیم آن بودن و ضعف آن نیز مشکل در عملیاتی شدن ویژگی های مذکور است.

با توجه به مدل های فوق اغلب کشورها اقدام به رتبه بندی شرکتهای موجود در بورس اوراق بهادار خود می کنند تا فعالان بازار نسبت به جایگاه آنها از نظر اعتبار و شفافیت اطلاعات آگاه باشند . در ایران نیز سازمان بورس اوراق بهادار تهران امتیاز و رتبه کلیه شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را از نظر کیفیت افشا و اطلاع رسانی مناسب به بازار منعکس می کند که امتیاز اطلاع رسانی بر اساس زمان ارائه اطلاعات مربوط به پیش بینی درآمد هر سهم، صورتهای مالی میان دوره حسابرسی نشده سه، شش و نه ماهه، اظهار نظر حسابرس نسبت به پیش بینی درآمد هر سهم اولیه، شش ماهه، و صورتهای مالی میان دوره شرکت، صورتهای مالی حسابرسی نشده پایان هر سال و تفاوت بین پیش بینی ها و عملکرد واقعی حسابرسی شده محاسبه می شود. ضمنا در صورت عدم ارائه به موقع صورتهای مالی حسابرسی شده پایان سال و زمانبندی پرداخت سود سهام، امتیاز منفی به ازای هر روز تاخیر در نظر گرفته می شود. این رتبه بندی ها در سایت کدال در دسترس است.

رتبه بندی مذکور ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری را که در مفاهیم نظری گزارشگری مالی به آنها اشاره شده، بطور کامل لحاظ نمی کند. زیرا مربوط بودن اطلاعات حسابداری علاوه بر به موقع بودن، شامل انتخاب خاصه، ارزش پیش بینی کنندگی و ارزش تایید کنندگی نیز است. همچنین قابلیت اتکا شامل کامل بودن، احتیاط(محافظه کاری) ، بی طرفی و بیان صادقانه است که در رتبه بندی بورس درنظر گرفته نمی شود.

علاوه بر این در تحقیقات تجربی انجام شده بر اساس رتبه های منتشر شده توسط بورس اوراق بهادار تهران، نتایج دور از انتظاری بدست آمده است که می تواند نشان دهنده ضعف این روش و نیاز به روش رتبه بندی جامع تری باشد. برخی از این تحقیقات عبارتند از:

www.SID.ir

Archive of SID

یعقوب نژاد و ذبیحی[۳۲]به بررسی رابطه بین کیفیت افشا و نقدشوندگی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. آنها از رتبه های کیفیت افشاء منتشر شده بورس اوراق بهار بعنوان معیار کیفیت افشا استفاده نمودند. نتایج تحقیق ایشان نشان داد بین کیفیت افشا و نقد شوندگی ارتباط معنی داری وجود ندارد[۶۴].

ستایش و همکاران [۳۴]با استفاده از رتبه های کیفیت افشا انتشار یافته بورس اوراق بهادار تهران، به بررسی تاثیر کیفیت افشا بر نقدشوندگی و هزینه سرمایه پرداختند. نتایج تحقیق ایشان نشان داد رابطه معنی داری بین کیفیت افشا با نقد شوندگی و هزینه سرمایه وجود ندارد[۳۳].

مهرآذین و همکاران [۳۶] به بررسی رابطه بین شفافیت اطلاعات مالی و محتوای اطلاعاتی سود پرداختند. آنها برای تعیین شفافیت اطلاعات از رتبه بندی شرکتها توسط بورس اوراق بهادار تهران استفاده نمودند. نتایج تحقیق ایشان نشان داد در شرکتهای با شفافیت اطلاعاتی کم (زیاد) محتوای اطلاعاتی زیاد(کم) است[۵۲].

دارابی و مرادلو[۳۳] به بررسی رابطه بین شفافیت اطلاعات (بر اساس رتبه بندی کیفیت افشاء شرکتها توسط بورس اوراق بهادار تهران)و محتوای اطلاعاتی سود حسابداری در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان داد رابطه معناداری بین شفافیت اطلاعات و محتوای اطلاعاتی سود وجود ندارد[۲۶].

بنابراین در تحقیق حاضر تلاش می شود با عملیاتی کردن کلیه ویژگی های کیفی مفاهیم نظری گزارشگری مالی به کمک آنتروپی شانن الگوی رتبه بندی جدیدی ارائه شود. همچنین میزان تاثیر پذیری آن از کیفیت حسابرسی بعنوان یکی از مکانیزم های نظارتی و راهبری شرکتها بررسی می گردد. زیرا انتظار می رود واحد های تجاری که از حسابرسان با کیفیت و متخصص بهره می برند از شفافیت گزارشگری مناسب تری نیز برخوردار باشند

در بخش های بعدی مقاله به تبیین مبانی نظری ، پیشینه پژوهش و روش شناسی پردا خته می شود. سپس ضمن تحلیل داده ها ، نتیجه گیری و پیشنهاد های تحقیق ارائه می شود.

مبانی نظری و پیشینه تحقیق

مبانی نظری

شفافیت گزارشگری مالی

سود حسابداری یکی از مهمترین اطلاعات مندرج در صورتهای مالی می باشد که همواره مورد توجه گروه های مختلف استفاده کننده قرار گرفته است.از سود حسابداری به عنوان مبنایی برای سنجش کارایی مدیریت، ابزاری برای پیش بینی سودها و جریان های نقدی آتی، مبنایی برای تعیین مالیات و وسیله ای برای ارزیابی وقضاوت درباره تخصیص منابع یاد می شود.این فرض که سود به عنوان منبع اصلی اطلاعات مختص شرکت است توسط تحقیقات تجربی که بیانگر آن است سرمایه گذاران به سود بیشتر از هر معیار دیگر ارزیابی عملکرد (نظیر سود سهام، جریان های نقدی یا شکل

www.SID.ir

Archive of SID

های دیگر سـود مثـل سـود قبـل از مالیـات، بهـره و استهلاک) اتکا می کنند، مورد پشتیبانی قرار گرفته است. همچنین نتـایج تحقیقـات حـاکی از آن اسـت که مدیران سود را به عنوان معیار اصلی مورد توجه سرمایه گذاران و تحلیل گران درنظر می گیرند. آغاز هزاره سوم با رسوایی های مالی در سطح بین الملل همراه شده است. این موضوع نگرانـی هـایی را در ارتباط با کیفیت گزارشگری مالی پدید آورده وانگشت اتهام بـه سـوی گزارشـگری مـالی نشـانه رفته است. علت اصلی این نگرانی ها را میتوان در این موضوع جستجو کرد کـه مـدیران شـرکت هـا بـا استفاده از تکنیک های حسابداری تا حد زیادی توان دستکاری گـزارش هـای مـالی و در رأس آن رقـم "سود"را دارا می باشند[۲۱]. از این رو، این موضوع اهمیت پیـدا مـی کنـد کـه سـود گـزارش شـده حاصـل عملکرد بنیادی شرکت است یا خیر.در پاسخ به این نگرانی ها، نهادهای ناظر از یـک طـرف و محققـان از طرف دیگر بر این مقوله متمرکز شده اند. در سال های اخیر شاهد افزایش روزافزون تحقیقاتی هسـتیم که به موضوع کیفیت سود می پردازند.

