

رابطه ضعف در کنترل داخلی و ویژگی های حسابر س با کیفیت اقلام تعهدی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

جواد پورغفار^{۱*} | رضا قربانی^۲ | فرشته عطائی^۳

چکیده

در این راستا هدف پژوهش حاضر بررسی رابطه ضعف در کنترل داخلی و ویژگی های حسابر س با کیفیت اقلام تعهدی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. این پژوهش از نظر ماهیت و روش توصیفی و از نظر هدف، یک پژوهش کاربردی بوده و از آنجایی که در پژوهش حاضر وضعیت موجود متغیرها با استفاده از جمع آوری اطلاعات، از طریق اطلاعات گذشته مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است، در ردیف مطالعات توصیفی و از نوع پس رویدادی گنجانده می شود. در مسیر انجام این پژوهش، چهار فرضیه تدوین و ۱۳۰ شرکت از طریق نمونه گیری به روش حذف سیستماتیک برای دوره زمانی ۹ ساله بین ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۱ انتخاب شده و داده های مربوط به متغیرهای پژوهش بعد از گردآوری در نرم افزار اکسل با استفاده از نرم افزار آماری ایویوز مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. نتایج حاصل از آزمون فرضیات نشان داد بین ضعف در کنترل داخلی و کیفیت اقلام تعهدی رابطه وجود دارد همچنین بین ویژگی های حسابر س (کیفیت حسابرسی) و کیفیت اقلام تعهدی رابطه وجود دارد و بین ویژگی های حسابر س (حق الزحمه حسابر س) و کیفیت اقلام تعهدی رابطه وجود دارد و بین ویژگی های حسابر س (دوره تصدی حسابرسی) و کیفیت اقلام تعهدی رابطه وجود دارد.

واژه های کلیدی: ضعف در کنترل داخلی، ویژگی های حسابر س، کیفیت اقلام تعهدی.

^۱ نویسنده مسئول: دکتری، گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی سراج، تبریز، ایران. /

Pourghaffar@gmail.com

^۲ دانشجوی حسابداری، گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی سراج، تبریز، ایران

^۳ دانشجوی حسابداری، گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی سراج، تبریز، ایران.

مقدمه

برخی پژوهشگران مانند ابوت و کارسلو به این نکته مهم اشاره داشته اند که برای دستیابی به نتایج مطلوب در یک شرکت، صرف وجود یک واحد حسابرسی داخلی کافی نبوده است؛ بلکه میزان کیفیت واحد حسابرسی داخلی است که نقش حیاتی دارد. بسیاری از پژوهشگران به تبعیت از نظریه دی آنجلو، کیفیت حسابرسی داخلی را تابعی از دو عامل «صلاحیت» و «استقلال» حسابرس داخلی معرفی کرده و بیان داشته اند این دو عامل، بااهمیت و متمایزند و با یکدیگر رابطه متقابل دارند. بنابراین، برای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، هر دو عنصر صلاحیت و استقلال ضروری است؛ بنابراین، توجه تنها به یکی از دو عنصر مذکور کافی نیست؛ زیرا همان طور که از یک حسابرس صلاحیت دار و ماهر، انتظار کشف هرچه بیشتر اشتباهات موجود در گزارش های مالی وجود دارد، نحوه گزارش این اشتباه کشف شده به مقامات ذی صلاح، به استقلال او بستگی دارد. بیشتر پژوهشگران برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی داخلی بر معیارهای تأکید شده در استانداردهای حسابرسی مستقل، تأکید کرده اند. استانداردهای حسابرسی مستقل به منظور اتکای حسابرس مستقل بر کار حسابرسان داخلی، سه معیار را مدنظر قرار داده اند. براساس استانداردهای مزبور، حسابرس مستقل می باید قضاوت حرفه ای خود را در ارزیابی کیفیت واحد حسابرسی داخلی شامل ارزیابی «صلاحیت و خبرگی»، «بی طرفی» و «ماهیت و دامنه کار انجام شده حسابرسی داخلی» مرتبط با گزارشگری مالی و حسابرسی صورت های مالی به کار گیرند؛ بنابراین، در ادامه، مبانی نظری مرتبط با سنجش کیفیت حسابرسی داخلی در چهار بخش «معیارهای سنجش صلاحیت»، «معیارهای سنجش استقلال و بی طرفی»، «معیارهای مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی» و «سایر معیارها» بررسی می شود (بیککی و همکاران^۴، ۲۰۱۵).

نقش و ماهیت حسابرسی در ارتباط با عدم قطعیت و تردیدهای حاکم بر کیفیت اطلاعات حسابداری گزارش شده مطرح می شود. حسابرسی به عنوان یک سازوکار اجتماعی، برای کمک به نظارت و کنترل رفتار مدیران و به عنوان ابزار نظارتی دولت ها است. در بعد اقتصادی، حسابرس به عنوان داور بی طرف و مستقل در روابط اقتصادی، قراردادهای و کاهش مخاطرات بالقوه اطلاعات عمل می کند و اطمینان خاطر و آرامش تصمیم گیران و عموم جامعه را فراهم می آورد. حرفه حسابرسی، مانند سایر حرفه ها، برای حفظ جایگاه خود نیازمند کسب اعتماد عمومی است. آنچه جامعه از حرفه حسابرسی انتظار دارد، ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت به جامعه است. این، ارزش افزوده ای است که تنها حرفه حسابرسی قادر به افزودن آن به اطلاعات مالی شرکت ها است.

بیان مساله

گزارشگری مالی یکی از منابع اطلاعاتی در دسترس بازارهای سرمایه است که انتظار می رود نقش مؤثری در توسعه سرمایه گذاری و افزایش کارایی آن ایفا کند. افزایش کیفیت گزارشگری مالی ابزاری برای ایفای مسئولیت پاسخگویی به نیازهای جامعه است. با همه این تفسیرها، کیفیت گزارشگری مالی مفهومی چندبعدی است و تعریفی وجود ندارد که همگان نسبت به آن اتفاق نظر داشته باشند. کیفیت گزارشگری مالی سبب پیش بینی بهتر جریان های نقدی آتی شرکت برای سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان صورت های مالی می شود. با توجه به آنکه حسابداری و اقتصاد دارای تأثیرات متقابل بر یکدیگرند، سطح کیفیت گزارشگری مالی دارای تأثیرات اقتصادی است.

⁴ Bickley

سودمندی صورت‌های مالی یا سایر گزارش‌های مالی، از کیفیت گزارشگری مالی تأثیر می‌پذیرد که در آن ثبات رویه و صحت اطلاعات، جنبه‌های اساسی کیفیت به‌شمار می‌آیند. کیفیت گزارشگری مالی ضوابطی است که اطلاعات مفید و سودمند را از سایر اطلاعات تفکیک می‌کند و سودمندی اطلاعات مالی را ارتقا می‌دهد. واضح است قانون‌گذاران و سرمایه‌گذاران برای داشتن گزارشگری مالی با کیفیت بالا هم‌عقیده‌اند؛ زیرا اعتقاد غالب بر این است که کیفیت گزارشگری مالی مستقیم روی بازارهای سرمایه اثر می‌گذارد (لوپز و ریچ، ۲۰۱۷).

اگر پژوهشگران عوامل تعیین‌کننده در شناسایی کیفیت گزارشگری مالی را از دیدگاه گروه‌های مختلف بررسی نکنند، استنتاج‌های آنان درباره پیامدهای اقتصادی کیفیت گزارشگری از اعتبار چندانی برخوردار نخواهد بود. بدون شک کیفیت گزارشگری مالی و افزایش آن مورد علاقه همه استفاده‌کنندگان، شامل سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، مشتریان، عرضه‌کنندگان، کارمندان، دولت و جامعه است. تصمیم‌گیرندگان یا استفاده‌کنندگان مختلف بر اساس تجربه، وزن‌های مختلفی به ویژگی‌های کیفیت گزارشگری مالی می‌دهند و حساب‌برسان و تهیه‌کنندگان ممکن است به اهمیت بالقوه‌ای که استفاده‌کنندگان به ویژگی‌های کیفیت گزارشگری مالی می‌دهند، توجه نکنند. تفاوت بین گروه‌های مختلف به این دلیل اهمیت دارد که توافق‌نکردن روی سیاست انتخاب روش‌های حسابداری ممکن است ناشی از توافق‌نکردن روی عوامل مؤثر بر ویژگی‌های کیفیت اطلاعات حسابداری باشد. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، نیز نگران مشارکت‌نکردن استفاده‌کنندگان در تدوین استانداردهاست، به‌خصوص اگر ارجحیت‌های آنها متفاوت از ارجحیت‌های حساب‌برسان و تهیه‌کنندگان باشد. هدف پژوهش حاضر این است که عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی از دیدگاه چهار گروه عمده درگیر با گزارشگری مالی شامل حساب‌برسان، تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان و پژوهشگران اطلاعات حسابداری بر اساس نظریه زمینه‌بنیان شناسایی شود و بدین ترتیب، دامنه شکاف موجود بین برداشت این چهار گروه برای بهبود و ارتقای کیفیت گزارشگری مالی در وضعیت فعلی و همچنین، حوزه‌هایی از گزارشگری مالی مشخص شود که این شکاف عمیق‌تر است. این چهار گروه عمده بر اساس زنجیره تأمین گزارشگری مالی انتخاب شده‌اند. در واقع، زنجیره تأمین گزارشگری مالی به افراد و فرایندهایی اشاره دارد که در تهیه، تصویب، حسابرسی، تحلیل و استفاده از گزارش‌های مالی نقش دارند. در این زنجیره همه اجزا باید دارای ارتباطی نزدیک باشند تا به گزارشگری مالی با کیفیت بالایی بینجامد. همان‌طور که بیان شد یکی از معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، صلاحیت حساب‌برسان داخلی است. حساب‌برسی داخلی نیازمند افراد باصلاحیت است که توانایی‌هایی بیش از مهارت‌های سنتی معمول داشته باشند. انجمن حساب‌برسان داخلی آمریکا صلاحیت را اینگونه تعریف کرده است «توانایی فرد برای انجام وظیفه یا شغل به نحو صحیح در چهارچوب مجموعه‌ای از دانش، مهارت‌ها و رفتار تعریف‌شده» (مارکو سلویو، ۲۰۱۷).

زمانی که مشارکت‌کنندگان بازار سرمایه اطلاعات گزارشگری مالی را دریافت می‌کنند، به‌طور معمول از آن اطلاعات به همراه سایر اطلاعات موجود برای انجام یک قضاوت (برای مثال درباره احتمال ریسک ورشکستگی یا شکاف بین یک نتیجه و یک پیش‌بینی)، یا یک تصمیم‌گیری (برای مثال در کجا و چه مبلغی سرمایه‌گذاری شود) استفاده می‌کنند؛ بنابراین، مشخص است هدف اولیه اطلاعات گزارشگری مالی در بازارهای سرمایه این است که پشتوانه قضاوت‌ها و تصمیمات مشارکت‌کنندگان در بازار باشد و کیفیت بالای اطلاعات در گزارشگری مالی به

⁵ López and Reache

⁶ Marco Celio

قضاوت ها و تصمیمات با کیفیت تری منجر شود. همگرایی استانداردهای حسابداری، هماهنگی استانداردهای حسابداری، بحران های اقتصادی، رشد و پیشرفت در الزامات افشا و دیگر عوامل باعث تمرکز بیش از حد در گزارشگری مالی شده است. همچنین، افزایش رسوایی های حسابداری در جهان در اوایل قرن ۲۱، ضعف در کیفیت گزارشگری مالی را بیشتر نشان داد. افزایش شمار تقلب ها که با ورشکستگی شرکت های بزرگ در هم آمیخته بود، نگرانی هایی را درباره کیفیت گزارش های مالی به همراه داشت. حرفه حسابداری و حسابرسی در راستای چاره جویی در این خصوص به تدبیر راهکارهایی همت گماشت. تغییر رویکرد تدوین استانداردهای حسابداری از استانداردهای مبتنی بر قواعد به استانداردهای مبتنی بر اصول، تأکید بر استقلال حسابرسان و حاکمیت شرکتی برای حمایت از منافع سهام داران جزء و تنظیم مقررات انتظامی حرفه حسابداری و حسابرسی از جمله تدابیر اتخاذ شده برای جلب اعتماد عمومی بود (کلادیا و همکاران^۷، ۲۰۲۲).