کیفیت حسابرسی

آنچه مطلوبیت سود را برای سهامداران افزایش میدهد کیفیت و پایداری آن است. اما، آنچه میتواند باعث کنترل رفتار فرصت- طلبانه ی مدیریت شده و مشکلات نمایندگی بین سهامداران و مدیران را کاهش دهد و منجر به ثبات میزان سود شود، حسابرسی است. حسابرسی که با کیفیت بالاتری انجام شود میتواند بر میزان اقلام تعهدی اختیاری اعمالی شده توسط مدیریت و کیفیت و پایداری سود نقش داشته باشد.

صورتهای مالی بخش عمده ای از اطلاعات مورد نیاز سرمایه گذاران و اعتباردهندگانی که شرکت را تأمین می کند .براساس چنین سطح اعتمادی به صورتهای مالی،نقش حسابرسان نیز نقش حیاتی است. حسابرسی صورتهای مالی امری ضروری است زیرا، صورتهای مالی حسابرسی شده می تواند این اطمینان را برای سرمایه گذاران و اعتباردهندگان فراهم کند که اطلاعاتی معتبر و قابل اتکا در اختیار آنان قرار میگیرد. بنابراین، حسابرسی صورتهای مالی میتواندارزش افزوده اقتصادی برای یک شرکت ایجاد کند. با در نظر گرفتن اهمیت خدمات حسابرسی و عدم امکان مشاهده ی مستقیم کیفیت حسابرسی، پیدا کردن روشی اثربخش برای کنترل کیفیت حسابرسی، موضوعی ضروری است[۵].

پیشینه تحقیق

صالحی و همکاران(۱۳۹۵) به بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر پایداری سود(مطالعه موردی: شرکتهای درمانده مالی نسبت به دیگر شرکت های بورس اوراق بهادار تهران)تعداد ۱۸۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از ابتدای سال ۱۳۸۴ تا انتهای ۱۳۹۱ آزمون نمودند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که اندازه ی حسابرس و تخصص حسابرس با پایداری سود ارتباط مثبت معناداری داشته است. اما، تداوم تصدی حسابرس رابطهی معناداری با پایداری سود نداشته است [۲۳].

حاجیها و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی تاثیر تخصص در صنعت و دوره تصدی حسابرسی بر مدیریت سود (با تاکید بر صورت های مالی میان دوره ای) در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران، تعداد ۷۳ شرکت در دوره زمانی ۱۳۹۰-۱۳۸۷ پرداختند. از مدل رگرسیونی خطی و آزمون تفاوت استفاده

www.SID.ir

Archive of SID

نمودند، و تاثیر متغیرها به صورت جداگانه مورد بررسی پرداختند. پژوهش آنها نشان داد که نتایج یکسانی هم برای داده های سالانه و هم برای داده های میان دوره ای بدست آمده است.

مایکل اکسلزن و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی نقش حسابرس در حمایت مالی از طریق تئوری توضیحی برای نقش حسابرس IS بر اساس مصاحبه نیمه ساختار یافته با ۵۵ حسابرس ارشد و حسابرسان IS پرداختند. حسابرسان در ده دفاتر کار در بخش های دولتی استرالیا، کانادا، نیوزیلند و انگلستان مشغول به کار بودند [۷۹].

جولیا باشییری و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی اهمیت کیفیت سود پرداختند ، آنها یک روش شبه آزمایشی برای بررسی اولویت سرمایه گذاران برای سهام محلی، شرکت هایی را که مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری پذیرفته می شود، پرداختند آنها دریافتند تفاوت شرکت های با کیفیت پایین درآمد در مقایسه با شرکت های مطابق با اصول حسابداری ،زمانی است که نقش سرمایه گذار محلی در معاملات در شکل گیری قیمت سهام، قوی تر است. [۸۸].

فرضیه های تحقیق

فرضیه عبارتی آزمایشی است که رابطه قابل انتظار بین دو یا چند متغیر را بصورتی دقیق و روشن تبیین می‌نماید که ممکن است کاملاً دقیق و اساسی باشد و با مجموعه‌ای از حقایق پشتیبانی و تصدیق گردد و یا یک پیش‌بینی غیر دقیق باشد که تنها با چند فرضیه آزمایشی دیگر و یا چند پژوهش پشتیبانی گردد.به منظور حصول اهداف پژوهش حاضر، فرضیه پژوهش در قالب چهار فرضیه فرعی بشرح زیر تبیین می‌گردند:

فرضیه اصلی : بین کیفیت حسابرسی و شفافیت اطلاعات حسابداری ارتباط مستقیم و معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی ۱:بین اندازه حسابرس و شفافیت اطلاعات حسابداری ارتباط مستقیم و معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی ۲:بین دوره تصدی حسابرس و شفافیت اطلاعات حسابداری ارتباط مستقیم و معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی ۳:بین تخصص حسابرس و شفافیت اطلاعات حسابداری ارتباط مستقیم و معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی ۴:بین رتبه حسابرس و شفافیت اطلاعات حسابداری ارتباط مستقیم و معناداری وجود دارد.

روش شناسی تحقیق

روش تحقیق

تحقیق حاضر از نظر طبقه بندی براساس اهداف،از نوع کاربردی است. به علاوه از نوع تحقیقات شبه تجربی و در حوزه تحقیقات توصیفی است. هم چنین با توجه به اینکه در این تحقیق برای محاسبه متغیرها از اطلاعات گذشته استفاده شده است، از نوع تحقیقات پس رویدادی است. از نظر روش تحلیل

www.SID.ir

Archive of SID

داده ها، تحقیق همبستگی- مقطعی می باشد، زیرا به مطالعه داده های مربوط به یک مقطع زمانی خاص می پردازد.

جامعه آماری،روش و حجم نمونه گیری

جامعه آماری تحقیق، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۶ لغایت ۱۳۹۵ است. به لحاظ آنکه اطلاعات مورد نیاز برای سنجش متغیرها، در این بازه زمانی امکان‌پذیر می‌باشد. اطلاعات مورد نیاز شرکت‌های نمونه از طریق بانک‌های اطلاعاتی تدبیرپرداز و ره آورد نوین و سایت رسمی بورس اوراق بهادار تهران گردآوری می‌شود. جمع‌بندی داده‌ها و محاسبات مورد نیاز در صفحه گسترده اکسل، اجرا و تجزیه و تحلیل نهایی به کمک نرم‌افزار های اس پی اس اس نسخه ۲۰ و ایویوز نسخه ۸ انجام می‌شود.

روش نمونه‌گیری در پژوهش حاضر، بصورت معقول و حذف سیستماتیک می‌باشد.

شیوه انتخاب تعداد شرکت های مذکور بشرح زیر بوده است:

کل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از ابتدا تا پایان سال ۱۳۹۵	۵۲۹
شرکت‌هایی که سال مالی آنها منتهی به ۲۹ اسفند نمی‌باشد.	(۷۹)
شرکت‌هایی که در دوره مورد بررسی، عضویت ده سال خود را در بورس، حفظ ننموده‌اند.	(۹۳)
شرکت‌هایی که داده‌های آنها برای انجام این پژوهش کافی نبوده است.	(۹۶)
شرکت‌هایی که در دوره مورد بررسی، سال مالی خود را تغییر داده‌اند.	(۹۷)
شرکت‌هایی که جزو بانک‌ها و موسسات اعتباری، واسطه‌گری، بیمه و هلدینگ بوده‌اند.	(۹۴)
کل شرکت‌های مورد بررسی، پس از انجام نمونه‌گیری به روش حذف سیستماتیک:	**۷۰**

پس از اعمال این محدودیت‌ها، تعداد ۷۰ شرکت همه شرایط حضور در جامعه آماری را داشته‌اند که با توجه به قلمروی ۱۰ ساله پژوهش، مشتمل بر ۷۰۰ سال- شرکت می باشد. لازم بذکر است که اسامی شرکت‌های انتخابی در پیوست شماره (۱) آورده شده است.

متغیر تحقیق

مدل های آزمون فرضیه های تحقیق :

مدل اصلی	$E.Q=a+\beta^1AQ+\beta^2Lev+\beta^3MTB+\beta^4AGE+\beta^5Size+\xi$
مدل فرعی ۱	$E.Q=a+\beta^1Asize+\beta^2Lev+\beta^3MTB+\beta^4AGE+\beta^5Size+\xi$
مدل فرعی ۲	$E.Q=a+\beta^1Aten+\beta^2Lev+\beta^3MTB+\beta^4AGE+\beta^5Size+\xi$
مدل فرعی ۳	$E.Q=a+\beta^1Aexp+\beta^2Lev+\beta^3MTB+\beta^4AGE+\beta^5Size+\xi$
مدل فرعی ۴	$E.Q=a+\beta^1ARank+\beta^2Lev+\beta^3MTB+\beta^4AGE+\beta^5Size+\xi$

www.SID.ir

Archive of SID

متغیر وابسته پژوهش

متغیر وابسته پژوهش

رتبه شفافیت گزارشگری مالی، مفهومی نظری و چند بعدی است و هنوز پژوهشگران به روش واحدی برای اندازه گیری آن دست نیافته اند. در مقاله ها و پژوهش های مختلف این حوزه، تنها یک یا دو جنبه از کیفیت افشاء اطلاعات مد نظر بوده است که طبیعتا باعث خواهد شد نتایج، چندان قابل اتکا نباشد. بنابراین به منظور جلوگیری از بروز این مشکل در تحقیق حاضر بر ساختاری اتکا می شود که در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران ارائه شده است، تا ابعاد چندگانه کیفیت اطلاعات حسابداری در نظر گرفته شود.

ارزیابی ویژگی مربوط بودن و قابلیت اتکا

طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی در ایران زیر مجموعه ویژگی مربوط بودن، ارزش پیش بینی ، تایید کنندگی و انتخاب خاصه و زیر مجموعه ویژگی قابلیت اتکا ، بیان صادقانه (رجحان محتوا بر شکل) ، بی طرفی، احتیاط و کامل بودن می باشد. در ذیل مدلهای مربوط به ارزیابی ویژگی مربوط بودن و قابلیت اتکا بیان می شود.

ارزیابی ویژگی مربوط بودن

در این تحقیق به منظور برآورد ارزش پیش بینی که از اجزای مربوط بودن است از مدل ترکیبی[1] ، مقطعی[2] استفاده می شود ، به نحوی که

ارزیابی ارزش پیش بینی کنندگی

ارزش پیش بینی برحسب توانایی سودها برای پیش بینی سودهای آتی و جریانهای نقدی آتی اندازه گیری می شود.

$$ROA_{t+1} = \lambda_0 + ROA_{t} \lambda_1 + e_t \quad (۱)$$

ROA= بازده داراییها از سودهای قبل از اقلام غیر عادی و عملیات متوقف شده تقسیم بر میانگین کل داراییها .e_t= خطای باقیمانده

قدر مطلق خطاهای پیش بینی استخراج شده از مدل به عنوان مقیاسی معکوس ارزش پیش بینی در نظر گرفته می شود .از این مدل فرانسیس ودیگران (۲۰۰۴) و باروآ (۲۰۰۶) در تحقیقات خود استفاده کرده اند .

ارزیابی ارزش تایید کنندگی (بازخورد)

اطلاعاتی مربوط تلقی می شود که بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته ، حال یا آینده یا تائید یا تصحیح ارزیابی های گذشته آنها موثر واقع شود . ارزش تایید کنندگی سود کیفیتی است که استفاده کنندگان را قادر می سازد انتظارات گذشته خود را تایید و یا تصحیح کنند.

---

[1] Pooling
[2] Cross Sectional

www.SID.ir

Archive of SID

نصراللهی و عارف منش(۱۳۸۸)، نیکومرام و شورورزی(۱۳۸۸) و دستگیر و همکاران (۱۳۸۹) برای اندازه گیری ارزش تاییدکنندگی(ارزش بازخورد) از تفاوت بین قدر مطلق پیش بینی سود سال آتی قبل و بعد از در نظر گرفتن سود سال جاری استفاده کردند که در این پژوهش نیز همین مدل مورد استفاده قرار می گیرد:

$$FV_t \text{[1]} = |PE'_B| - |PE_A| \qquad \text{مدل(۵)}$$

FV_t: ارزش تایید کنندگی سودها برای سالهای t

PE_B: خطای پیش بینی سود سالهای آتی بدون در نظر گرفتن سودهای جاری

PE_A: خطای پیش بینی سود سالهای آتی با در نظر گرفتن سودهای جاری

اگر قدر مطلق خطای پیش بینی با در نظرگرفتن سودهای جاری کوچکتر از قدر مطلق خطای پیشی بینی بدون در نظر گرفتن سودهای جاری باشد شواهدی را فراهم می آورد که ارزش تایید کنندگی (بازخورد) مثبت است. برای مطابقت با سایر معیارهای معکوس، ارزش تایید کنندگی (بازخورد) منفی به عنوان معیار معکوس ارزش تایید کنندگی استفاده می گردد. از دو معیار برای ارزش تاییدگی که مبتنی بر مدلهای پیش بینی (۱) و (۳) هستند ، استفاده می شود که مدل (۱) مبتنی بر پیش بینی سود و مدل (۳) مبتنی بر پیش بینی جریانهای نقدی است که در غالب یک مثال تشریح می گردد:

دو معیار ارزش تاییدکنندگی (بازخورد) سود به شرح زیر محاسبه می گردد :