کیفیت گزارشگری مالی ارزش گزارشگری مالی را تعیین می کند و به همین منظور، ارائه تعریفی روشن و کامل از کیفیت گزارشگری مالی یک تقاضای جهانی است. به طور کلی، ارائه گزارش های مالی با کیفیت که در تصمیم های سرمایه گذاری استفاده کنندگان و افزایش کارایی بازار تأثیر گذارد، ضرورت دارد؛ بنابراین، ارائه روش های ایده آل برای ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی نیاز دیگر در حوزه گزارشگری مالی است و هرچه کیفیت گزارشگری مالی بالاتر باشد، منفعی که سرمایه گذاران و استفاده کنندگان گزارش های مالی به دست می آورند، بیشتر خواهد شد. علاوه بر این، کیفیت گزارشگری مالی مفهوم گسترده ای است که نه تنها به اطلاعات مالی، به اطلاعات غیر مالی دیگری نیز اشاره دارد که در تصمیم گیری های استفاده کنندگان مفید واقع می شود. براساس تعریف هیئت استانداردهای حسابداری مالی، هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی، هیئت استانداردهای حسابداری در بریتانیا و هیئت استانداردهای حسابداری استرالیا، کیفیت گزارشگری مالی به ارائه صورت های مالی با اطلاعات صحیح و منصفانه در مورد وضعیت مالی و عملکرد اقتصادی یک مؤسسه منجر می شود (واکلا و همکاران^۸، ۲۰۲۱).

با تکیه بر مطالب فوق پژوهش حاضر درصدد بررسی رابطه ضعف در کنترل داخلی و ویژگی های حسابرِس با کیفیت ارقام تعهدی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد.

پیشینه ی پژوهش

برادران و درخشی (۱۴۰۲) به بررسی تاثیر مدیریت سود بر پریشانی مالی با توجه به نقش کنترل داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. جامعه آماری تحقیق کلیه شرکتهای فعال در بورس اوراق بهادار تهران است و نمونه آماری به روش غربالگری برابر با ۱۲۰ شرکت تعیین شده است. روش تجزیه و تحلیل داده ها، رگرسیون خطی با استفاده از نرم افزار ایویز است. بر اساس نتایج به دست آمده از تحقیق مشخص شده است که مدیریت سود تاثیر مثبت و معناداری بر پریشانی مالی دارد. همچنین نتایج نشان داد که کنترل داخلی اثر تعدیلگر معناداری بر رابطه بین مدیریت سود و پریشانی مالی دارد.

گودرزی (۱۴۰۱) به بررسی تاثیر ویژگی های حسابرِس داخلی بر اثر بخشی کنترل داخلی پرداخت. هدف از پژوهش حاضر مطالعه بررسی تاثیر ویژگی های حسابرِس داخلی بر اثر بخشی کنترل داخلی دوره بوده و چگونگی روابط بین

⁷ Claudia

⁸ Vakla

آنها مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج فرضیه های پژوهش نشان داد: عملکرد حسابرسی داخلی، مدیریت را در بهبود کنترل داخلی در تمامی فرایندهای سازمانی یاری میکند، بدین ترتیب موجب مدیریت بهتر دارایی ها، کاهش هزینه ها، حداکثر کردن منافع و دست یابی به منافع دراز مدتی میشود که هر سازمانی انتظارش را دارد. ولی زاده و همکاران (۱۴۰۰) در تحقیقی کیفیت واحد حسابرسی داخلی، کیفیت گزارشگری مالی و تاخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل پژوهش های کاربردی در گزارشگری مالی را مورد بررسی قرار داده اند. واحد حسابرسی داخلی به عنوان یکی از ساز و کارهای راهبردی شرکتی در جهت نظارت مناسب تر سهامداران بر رفتار و عملکرد مدیران و نیز سلامت مالی شرکت است. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل آماری مدل های همبستگی چندگانه بیانگر آن است که بین کیفیت واحد حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. لیکن، بین کیفیت واحد حسابرسی داخلی و تاخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل رابطه معنی داری مشاهده نگردید.

بختیاری و همکاران (۱۴۰۰) در تحقیقی اثر پیچیدگی گزارشگری مالی بر تخصص حسابداری اعضای هیئت مدیره و اعضای کمیته حسابرسی و نقاط ضعف کنترل داخلی را مورد بررسی قرار داده اند. یافته های پژوهش حاکی از آن است که هر چه پیچیدگی گزارشگری مالی بیش تر باشد نیاز به تخصص حسابداری هیئت مدیره و کمیته ی حسابرسی بیش تر می شود و هر چه ضعف کنترل داخلی هم بیشتر باشد، پیچیدگی مالی بیش تر است.

مرادی و همکاران (۱۳۹۹) در تحقیقی نقش تعدیل گر چرخش حسابرس داخلی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و ارزیابی ریسک حسابرسی را مورد بررسی قرار داده اند. هدف اصلی این تحقیق «بررسی نقش تعدیل گر چرخش حسابرس داخلی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و ارزیابی ریسک حسابرسی طی سال های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷» بود. نتایج تحقیق نشان داد بین کیفیت گزارشگری مالی و ارزیابی ریسک حسابرسی رابطه معنادار وجود دارد. چرخش حسابرس داخلی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و ارزیابی ریسک حسابرسی تاثیر گذار است. حاجیها و جعفرپور (۱۳۹۹) در تحقیقی کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی، گزارشگری مالی و کارایی حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار داده اند. نتایج آزمون فرضیه ها نشان داد که بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین نتایج نشان داد که بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کارایی حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد.

آسیک و همکاران^۹ (۲۰۲۳) ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی را بررسی کردند. نتایج نشان داد که عوامل ذاتی کیفیت گزارشگری مالی شامل عوامل پویا (چرخه عملیات و نوسانات فروش) و همچنین عوامل ایستا است. این عوامل به دستیابی به کیفیت گزارشگری مالی کمک می کند و قادر به ارائه پاسخ مثبت به بازار هستند. از سوی دیگر، عوامل ایستا و عوامل خطر موسسه (اهرم) قادر به تولید کیفیت گزارشگری مالی نیستند. بنابراین نمی توان آن را به عنوان یک تصمیم گیرنده اقتصادی برای سرمایه گذار در نظر گرفت.