1. FV-PVe1 معیار ارزش بازخورد مبتنی بر مدل پیش بینی سودها (مدل ۱)

2. FV-PVCf1 معیار ارزش بازخورد مبتنی بر مدل پیش بینی جریانهای نقدی (مدل ۳)

محاسبه معیار اول FV-PVe1

ارزش بازخور شرکت i در سال ۱۳۸۸ به صورت زیر محاسبه می شود

مرحله اول: برآورد خطای پیش بینی سود سال ۱۳۸۹ بر مبنای سود واقعی سال ۱۳۸۸

ضرایب λ_0, λ_1 ضریب متغیرهای برآورد شده مدل ۱ برای شرکت i هستند، حال داریم:

$$PROA_{1389} = \lambda_0 + \lambda_1 \times ROA_{1388} \qquad PErorrA_{1389} = ROA_{1389} - PROA_{1389}$$

$PROA_{1379}$ = پیش بینی بازده داراییها از سودهای قبل از اقلام غیرعادی و عملیات متوقف شده برای سال ۱۳۸۹ با استفاده از ضرایب استخراج شده از مدل (۱) و سود واقعی سال ۱۳۸۸ شرکت i

$PErorrA_{1379}$: خطای پیش بینی بازده داراییها برای سال ۱۳۸۹ با محاسبه تفاوت بین بازده پیش بینی شده و واقعی شرکت i

مرحله دوم: برآورد خطای پیش بینی سال ۱۳۸۹ بر مبنای سود واقعی سال ۱۳۸۷

[1] Feedback Value
[2] Prediction Error before

www.SID.ir

Archive of SID

$PROAB_{1389} = \lambda_0 + \lambda_1 . PROA_{1388}$ $PROA_{1388} = \lambda_0 + \lambda_1 . ROA_{1387}$

$PEorrB_{1389} = ROA_{1389} - PROAB_{1389}$

$PEOA_{1389}$ = پیش بینی شده بازده داراییها برای سال ۱۳۸۹ با استفاده از ضریب استخراج شده از مدل ۱ و سود واقعی سال ۱۳۸۸ شرکت i

$PROAB_{1389}$ = پیش بینی بازده داراییها برای سال ۱۳۸۹ بر مبنای سود پیش بینی شده سال ۱۳۸۸ شرکت i

$PErorrB_{1389}$= خطای پیش بینی بازده داراییها برای سال ۱۳۸۹ با محاسبه تفاوت بین سود پیش بینی شده و واقعی شرکت i

مرحله سوم: محاسبه ارزش تایید کنندگی سود سال ۱۳۸۹ شرکت i

$Fv\text{-}\ pve_{1389} = |pErorrB_{1388}| - |pErorrA_{1388}|$

ارزیابی انتخاب خاصه

یابد پیرو نیکومرام و شورورزی(۱۳۸۸) برای مشخص کردن ویژگی انتخاب خاصه در این تحقیق ، گزارش حسابرسی سالانه مورد بررسی قرار می گیرد ، شرکتهایی که انتخاب خاصه را رعایت نکرده باشند به عنوان بند گزارش انعکاس یافته است به آنها عدد صفر و آنهایی که رعایت کرده اند عدد یک اختصاص می یابد .

به موقع بودن: نسبت فاصله بین پایان سال مالی تا تاریخ انتشار صورتهای مالی تقسیم بر ۱۲۴ روز

ارزیابی ویژگی قابلیت اتکا

براساس چارچوب مفاهیم نظری گزارشگری مالی ویژگی قابلیت اتکا به بیان صادقانه (رحجان محتوا بر شکل) ، بی طرفی، احتیاط ، کامل بودن تفکیک می شود . برای ارزیابی بعد قابلیت اتکا از روش داده های ترکیبی ، مقطعی استفاده می گردد.

ارزیابی بیان صادقانه

همبستگی بین سود و بازده سهام و قدرت توضیح دهندگی سود روشی برای تعیین میزان بیان صادقانه آن است. مطابق با دیدگاه بیور(۱۹۸۹) فرض می شود تغییر در قیمت سهام واکنش به تغییرات سود در یک دوره معین است. بنابراین بازدهی تابعی از تغییرات سود است و ضریب تغییر سود به عنوان معیاری برای کیفیت سود در نظر گرفته می شود(نصراللهی و عارف منش ۱۳۸۹، ولوری۲۰۰۶). بر این اساس ضریب تعیین مدل زیر که بر اساس اطلاعات ۴ سال قبل هر شرکت محاسبه می شود بعنوان میزان بیان صادقانه آن در نظر گرفته می شود:

$+ £\ RET_{it} = a_0 + a_1\ \mathbf{NI_{it}} / \mathbf{P_{i,t}}$

که در آن: RET: میانگین بازده ماهانه سهام(۱۲ماه) برای سال t

$\mathbf{NI_{t,i}} / \mathbf{P_{i,t}}$: نسبت سود خالص سال جاری به قیمت است.

www.SID.ir

Archive of SID

بی طرفی

نصراللهی و عارف منش(۱۳۸۹) از قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری که از الگوی تعدیل شده جونز توسط دچاو ودیچو (۲۰۰۲) به دست می آید به عنوان شاخصی برای بی طرفی استفاده نمودند. هرچه اقلام تعهدی بیشتر(کمتر) باشد ، کیفیت سود ضعیفتر(بهتر) خواهد بود.

$$WCAC_t = \beta_0 + \beta_1 CFO_{t-1} + \beta_2 CFO_t + \beta_3 CFO_{t+1} + \varepsilon_t \quad (۱۲)$$

WCAC: اقلام تعهدی سرمایه در گردش CFO: جریانهای نقد عملیاتی

انحراف استاندارد باقیمانده معادله بالا مقیاس معکوس کیفیت اقلام تعهدی است.

ارزیابی احتیاط (محافظه کاری)

برای ارزیابی شاخص محافظه کاری از مدل **گیولی و هین (۲۰۰۰)**استفاده می گردد که بنی مهد (۱۳۸۵) نیز در تحقیق خود از همین مدل استفاده کرده است .