سلیو و خی^{۱۰} (۲۰۲۲) در تحقیقی حسابرسی های کنترل داخلی اجباری، اصلاحات حسابرسی، و کیفیت گزارشگری مالی: شواهدی از چین را مورد بررسی قرار داده اند. آنها دریافتند که پس از معرفی تجزیه و تحلیل سیستم اندازه گیری کاهش در اصلاحات حسابرسی با افزایش معنادار در تحریفات عمده همراه است. در مقابل، متوجه شدیم که معرفی

^۹ Asik

^{۱۰} Clive and Xi

تجزیه و تحلیل سیستم اندازه گیری منجر به کاهش معنادار تحریفات عمده در بین مشتریانی شد که کاهشی در اصلاحات حسابرسی نداشتند. به طور کلی، این دو اثر یکدیگر را خنثی می کنند، که توضیح می دهد که چرا پس از معرفی تجزیه و تحلیل سیستم اندازه گیری، کیفیت گزارشگری مالی به طور کلی بهبود نیافته است. مروه^{۱۱} (۲۰۲۲) در تحقیقی تأثیر فرهنگ ملی موسسات حسابرسی بین المللی و شرکت های وابسته به آنها بر کیفیت گزارشگری مالی را مورد بررسی قرار داده است. این مقاله به بررسی این موضوع می پردازد که آیا کیفیت گزارشگری مالی مشتریان حسابرسی بیشتر تحت تأثیر فرهنگ ملی کشور اصلی یک مؤسسه حسابرسی مادر بین المللی است یا فرهنگ ملی کشور میزبان شرکت های وابسته آن. یافته ها همچنین از فرضیه همگنی در ارتباط بین شرکت های مادر بین المللی و شرکت های وابسته به آن ها حمایت می کنند. شبکه جهانی حسابرسی که تحت تسلط این شرکت مادر بین المللی است، ویژگی های فرهنگی مشترکی دارد. نتایج پس از کنترل مفروضات مختلف کشور اصلی، روش های نمونه گیری جایگزین، درون زایی و عوامل سطح شرکت و کشور بدون تغییر باقی می ماند. حسانو و آیرو^{۱۲} (۲۰۲۲) در تحقیقی چرخش حسابرس، افشای موضوعات کلیدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی را مورد بررسی قرار داده اند. آنها متوجه شدند که چرخش حسابرس به طور قابل توجهی با کیفیت اقلام تعهدی مرتبط نیست زمانی که هیچ تغییری در مدیریت حساب های کلیدی پس از چرخش وجود ندارد. چرخش حسابرس تنها زمانی بر کیفیت اقلام تعهدی تأثیر می گذارد که مدیریت حساب های کلیدی مختلف توسط شرکای حسابرسی بعدی ارائه شود. این یافته نشان می دهد که چرخش حسابرس در شرایطی که حسابرسان ارزیابی های خود را از ریسک مهم تغییر می دهند، بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر می گذارد، زیرا این می تواند بر برنامه و فرآیند حسابرسی تأثیر بگذارد و بر این اساس بر نتایج حسابرسی تأثیر بگذارد.

فرضیه های پژوهش

- اول: بین ضعف در کنترل داخلی و کیفیت اقلام تعهدی رابطه وجود دارد.
- دوم: بین ویژگی های حسابرس (کیفیت حسابرسی) و کیفیت اقلام تعهدی رابطه وجود دارد.
- سوم: بین ویژگی های حسابرس (حق الزحمه حسابرس) و کیفیت اقلام تعهدی رابطه وجود دارد.
- چهارم: بین ویژگی های حسابرس (دوره تصدی حسابرسی) و کیفیت اقلام تعهدی رابطه وجود دارد.

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر طبقه بندی بر مبنای هدف، از نوع تحقیقات کاربردی است. هدف تحقیق کاربردی، توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است. هم چنین تحقیق حاضر، از نظر روش و ماهیت از نوع تحقیق همبستگی است. در این تحقیق هدف، تعیین میزان رابطه متغیرهاست. برای این منظور بر حسب مقیاس های اندازه گیری متغیرها، شاخص های مناسبی اختیار شده است. مقیاس اندازه گیری داده ها مقیاس نسبی است. مقیاس نسبی بالاترین و دقیق ترین سطح اندازه گیری را ارائه می دهد. این مقیاس علاوه بر دارا بودن کلیه خصوصیات مقیاس های دیگر، از صفر مطلق نیز برخوردار است. روش تحقیق به

¹¹ Merve

¹² Hsiao and Ai-Ru

صورت استقرایی است که در آن مبانی نظری و پیشینه پژوهش از راه کتابخانه، مقاله و اینترنت جمع آوری شده و در رد یا اثبات فرضیه های پژوهش با بکارگیری روش های آماری مناسب، از استدلال استقرایی در تعمیم نتایج استفاده شده است. لذا انجام پژوهش در چارچوب استدلالات قیاسی - استقرایی صورت گرفته است. بدین معنی که در مبانی نظری و پیشینه پژوهش از راه مطالعه کتابخانه ای، سایر سایت ها، مقالات در چارچوب قیاسی و گردآوری اطلاعات برای تأیید یا رد فرضیه ها در قالب استقرایی انجام پذیرفته است.

جامعه و نمونه آماری

جهت انتخاب نمونه آماری مناسب، در این تحقیق از روش نمونه گیری حذفی سیستماتیک (غربالگر) استفاده شده است. در این روش ابتدا شرایطی جهت انتخاب نمونه تعریف می شود و نمودهای فاقد شرایط مذکور از نمونه حذف می گردند. این شرایط با توجه به مدل آزمون فرضیات و متغیرهای تحقیق تعیین میشود. دلیل استفاده از این روش و تعریف چنین شرایطی همگون نمودن نمونه آماری با کل جامعه و امکان تعمیم نتایج حاصل از آزمون ها به جامعه آماری می باشد.

کلیه شرکت های فولادی جامعه آماری که دارای شرایط زیر بوده اند (در طی بازه زمانی ۱۳۹۳ الی ۱۴۰۱) به عنوان جامعه انتخاب می شود:

۱- به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، دوره مالی آن ها منتهی به ۲۹ اسفند ماه باشد.

۲- در طی دوره مورد بررسی (۱۳۹۳-۱۴۰۱) تغییر سال مالی نداشته باشد.