کامل بودن

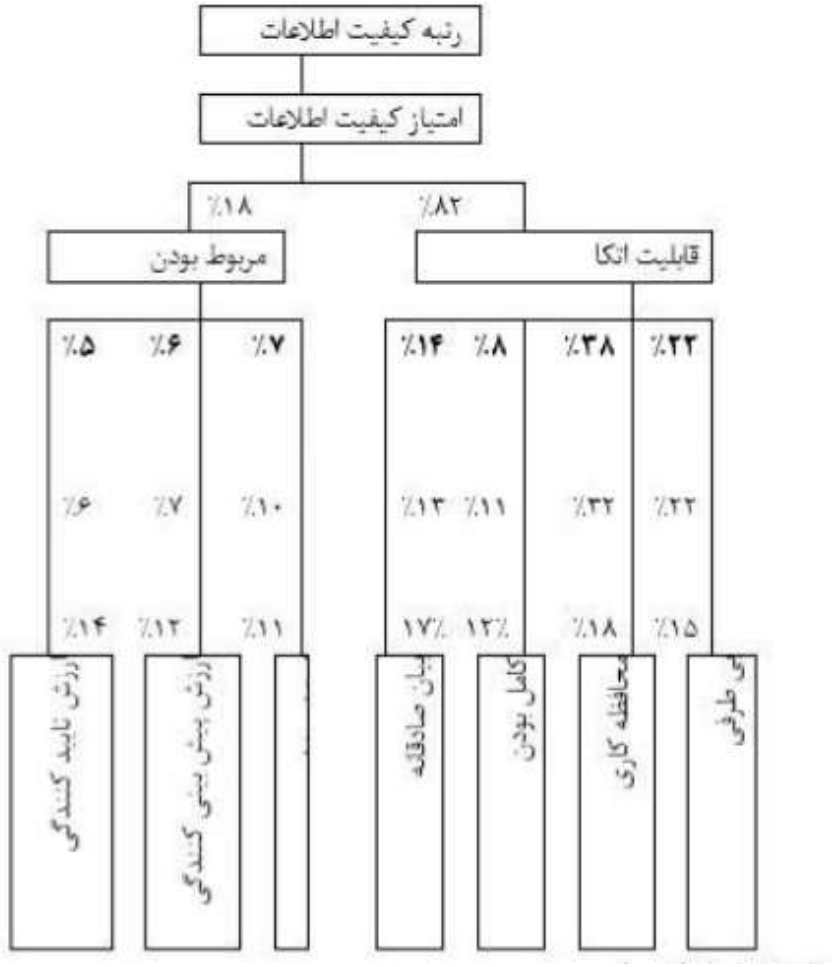
درصورتیکه که بند محدودیت در رسیدگی یا بند شرط درباره عدم افشاء کامل اقلامی از صورتهای مالی(مانند ذخیره مالیات) در گزارش حسابرسی داشته باشند، به دلیل این که اطلاعات آنها کامل نمی باشد عدد صفر و آنهایی که بند محدودیت یا شرط مذکور در رسیدگی را ندارند عدد یک داده می شود . برای این منظور از آنتروپی شانون (**SHANON Entropy**)استفاده خواهد شد. از این روش برای وزن دهی به معیارهای کیفیت افشا شامل قابلیت اتکا(کامل بودن، محافظه کاری، بی طرفی و بیان صادقانه) و مربوط بودن (ارزش پیش بینی کنندگی، ارزش تاییدکنندگی و انتخاب خاصه) استفاده می شود. در این بخش روش آنتروپی شانن به طور خلاصه تشریح می شود:

به بیان دیگر ، آنتروپی در تئوری اطلاعات معیاری است برای مقدارعدم اطمینان بیان شده توسط یک تابع توزیع احتمال گسسته به طوری که این عدم اطمینان درصورت پخش بودن توزیع بیشتر از pi موردی است که توزیع فراوانی تیزتر باشد. (shannon). این عدم اطمینان به صورت زیر تشریح می شود . (ابتدا ارزشی را با نماد E محاسبه می کنیم):

بنابراین وزن ویژگی های (معیارهای) کامل بودن و انتخاب خاصه مناسب، از این طریق محاسبه می شود. چنانچه تصمیم گیرنده (DM) از قبل ، دارای یک قضاوت ذهنی به عنوان اهمیت نسبی برای شاخص jام در نظر گرفته شده باشد ، آنگاه می توان محاسبه شده ازطریق آنتروپی رابه صورت وزن جدید ، اصلاح و تعدیل کرد .

www.SID.ir

Archive of SID



وزن های نهایی(ترکیبی)

وزن های AHP

وزن های آنتروپی

متغیر مستقل پژوهش

اندازه حسابرسی(Audit size): درصورتیکه سازمان حسابرسی یا مفید راهبر به عنوان موسسه حسابرسی بزرگ و مابقی موسسات حسابرسی معتمد بورس به عنوان موسسات کوچک در نظر گرفته شده است(نمازی، ۱۳۹۰).

دوره تصدی حسابرسی(Audit tenure): در صورتیکه حسابرس شرکت بیش از ۳ سال حسابرسی شرکت را انجام داده باشد عدد ۱ در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می گیرد.

www.SID.ir

Archive of SID

تخصص حسابرسی(Audit expertise): برای این منظور از رویکرد سهم بازار استفاده می شود در صورتیکه سهم حسابرس از جمع دارایی های صنعت مورد نظر بیش از حد نصاب (فرمول زیر)حسابرس متخصص فرض شده و عدد یک به شرکت مربوطه تعلق می گیرد. در غیر اینصورت حسابرس متخصص نیست .

رتبه حسابرسی(Audit rank) درصورتیکه حسابرس شرکت دارای رتبه الف، ب، ج یا دال داشته باشند به ترتیب عدد ۱-۲-۳-۴ تعلق می گیرد.

متغیر های کنترلی

نسبت ارزش دفتری به بازار(BTM): نسبت ارزش بازار سهام به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام

اهرم(LEV): متغیر اهرم حاصل تقسیم کل بدهی بر کل دارایی است.

اندازه شرکت(Size) : از الگوریتم طبیعی جمع دارایی های شرکت است.

سن شرکت(AGE) : تفاضل سال مورد مطالعه و سال تاسیس شرکت می باشد.

تجزیه و تحلیل داده ها

آماره توصیفی پژوهش

در این بخش و قبل از انجام آزمون فرضیه، آماره های توصیفی مربوط به متغیرهای تحقیق در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول (۱) آمار توصیفی مربوط به متغیر های پژوهش

متغیر	امتیاز	رتبه	اندازه حسابرسی	دوره تصدی حسابرسی	تخصص حسابرسی	رتبه حسابرسی	کیفیت حسابرسی
	EQEMTIAZ	EQROTBE	AUDIT. SIZE	Audit. Tenure	Audit .Expertise	Audit .Rank	AQ
میانگین Mean	۰/۱۸۸۳۴۳	۳۳/۳۳۲۸۶	۰/۳۶۷۱۴۳	۰/۲۷۲۸۵۷	۰/۳۹۵۷۱۴	۰/۹۱۸۵۷	۰/۴۸۸۵۷۱
میانه Median	۰/۱۸۳۴۰۶	۲۹	۰	۰	۰	۱	۰/۵
بیشینه Maximum	۰/۶۰۳۲۰۹	۷۰	۱	۱	۱	۱	۱
کمینه Minimum	۰/۰۲۱۱۲۳	۱	۰	۰	۰	۰	۰
انحراف معیار Std. Dev.	۰/۰۸۵۳۵۷	۱۸/۲۵۹۵۱	۰/۴۸۲۳۷۱	۰/۴۴۵۷۴۷	۰/۴۸۹۳۵۳	۰/۲۷۳۶۹	۰/۲۱۹۰۲۹
ضریب چولگی Skewness	۰/۶۴۰۷۹۳	۰/۳۴۹۸۲۲	۰/۵۵۱۲۴۵	۱/۰۱۹۸۸۶	۰/۴۲۶۵۲۳	-۳/۰۶۰۹	۰/۲۹۳۰۳۷
ضریب کشیدگی Kurtosis	۳/۹۷۵۱۰۱	۲/۰۴۳۲۷۹	۱/۳۰۳۸۱۷	۲/۰۴۰۱۶۷	۱/۱۸۱۹۲۲	۱۰/۳۶۹۴	۲/۶۳۶۹۶۲
مشاهدات Observations	۷۰۰	۷۰۰	۷۰۰	۷۰۰	۷۰۰	۷۰۰	۷۰۰

ضرایب همبستگی بین متغیرها

www.SID.ir

Archive of SID

برای تعیین میزان ارتباط بین متغیرها از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شده است. رابطه همبستگی بین متغیرهای پژوهش و معنادار بودن آنها بررسی شد و رابطه خطی شدیدی بین متغیرهای مستقل مشاهده نگردید.