۳- اطلاعات مالی آن قابل دسترس باشد.

در نتیجه اعمال شرایط و محدودیت های ذکر شده تعداد ۱۳۰ شرکت جهت بررسی در این تحقیق انتخاب شدند.

مدل و متغیرهای پژوهش

مدل اول

$$\text{Quality of accrual items}_{it} = \alpha_0 + \beta_1 \text{Weakness in internal control}_{it} + \beta_2 \text{CASH}_{it} + \beta_3 \text{TANG}_{it} + \beta_4 \text{LEV}_{it} + \beta_5 \text{Market Share}_{it} + \beta_6 \text{RET}_{it} + \beta_7 \text{PM}_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل دوم

$$\text{Quality of accrual items}_{it} = \alpha_0 + \beta_1 \text{Audit quality}_{it} + \beta_2 \text{CASH}_{it} + \beta_3 \text{TANG}_{it} + \beta_4 \text{LEV}_{it} + \beta_5 \text{Market Share}_{it} + \beta_6 \text{RET}_{it} + \beta_7 \text{PM}_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل سوم

$$\text{Quality of accrual items}_{it} = \alpha_0 + \beta_1 \text{Audit fees}_{it} + \beta_2 \text{CASH}_{it} + \beta_3 \text{TANG}_{it} + \beta_4 \text{LEV}_{it} + \beta_5 \text{Market Share}_{it} + \beta_6 \text{RET}_{it} + \beta_7 \text{PM}_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل چهارم

$$\text{Quality of accrual items}_{it} = \alpha_0 + \beta_1 \text{Audit tenure}_{it} + \beta_2 \text{CASH}_{it} + \beta_3 \text{TANG}_{it} + \beta_4 \text{LEV}_{it} + \beta_5 \text{Market Share}_{it} + \beta_6 \text{RET}_{it} + \beta_7 \text{PM}_{it} + \varepsilon_{it}$$

کیفیت اقلام تعهدی

برای اندازه گیری اقلام تعهدی در حسابداری از توانایی اقلام تعهدی برای پیش بینی جریان های نقدی عملیاتی به شرح زیر استفاده می شود: (نهندی و همکاران، ۱۳۹۸).

توانایی اقلام تعهدی برای پیش بینی جریان های نقدی عملیاتی: برای آزمون توانایی اقلام تعهدی برای پیش بینی جریان های نقدی عملیاتی می توان از رگرسیون خطی چندگانه که متغیر مستقل (اقلام تعهدی) را با متغیر وابسته (جریانهای نقدی عملیاتی) ارتباط می دهد، استفاده کرد که به صورت زیر می باشد:

رابطه ۱)

$$CFO_{it+1} = \beta_0 + \beta_1 ACR_{it} + \beta_2 ACR_{it-1} + \varepsilon_{it}$$

CFO_{it+1} : جریان وجه نقد عملیاتی در سال $t+1$,

ACR_t : اقلام تعهدی عملیاتی در سال t .

ACR_{t-1} : اقلام تعهدی عملیاتی در سال $t-1$.

$\beta_0, \beta_1, \beta_2$ ضرایب مدل و ε_{it} خطا.

به منظور استاندارد کردن اعداد و ارقام و سهولت محاسبات، دو طرف معادله بر دارایی های اول دوره تقسیم می شود:

رابطه ۲)

$$(CFO_{it+1}/A_t) = \beta_0 + \beta_1 (ACR_t / A_{t-1}) + \beta_2 (ACR_{t-1} / A_{t-2}) + \varepsilon_{it}$$

اقلام تعهدی عملیاتی به صورت زیر محاسبه می شود:

$$ACR = EARN - CFO + DEP$$

که در آن:

ACR : اقلام تعهدی عملیاتی، $EARN$: سود عملیاتی، CFO : جریان نقد عملیاتی، DEP : استهلاک.

R^2 : که ضریب تعیین (رابطه ۱) می باشد به عنوان شاخص توانایی اقلام تعهدی برای پیش بینی جریان های نقدی عملیاتی در نظر گرفته می شود.

ضعف در کنترل داخلی:

برای سنجش ضعف کنترل داخلی از نقاط ضعف با اهمیت کنترل های داخلی استفاده می شود. براساس چک لیست منتشر شده سازمان بورس اوراق بهادار از سال ۱۳۹۱ به بعد، حسابرسان می باید کنترل داخلی شرکت ها را بررسی کنند و مواردی را گزارش کنند که نشان دهنده اجرا نشدن مطلوب کنترل داخلی است، بنابراین در این پژوهش بندهای ذیل مسئولیت قانونی گزارش حسابرسی میشوند طبق پژوهش میترا و همکاران (۱۳۹۰) اگر شرکت دست کم یک ضعف در سیستم کنترل های داخلی داشته باشد عدد ۱، در غیر این صورت، مقدار صفر میگیرد.

ویژگی های حسابرسی:

کیفیت حسابرسی حسابرسی: به این صورت سنجیده می شود که اگر حسابرسی سازمان حسابرسی باشد مقدار ۱ و در غیر این صورت مقدار ۰ می پذیرد.

حق الزحمه حسابرس: برابر است با میزان حق الزحمه پرداختی به حسابرس مستقل شرکت. دوره تصدی حسابرس: دوره تصدی حسابرس، یکی از معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی است که به تعداد سال های متوالی که مؤسسات حسابرسی یک صاحبکار را مورد رسیدگی و حسابرسی قرار می دهند اطلاق می شود. در این پژوهش دوره تصدی حسابرسی یک بار کمتر از ۴ سال و یک بار هم ۴ سال و بیشتر از آن در نظر گرفته می شود، برای شرکت هایی که حسابرس، آنها را به مدت ۴ سال و بیش از ۴ سال حسابرسی کرده باشد مقدار ۱ و در غیر این صورت مقدار ۰ در نظر گرفته می شود.

متغیرهای کنترلی

منابع نقدی (CASH): بیانگر میزان نگهداری وجه نقد در شرکت است که از طریق تقسیم مجموع وجه نقد و سرمایه گذاری های کوتاه مدت بر کل دارایی ها محاسبه میشود.

دارایی های مشهود (TANG): نسبت دارایی های ثابت بر کل دارایی ها؛

اهرم مالی (LEV): نسبت مجموع بدهی های شرکت به کل دارایی ها.

سهم بازار شرکت (Market Share): نسبت فروش شرکت به فروش صنعت خاص شرکت.

بازده سهام (RET): تغییرات قیمتی سهم در طی دوره است و از نرم افزار رهاورد نوین استخراج می شود.

عملکرد مالی (PM): از طریق تقسیم درآمدهای عملیاتی بر حقوق صاحبان سهام.

یافته های پژوهش

یافته های توصیفی

به منظور بررسی مشخصات عمومی متغیرها و تجزیه و تحلیل دقیق آن ها، آشنایی با آمار توصیفی مربوط به متغیرها لازم است. نگاره ۱، آمار توصیفی داده های مربوط به متغیرهای مورد استفاده در تحقیق را نشان می دهد.

جدول ۱، آمار توصیفی کمی متغیرهای پژوهش

متغیرها	میانگین	میانه	انحراف معیار	بیشینه	کمینه	چولگی	کشیدگی
کیفیت اقلام تعهدی	۱۰۸	۱۱۶	۳۳۹	۹۷۶	-۷۲۶	۱۳۱	۲۵۵۳
ضعف در کنترل داخلی	۸۵۰۰	۸۴۰۳	۹۲۶	۱۰۹۱۰	۶۳۹۶	۲۸۸	۲۵۱۲
منابع نقدی	۰۸۲	۰۳۸	۱۰۶	۵۲۵	۰۰۰۲	۱۸۸۶	۶۰۵۴
دارایی های مشهود	۲۱۷	۱۶۶	۱۷۸	۸۴۹	۰۰۰۱	۱۰۸۵	۳۷۲۱
اهرم مالی	۵۲۴	۵۲۲	۲۳۸	۱۳۲۶	۰۱۲	۱۴۴	۲۹۳۶
بازده سهام	۱۰۴۹	۲۶۸	۲۳۶۸	۲۴۲۴۷	-۵۷۹	۴۶۶۱	۳۵۱۳۴
سهم بازار شرکت	۱۸۰	۱۹۰	۱۲۹	۴۳۰	۰۱۳	۰۶۷	۱۵۹۲
عملکرد مالی	۳۹۹	۳۶۰	۳۵۳	۱۶۹۲	-۱۳۴۹	۴۰۸	۶۳۵۲

اصلیترین شاخص مرکزی، میانگین است که نشان دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده هاست.

جدول ۲، آمار توصیفی کیفی (کیفیت حسابرسی)

جمع	بدون کیفیت حسابرسی	دارای کیفیت حسابرسی	فراوانی
۳۵۱	۳۲۴	۲۷	
۱۰۰.۰۰	۹۲.۳۱	۷.۶۹	درصد فراوانی

جدول ۳، آمار توصیفی کیفی متغیرهای پژوهش (حق الزحمه حسابرسی)

جمع	دارای حق الزحمه حسابرسی	بدون حق الزحمه حسابرسی	فراوانی
۳۵۱	۶۱	۲۹۰	
۱۰۰.۰۰	۱۷.۳۸	۸۲.۶۲	درصد فراوانی

جدول ۴، آمار توصیفی کیفی متغیرهای پژوهش (دوره تصدی حسابرسی)

جمع	دوره تصدی کمتر از ۴ سال	دوره تصدی بیش از ۴ سال	فراوانی
۳۵۱	۶۹	۲۸۲	
۱۰۰.۰۰	۱۹.۶۶	۸۰.۳۴	درصد فراوانی

ضریب همبستگی

ضریب همبستگی یکی از معیارهای مورد استفاده در تعیین همبستگی دو متغیر می باشد. ضریب همبستگی، شدت رابطه و نیز نوع رابطه (مستقیم یا معکوس) را نشان می دهد. مفهوم معنی داری در همبستگی این است که آیا همبستگی بدست آمده بین دو متغیر را می توان شانس و تصادفی دانست یا واقعا نشان می دهد بین دو متغیر همبستگی وجود دارد. این موضوع که عدد به دست آمده معنی دار است یا نه از خود عدد به دست آمده با اهمیت تر است (مومنی و فعال قیومی، ۱۳۸۷). در صورتی که داده های پژوهش از توزیع نرمال برخوردار نباشند از همبستگی اسپرمن و در صورتی که داده های پژوهش از توزیع نرمال برخوردار باشند از همبستگی پیرسون استفاده می گردد.

جدول ۵، ضریب همبستگی

	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9	X10	X11
X1	۱.۰۰۰										
X2	۰.۰۴۴	۱.۰۰۰									
X3	-۰.۰۳۳	۰.۰۴۷	۱.۰۰۰								
X4	-۰.۰۲۱	۰.۱۵۷	-۰.۱۳۶	۱.۰۰۰							
X5	۰.۰۴۵	-۰.۰۱۸	۰.۳۴۰	-۰.۰۷۹	۱.۰۰۰						
X6	-۰.۰۴۵	-۰.۰۱۴	-۰.۱۰۳	-۰.۰۸۶	-۰.۰۸۴	۱.۰۰۰					
X7	-۰.۱۲۳	۰.۰۳۳	۰.۰۱۹	۰.۱۶۹	۰.۰۳۷	-۰.۱۶۰	۱.۰۰۰				
X8	-۰.۱۶۶	-۰.۰۳۹	۰.۰۸۰	۰.۰۰۵	-۰.۰۰۲	-۰.۳۱۵	۰.۱۵۱	۱.۰۰۰			
X9	۰.۰۲۷	۰.۰۲۸	-۰.۰۷۱	۰.۰۴۷	۰.۱۰۶	۰.۰۰۹	-۰.۰۵۷	-۰.۰۶۱	۱.۰۰۰		
X10	-۰.۱۲۲	۰.۰۲۵	۰.۰۱۱	۰.۱۹۷	۰.۰۱۹	-۰.۰۳۹	-۰.۰۷۰	-۰.۰۳۷	-۰.۰۲۴	۱.۰۰۰	
X11	-۰.۱۵۷	-۰.۱۳۱	-۰.۱۲۹	۰.۰۵۹	-۰.۱۶۰	۰.۰۰۱	-۰.۱۸۱	۰.۲۰۹	۰.۰۴۷	۰.۰۸۳	۱.۰۰۰

معمولاً از جدول ضریب همبستگی برای کشف هم خطی ساده استفاده می‌شود. مشاهده می‌شود که هیچ یک از ضرایب بین متغیرهای مستقل بیش از ۸۰ درصد نیست و این مورد بیانگر عدم وجود همبستگی شدید بین متغیرهای مستقل است و هم خطی ساده وجود ندارد و برای بررسی هم خطی چندگانه از آزمون تورم واریانس استفاده شده که نتایج نشان داد هم خطی چندگانه نیز بین متغیرهای مستقل وجود ندارد.