نتایج آزمون فرضیه ها

نتایج حاصل از آزمون فرضیه

جدول ۳-نتایج تحلیل آماری برای الگوی رگرسیونی آزمون فرضیه

متغیر	فرضیه				
	اصلی	فرعی ۱	فرعی ۲	فرعی ۳	فرعی ۴
عرض از مبدا C	۰/۲۶۵۱۱۴ (۰/۰۰۰)	۰/۲۶۱۷۱۲ (۰/۰۰۰)	۰/۲۶۴۳۱۱ (۰/۰۰۰)	۰/۲۵۷۳۹۵ (۰/۰۰۰)	۰/۳۶۸۹۶ (۰/۰۰۰)
کیفیت حسابرسی AQ	۰/۰۰۴۲۹ (۰/۰۳۷۳)				
اندازه حسابرسی Audit.SIZE		۰/۰۱۲۶۲ (۰/۰۲۵۴)			
دوره تصدی حسابرسی Audit.Tenure			-۰/۰۰۴۴۸ (۰/۰۵۶۸)		
تخصص حسابرسی Audit.Expertise				۰/۰۱۳۷۹ (۰/۰۳۷۶)	
رتبه حسابرسی Audit.Rank					۰/۰۰۵۲۴ (۰/۰۳۸۳)
اهرم مالی LEV	-۰/۰۱۲۴۸ (۰/۰۲۳۶)	-۰/۰۱۰۳۱	-۰/۰۱۲۵۴	-۰/۰۱۳۶۶	-۰/۰۱۲۹۴
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری MTB	-۰/۰۰۰۴۷ (۰/۰۱۷۳)	-۰/۰۰۰۵۲ (۰/۰۳۸۶)	-۰/۰۰۰۴۸ (۰/۰۱۵۸)	-۰/۰۰۰۵۷ (۰/۰۳۴۹)	-۰/۰۰۰۴۶ (۰/۰۲۳۶)
سن شرکت AGE	۰/۰۰۰۱۱۱ (۰/۰۲۹۸)	۰/۰۰۰۰۳۰۲ (۰/۰۱۸۳)	۰/۰۰۰۱۳ (۰/۰۳۷۱)	۰/۰۰۰۱۱ (۰/۰۲۵۳)	۰/۰۰۰۰۹۰۶ (۰/۰۴۱۵)
اندازه شرکت SIZE	-۰/۰۱۱۹ (۰/۰۱۹۷)	-۰/۰۱۰۶۵ (۰/۰۳۸۶)	-۰/۰۱۲۰۸ (۰/۰۱۸)	-۰/۰۱۱۷۵ (۰/۰۲۱۱)	-۰/۰۱۱۹۶ (۰/۰۱۹۳)
ضریب تعیین	۰/۴۸۱۲۳	۰/۵۱۵۹۶	۰/۴۶۱۶۶	۰/۴۹۷۲۷	۰/۵۰۱۳۸
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۴۴۴۰۸۵	۰/۴۶۸۸۵	۰/۴۱۴۵۲	۰/۴۵۰۱۷	۰/۴۷۴۲۴
آماره F	۱۱/۵۷۱۸۳۲	۱۳/۲۴۴۱۱	۱۴/۶۳۲۳۴	۱۲/۴۳۲۷۵	۲۲/۵۹۳۴۶
احتمال آماره F	۰/۰۳۵۷۵۴	۰/۰۲۸۴	۰/۰۲۶۱۴	۰/۰۳۳۶۵	۰/۰۱۸۶۳
دوربین – واتسون	۱/۸۹۰۴۵۳	۲/۲۰۰۶۲	۱/۹۲۱۶۵	۲/۱۹۹۰۷	۱/۸۸۷۸۳

از آنجاییکه متغیر وابسته درفرضیه ها به صورت متغیرمجازی (Dummy Variable) می باشد وتنها مقادیر صفر و یک را اختیار می کند، بنابراین برای آزمون این فرضیه از رگرسیون لجستیک (Logit) استفاده شده است.

www.SID.ir

Archive of SID

نتایج تحلیل آماری درخصوص اعتبارالگوی رگرسیونی در جدول فوق آمده است. ضریب تعیین فرضیه اصلی، ۰/۴۸ می باشد و حاکی ازاین است که این مدل توانسته است ۴۸ درصد از تغییرات در متغیر وابسته یعنی شفافیت اطلاعات حسابداری شرکت های نمونه آماری را از طریق متغیرهای مستقل وکنترلی تبیین نماید. براساس نتایج حاصله، اندازه ضریب متغیر کیفیت حسابرسی (AQ)، برابر با ۰/۰۰۴۲۹ و باسطح معناداری ۰/۰۳۷ است که کمتر از ۰/۰۵ می باشد. این یافته نشان می دهد که درسطح اطمینان ۹۵ درصد بین متغیر مذکور با متغیر شفافیت اطلاعات حسابداری (E.Q)، ارتباط معناداری وجود دارد. یافته های حاصل از برازش مدل، با ادعای مطرح شده درفرضیه اصلی دوم تحقیق، سازگار می باشد. نتایج بدست آمده حاکی ازاین است که آماره دوربین واتسون بین ۱/۵ تا ۲/۵ می باشد بنابراین، بین خطاهای الگوی رگرسیونی خود همبستگی شدیدی وجود ندارد و عدم وجود خودهمبستگی بین خطاها، به عنوان یکی از فرض های اساسی رگرسیون درخصوص مدل برازش شده، پذیرفته می شود.

تحلیل آماری برای دیگر متغیرهای کنترلی نشان می دهدکه بین متغیر نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری (MTB) و همچنین متغیراندازه شرکت (SIZE) بامتغیر کیفیت سود(E.Q) ، رابطه منفی و معناداری وجوددارد. به این معنی که هرچه شرکت ها از نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری بیشتر وبزرگ تر باشند، ازکیفیت سود پایین تری برخوردارخواهند بود.

ضریب تعیین فرضیه فرعی۱، ۰/۵۱ می باشد و حاکی ازاین است که این مدل توانسته است ۵۱ درصد از تغییرات در متغیر وابسته یعنی کیفیت سود شرکت های نمونه آماری را از طریق متغیرهای مستقل وکنترلی تبیین نماید. براساس نتایج حاصله، اندازه ضریب متغیر اندازه حسابرسی(Audit. Size)، برابر با ۰/۰۱۲۶ و باسطح معناداری ۰/۰۲۵ است که کمتر از ۰/۰۵ می باشد. این یافته نشان می دهد که درسطح اطمینان ۹۵ درصد بین متغیر مذکور با متغیر کیفیت سود (E.Q)، ارتباط معناداری وجود دارد. یافته های حاصل از برازش مدل، با ادعای مطرح شده درفرضیه فرعی ۴تحقیق، سازگار می باشد.

ضریب تعیین فرضیه فرعی۲، ۰/۴۶ می باشد و حاکی ازاین است که این مدل توانسته است ۴۶ درصد از تغییرات در متغیر وابسته یعنی کیفیت سود شرکت های نمونه آماری را از طریق متغیرهای مستقل وکنترلی تبیین نماید. براساس نتایج حاصله، اندازه ضریب متغیر دوره تصدی حسابرسی(Audit.tenure)، برابر با ۰/۰۰۴۴- و باسطح معناداری ۰/۰۵۶۸ است که بیشتر از ۰/۰۵ می باشد.

ضریب تعیین فرضیه فرعی۳، ۰/۴۹ می باشد و حاکی ازاین است که این مدل توانسته است ۴۹ درصد از تغییرات در متغیر وابسته یعنی کیفیت سود شرکت های نمونه آماری را از طریق متغیرهای مستقل وکنترلی تبیین نماید. براساس نتایج حاصله، اندازه ضریب متغیر تخصص حسابرسی(.Audit Expertise)، برابر با ۰/۰۱۳۷ و باسطح معناداری ۰/۰۳۷ است که کمتر از ۰/۰۵ می باشد. این یافته نشان می دهد که درسطح اطمینان ۹۵ درصد بین متغیر مذکور با متغیر کیفیت سود (E.Q)، ارتباط معناداری وجود دارد. یافته های حاصل از برازش مدل، با ادعای مطرح شده درفرضیه فرعی ۳ تحقیق، سازگار می باشد. ضریب تعیین فرضیه فرعی۴، ۰/۵۰ می باشد و حاکی ازاین است که این مدل توانسته

www.SID.ir

Archive of SID

است ۵۰درصد از تغییرات در متغیر وابسته یعنی کیفیت سود شرکت های نمونه آماری را از طریق متغیرهای مستقل وکنترلی تبیین نماید. براساس نتایج حاصله، اندازه ضریب متغیر رتبه حسابرسی(Audit. Rank)، برابر با ۰/۰۰۵۲لف و باسطح معناداری ۰/۰۳۸ است که کمتر از ۰/۰۵ می باشد. این یافته نشان می دهد که درسطح اطمینان ۹۵ درصد بین متغیر مذکور با متغیر کیفیت سود (E.Q)، ارتباط معناداری وجود دارد. یافته های حاصل از برازش مدل، با ادعای مطرح شده درفرضیه فرعی ۴تحقیق، سازگار می باشد.

نتیجه گیری

در این تحقیق به ارایه مدل جامع اندازه گیری شفافیت گزارشگری مالی مبتنی بر ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری و ارائه شواهدی از نقش کیفیت حسابرسی در بهبود آن پرداخته شد. حسابرسی که با کیفیت بالاتری انجام شود می تواند منجر به کیفیت سود بالاتر شود. یافته ها در فرضیه اصلی دوم نشان می دهد که بین متغیر کیفیت حسابرسی (AQ)، با متغیر کیفیت سود (E.Q) ارتباط مستقیم و معناداری وجود دارد. بین متغیر اندازه حسابرسی(Audit. Size)، تخصص حسابرسی(Audit. Expertise) و رتبه حسابرسی(Audit. Rank) با متغیر کیفیت سود (E.Q) ارتباط مستقیم ومعناداری وجود دارد. و بین دوره تصدی حسابرسی(Audit.tenure) با متغیر کیفیت سود (E.Q) ارتباط معناداری وجود ندارد. نتیجه این فرضیه های پژوهش منطبق با پژوهش صالحی و همکاران (۱۳۹۵) و گولزر(۲۰۱۰) است. همچنین سازگار با نتایج بدست آمده در تحقیقات توسط چن و همکاران (۲۰۰۵)، چنگیز و همکاران(۲۰۰۶) و کند(۲۰۰۸) و رینالدز و همکاران (۲۰۰۰) و تیت من و ترومن (۱۹۸۶) است. یعنی حسابرسی با کیفیت تر باعث بهبود صحت اطلاعات ارائه شده می شود .و حسابرسان بزرگ تر توانایی نظارت بیشتر و بنابراین کیفیت بیشتری دارند. زیرا از دانش بیشتر و بالاتری نسبت به سایر حسابرسان برخوردارند و سعی می کنند تا از مدیریت فرصت طلبانه سود ممانعت به عمل آورند و شهرت خویش را حفظ نمایند.

نتایج این پژوهش نشان داد که رتبه و تخصص موسسه حسابرسی ارتباط مستقیم و معناداری با پایداری سود داشته است. لذا، لازم است سهامداران در انتخاب حسابرس با کیفیت و دارای حسن شهرت دقت کنند. برای دستیابی به کیفیت بالای حسابرسی در ایران، لازم است به مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی بیشتر بها داده شود وزمینه برایررقابت این مؤسسات با سازمان حسابرسی فراهم شود. شرکتهایی که توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی شده اند دارای سود با کیفیت تری می باشند لذا پیشنهاد می شود قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی و بورس اوراق بهادار به گونه ای تدوین و تصویب شود که موجب تشکیل و ادغام موسسات حسابرسی بزرگ شود. بانکها در هنگام اعتبار دهی به شرکتها ، شرکتهای دارای کیفیت حسابرسی بالاتر و اندازه حسابرس بزرگتر و همچنین شرکتهایی که دارای حسابرس متخصص و با رتبه الف میباشند بدلیل احتمال کیفیت سود بالاتردر اولویت قرار دهند.

www.SID.ir

Archive of SID

برای پژوهش های آینده مطالعه ی تاثیر سایر شاخصهای کیفیت حسابرسی مانند نوع گزارش حسابرس، میزان استقلال و ... بر پایداری سود در شرکتهای بورسی و بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر پایداری و کیفیت سود به تفکیک صنایع مختلف و مقایسه ی بین این صنایع توصیه می گردد.

فهرست منابع

۱. ابراهیمی نژاد، مهدی، عباسی، عباس و خلیفه، مجتبی.(۱۳۸۸)." بررسی روش های افزایش شفافیت اطلاعاتی بازار سرمایه ایران و انتخاب روش بهینه با استفاده از فرآیند تحلیل سلسله مراتبی". **مجله پیشرفتهای حسابداری**، ۱(۱): ۱-۲۷

۲. احمدپور، احمد و قهرمانی ، حسنا.(۱۳۸۸)." بررسی ویژگی کیفی قابلیت اتکا اطلاعات در ارزیابی کیفیت سود شرکتها". **بررسی های حسابداری و حسابرسی**، ۱۶(۵۸): ۳-۲۰

۳. یونس بادآور نهندی؛ رسول برادران حسن زاده؛ کبری بابائی(۱۳۹۸) ." ارتباط بین کیفیت اقلام تعهدی و ریسک غیرسیستماتیک سهام"". **نشریه مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران. ۲۷: ۱۵-۳۵