آمار استنباطی

آزمون مانایی متغیرها

آزمون مانایی عمدتاً به منظور جلوگیری از رگرسیون‌های کاذب انجام می‌گیرد. برای جلوگیری از رگرسیون کاذب بایستی متغیرها مانا باشند. در غیر اینصورت بایستی از تفاضل متغیرها که معمولاً مانا هستند، استفاده نمود. مانایی یا نامانایی یک سری زمانی می‌تواند تأثیر جدی بر رفتار و خواص آن داشته باشد. اگر متغیرهای مورد استفاده در برآورد مدل، ناپایا باشند در عین حالی که ممکن است هیچ رابطه منطقی بین متغیرهای مستقل و وابسته وجود نداشته باشد ضریب تعیین به دست آمده آن می‌تواند بسیار بالا باشد و باعث شود تا محقق استنباط‌های نادرستی در مورد میزان ارتباط بین متغیرها انجام دهد بنابراین استفاده از داده‌های نامانای می‌تواند منجر به رگرسیون‌های کاذب شود. در این آزمون، فرضیه صفر مبنی بر وجود ریشه واحد و فرضیه مقابل پایابودن حداقل یک عضو پانل می‌باشد.

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \text{ریشه واحد وجود دارد و متغیر مورد نظر نامانای است} \\ H_1: \text{ریشه واحد وجود ندارد و متغیر مورد نظر مانای است} \end{array} \right.$$

جدول ۶، آزمون مانایی (هادری) برای متغیرهای پژوهش

نام متغیر	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
کیفیت اقلام تعهدی	-۱۴.۵۵۷	۰.۰۰۰	مانا است
ضعف در کنترل داخلی	-۱۲.۹۱۹	۰.۰۰۰	مانا است
کیفیت حسابرسی	-۵.۵۲۹	۰.۰۰۰	مانا است
حق الزحمه حسابرس	-۷.۵۵۸	۰.۰۰۰	مانا است
دوره تصدی حسابرس	-۳.۵۹۴	۰.۰۰۰	مانا است
منابع نقدی	-۱۰.۵۸۷	۰.۰۰۰	مانا است
دارایی‌های مشهود	-۵.۵۷۹	۰.۰۰۰	مانا است
اهرم مالی	-۲.۷۸۱	۰.۰۰۲	مانا است
بازده سهام	-۲.۱۲۰	۰.۰۱۷	مانا است
سهام بازار شرکت	-۱۷.۲۶۱	۰.۰۰۰	مانا است
عملکرد مالی	-۱.۶۴۰	۰.۰۵۰	مانا است
آزمون هم جمعی			
مدل اول	-۴.۴۲۰	۰.۰۰۰	مانا است
مدل دوم	-۴.۸۸۵	۰.۰۰۰	مانا است
مدل سوم	-۴.۴۴۲	۰.۰۰۰	مانا است

مدل چهارم	-۴.۸۸۰	۰.۰۰۰	مانا است
-----------	--------	-------	----------

با توجه به جدول شماره ۴ مشاهده می شود سطح معناداری همه متغیرها کمتر از ۵ درصد بوده و بیانگر مانا بودن متغیرهاست. همچنین در بررسی مدل خطاها مشاهده میشود سطح معناداری هر چهار مدل کمتر از ۵ درصد است و بیانگر مانا بودن آزمون ها میباشد.

آزمون تشخیص توزیع نرمال

پس از انجام هر نوع اندازه گیری همواره تعدادی داده (عدد) در اختیار داریم که می خواهیم ارتباط بین آنها را کشف کنیم یا آنها را دسته بندی نماییم تا بتوانیم آنها را تجزیه و تحلیل کنیم. برای انجام این کار ابتدا می بایست نحوه توزیع داده ها را بدانیم. به عبارت ساده تر توزیع داده ها به ما می گوید که پراکندگی و گستردگی داده هایی که جمع آوری کرده ایم چگونه است. به منظور بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش از آزمون جارکویرا استفاده شده است. در این آزمون هر گاه سطح معنی داری کمتر از ۵٪ باشد نشان دهنده ی توزیع نرمال نمی باشد:

جدول شماره ۷، نتایج آزمون توزیع نرمال

نام متغیر	آماره آزمون	معناداری	نتیجه
کیفیت اقلام تعهدی	۱.۴۱۲	۰.۰۷۸	توزیع نرمال ندارد
ضعف در کنترل داخلی	۶.۳۵۲	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
کیفیت حسابرسان	۴.۰۵۰	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
حق الزحمه حسابرسان	۳.۱۳۸	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
دوره تصدی حسابرسان	۳.۵۹۸	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
منابع نقدی	۳.۵۶۵	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
دارایی های مشهود	۹.۸۹۴	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
اهرم مالی	۷.۴۷۰	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
بازده سهام	۱.۷۵۹	۰.۰۳۹	توزیع نرمال ندارد
سهام بازار شرکت	۱۱.۱۸۱	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
عملکرد مالی	۷.۴۲۷	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
آزمون نرمالیت خطا			
مدل اول	۴.۱۶۶	۰.۹۸۲	توزیع نرمال دارد
مدل دوم	۴.۳۲۰	۰.۶۷۳	توزیع نرمال دارد
مدل سوم	۴.۴۴۳	۰.۱۷۲	توزیع نرمال دارد
مدل چهارم	۴.۲۶۴	۰.۰۷۷	توزیع نرمال ندارد

نرمال بودن متغیرها: طبق نتایج آزمون مشاهده می شود که سطح معناداری متغیرها کمتر از ۵ درصد می باشد لذا دارای توزیع نرمال نمی باشند. همچنین در بررسی مدل های خطا مشاهده میشود که سطح مدل یک و دو و سوم آزمون ها بیشتر از ۵ درصد هستند و آنها دارای توزیع نرمال میباشند ولیکن سطح مدل چهارم آزمون ها کمتر از ۵ درصد بوده و آنها نیز دارای توزیع نرمال نمیباشند.