۴. اسمعیل زاده مقری، علی و شعربافی، احمد.(۱۳۹۶)."افشای اطلاعات اختیاری و ارتباط ان با نرخ بازده سرمایه گذاری در شرکتهای سرمایه گذاری".**مطالعات کمی در مدیریت**: ۶۹- ۸۲

۵. اصغرپور، محمدجواد(۱۳۸۷)."تصمیم گیری های چند معیاره". انتشارات دانشگاه تهران، تهران، ایران. چاپ ششم: ۲۰۰-۲۱۰

۶. احمد خدامی پور؛ بهروز بادپا(۱۳۹۷)." مقایسه نقش صورت سود و زیان مبتنی بر حاشیه سود و صورت سود و زیان مبتنی بر جریان ارزش در اندازه‌گیری عملکرد استراتژیک" .**مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران. ۲۵،:۵-۲۰

۷. بدری، احمد و قهرمانی، محمد امین.(۱۳۹۱)."هموارسازی سود و هزینه حقوق مالکانه". **فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی**،۱۰(۳۵): ۲۳-۴۷

۸. غلامرضا کردستانی؛ مصطفی عبدی؛ مهدی کاظمی علوم (۱۳۹۸) تاثیر محافظه‌کاری مشروط و کیفیت نظام راهبری بر کاهش ریسک دعاوی حقوقی و حق‌الزحمه حسابرسی". **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران. ۴۴: ۵-۲۲

۹. بنی مهد، بهمن و افروزی، حیدر.(۱۳۸۹)." محافظه کاری حسابداری و موازنه بین قابلیت اتکا و مربوط بودن سود حسابداری". **پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی**، ۳(۷): ۷۶-۴۷

۱۰. بنی مهد، بهمن و محسنی شریف، محسن.(۱۳۸۹)." بررسی عوامل موثر بر رتبه بندی شرکتها از لحاظ کیفیت افشا و به موقع بودن". **حسابداری مدیریت**، ۳(۷): ۵۱-۶۳

۱۱. بولو، قاسم، مهام، کیهان و گودرزی، اسماعیل.(۱۳۸۸)."تغییر حسابرسی مستقل و شفافیت اطلاعاتی".**مجله دانش حسابداری**، ۱(۱): ۱۱۱-۱۳۵

۱۲. ثقفی, علی.(۱۳۹۰)." نقش گزارشگری مالی در همگرایی قیمت و ارزش ذاتی سهام". **فصلنامه بورس اوراق بهادار**، ۱۳: ۲۵۳-۲۸۰

www.SID.ir

Archive of SID

۱۳. سید علی واعظ؛ سیدصابر درسه (۱۳۹۷)." بررسی تاثیر تخصص حسابرس در صنعت بر رابطه بین عدم شفافیت اطلاعات مالی و خطر سقوط آتی قیمت سهام".**تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران. ۱:۳۹-۲۶

۱۴. پرهیزگار، محمد مهدی و آقاجانی افروزی، علی اکبر (۱۳۹۰) . **روش شناسی تحقیق پیشرفته با رویکرد کاربردی**. انتشارات پیام نور، تهران، ایران.

۱۵. مجید زنجیردار؛ خدیجه ایرانی مشتقین(۱۳۹۷)." تاثیر محافظه کاری شرطی و غیر شرطی بر ریسک سقوط قیمت سهام با تاکید بر چرخه عمر شرکت ها در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران. ۳۸: ۵۵-۶۶

۱۶. پورحیدری، امید و غفارلو، عباس(۱۳۹۱)" اثر محافظه کاری مشروط و غیر مشروط بر هزینه حقوق مالکانه" **فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی**،۱۰(۳۵): ۴۹-۶۷

۱۷. حسنی، محمد و حسینی، محمدبشیر.(۱۳۸۹)."بررسی رابطه بین سطح افشا اطلاعات حسابدرای و نوسانات قیمت سهام".**مطالعات کمی در مدیریت**، ۱(۲): ۷۵-۸۴

18. Alastair Lawrence, Miguel Minutti-Meza, and Ping Zhang.(2011)."Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics?". **The Accounting Review** 86 (1), 259.
19. Ball, R. and L. Shivakumar. (2006). "The role of accruals in asymmetrically timely gain and loss recognition". **Journal of Accounting Research** 44 (2): 207-242.
20. Bauwhede HV, Marleen Willekens(2004). "Evidence on (the lack of) Audit – Audit Market"; **European Accounting Review**; 13(3): 501 – 522.
21. Becker, C., M. DeFond, J. Jiambalvo, and K. Subramanyam, (1998). "The effect audit quality on earnings management". **Contemporary Accounting Research** 15 (1): 1 24.
22. Chen , Y. Hsu, J.(2009) ."Auditor Size, Auditor Quality, and Auditor Fee Premiums: Further Evidence from the Public Accounting Profession". SSRN Working Paper Series.
23. Choi, J. –B. Kim, X. Liu, and D. Simunic. (2008). "Audit pricing, legal liability regimes, and Big". Available online at www.sciencedirect.com.
24. Chuntao Li, Frank MSong, Sonid MLWong(2007). "Audit Firm Size and Perception of Audit Quality: Evidences from a competitive Audit market in china"; 1-17.
25. Constantinos, C. Clive, L.(2008)."Audit effort and earnings management". Available online at www.sciencedirect.com . **Journal of Accounting and Economics** 45 ; 116–138.
26. Davidson. R. A. and D. Neu. (1993). "A Note on Association Between Audit Firm Size and Audit Quality". **Contemporary Accounting Research**. Vol . 9. No . 2: 479- 488.17.
27. DeAngelo, L. (1981). "Auditor size and auditor quality". **Journal of Accounting & Economic** (December): 183-199. S.
28. DeChow , R. G. Sloan, and A. P. Sweeney. (1995). "Detecting earnings management". **The Accounting Review** 70 (2): 193-225.

www.SID.ir

Archive of SID

Accounting & Auditing Studies, Summer 2021, No. 38. pp. 69-86

comprehensive measurement model of financial reporting transparency and evidence for the role of audit characteristics in improving it

Mahdi Beshkooh (Ph.D)[1]©
Department of accounting, Qazvin branch, Islamic azad university, Qazvin, iran

(Received: 11 June 2020; Accepted: 6 October 2020)

There are numerous studies on the transparency of financial reporting that shows that there are several factors affecting the quality of these items. Among these factors, we can mention the quality of audit factors. The present study, while presenting a comprehensive model of financial reporting transparency, examines the extent of its impact on the quality of the audit. To this end, an integrated approach to hierarchy analysis (AHP) is used to measure the financial reporting transparency. The regression model is also used to measure audit quality. The research sample includes 70 companies listed in the Tehran Stock Exchange between 2009 and 2018 (700 firm - years). The results of the research show that audit quality has a direct and significant relationship with the quality of profit. The higher the quality of the audit, the higher the profit quality is. Thiese results can be usefull fo all stakeholders, regulators and policy makers in iran for firms disclosure quality ranking and promoting the accounting information quality.

Keywords: Financial Reporting Transparency, Audit Size, Audit Quality, Expertise.

[1] beshkooh @qiau.ac.ir ©(Corresponding Author)

www.SID.ir