آزمون F لیمر (چاو) و آزمون هاسمن

گاهی اوقات داده هایی که ما با آن ها روبرو هستیم هم دربرگیرنده داده های سری زمانی و هم مقطعی می باشد. به چنین مجموعه ای از داده ها عموماً پانلی از داده ها یا پانل دیتا شناخته شده است. در برآورد مدل پانل دیتا با دو حالت کلی روبرو هستیم. حالت اول این است که عرض از مبدأ برای کلیه مقاطع یکسان است که در این صورت با مدل پول دیتا (pool data) مواجه هستیم. حالت دوم عرض از مبدأ برای تمام مقاطع متفاوت است که به این حالت پانل دیتا (panel data) گفته می شود. برای شناسایی دو حالت فوق از آزمونی به نام اف-لیمر استفاده می شود. بنابراین آزمون اف-لیمر برای انتخاب بین روشهای رگرسیون پول دیتا (تلفیقی) و رگرسیون با اثرات ثابت استفاده می شود. در صورتی که میزان معناداری آماره ی چاو (prob) کمتر از سطح ۰.۰۵ باشد، داده های تابلویی (پانل دیتا) انتخاب می شود. در این حالت برای تشخیص اثرات ثابت یا تصادفی باید آزمون هاسمن نیز انجام شود.

جدول ۸، نتایج آزمون اف لیمر (چاو)

نام مدل	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
مدل اول	۶.۳۵	۰.۰۰۰	پانل دیتا
مدل دوم	۶.۲۹	۰.۰۰۰	پانل دیتا
مدل سوم	۶.۲۹	۰.۰۰۰	پانل دیتا
مدل چهارم	۶.۴۱	۰.۰۰۰	پانل دیتا

با توجه به جدول ۸، چون سطح معناداری آزمون اف لیمر در هر چهار مدل کمتر از ۵ درصد است، از این رو رویکرد داده های تابلویی (پانل دیتا) در مقابل رویکرد داده های تلفیقی (پول) مورد پذیرش قرار می گیرند.

جدول ۹، نتایج آزمون هاسمن

نام مدل	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
مدل اول	۴.۷۸	۰.۶۸۶	اثرات تصادفی
مدل دوم	۱۸.۷۹	۰.۰۰۸	اثرات ثابت عرض از مبدأ
مدل سوم	۲۹.۳۸	۰.۰۰۰	اثرات ثابت عرض از مبدأ
مدل چهارم	۷.۴۵	۰.۳۸۳	اثرات تصادفی

با توجه به جدول ۹، چون سطح معناداری در مدل های دو و سه کمتر از ۵ درصد است، از این رو رویکرد اثرات تصادفی در مقابل رویکرد اثرات ثابت عرض از مبدأ مورد پذیرش قرار نمی گیرند. اما سطح معناداری در مدل اول و چهارم، که بیشتر از ۵ درصد است، از این رو رویکرد اثرات تصادفی در مقابل رویکرد اثرات ثابت عرض از مبدأ مورد پذیرش قرار می گیرند.

همسانی واریانس در مقادیر خطا

یکی از مفروضات مدل رگرسیونی خطی کلاسیک وجود همسانی واریانس جملات اخلال می باشد. اما به طور متعارف در داده های سری زمانی و داده ها مقطعی ممکن است واریانس جملات اخلال ثابت نموده و از مقادیر وقفه

دار جملات اخلاص تبعت نماید. در این صورت مشکل ناهمسانی واریانس بین جملات اخلاص بروز می کند و تخمین زننده های رگرسیون علی رغم بدون تورش بودن دارای کارایی نخواهد بود.

جدول ۱۰، نتایج آزمون ناهمسانی واریانس (بریوش - پاگان - گودفری)

مدل های پژوهش	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
مدل اول	۲.۹e+۰۶	۰.۰۰۰	وجود ناهمسانی واریانس
مدل دوم	۱.۵e+۰۵	۰.۰۰۰	وجود ناهمسانی واریانس
مدل سوم	۳.۵e+۰۶	۰.۰۰۰	وجود ناهمسانی واریانس
مدل چهارم	۹۰۷۸۸.۹۴	۰.۰۰۰	وجود ناهمسانی واریانس

نتایج حاصل در جدول ۱۰ نشان می دهد که سطح معنی داری آزمون در مدل های فوق کمتر از ۵ درصد می باشد و بیانگر وجود ناهمسانی واریانس در جملات اخلاص می باشد. لازم به توضیح است که این مشکل در تخمین نهایی مدل ها رفع گردیده (با روش وزن دهی به داده ها از طریق دستور gls) است.

خود همبستگی مقادیر خطا

در مطالعات اقتصادسنجی که بر مبنای سری های زمانی قرار دارند، فرض عدم خود همبستگی سریالی بین جملات پسماند که از فروض مهم مدل کلاسیک است، اغلب نقض می شوند، بنابراین لازم می باشد که قبل از تفسیر نتایج حاصل، به بررسی پدیده خود همبستگی سریالی بین جملات پسماند پرداخته شود؛ زیرا در صورت وجود خود همبستگی سریالی بین اجزاء اخلاص، تخمین زن های OLS دیگر در بین تمام تخمین زن ها بدون تورش، کارا نیستند یعنی دارای حداقل واریانس نمی باشند و در نتیجه استنباط آماری، قابل اعتماد نخواهد بود این مشکل بیشتر در داده های سری زمانی دیده می شود.

جدول ۱۱، نتایج آزمون خود همبستگی سریالی (بریوش - گودفری)

مدل های پژوهش	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
مدل اول	۳.۸۵۸	۰.۰۵۶	عدم وجود خود همبستگی سریالی
مدل دوم	۳.۸۱۵	۰.۰۵۸	عدم وجود خود همبستگی سریالی
مدل سوم	۳.۹۹۳	۰.۰۵۲	عدم وجود خود همبستگی سریالی
مدل چهارم	۴.۰۶۸	۰.۰۵۰	عدم وجود خود همبستگی سریالی

با توجه به نتایج جدول شماره ۱۱، مشاهده می شود که سطح معناداری آزمون در چهار مدل بیشتر از ۵ درصد می باشد و بیانگر عدم وجود خود همبستگی سریالی است. که با استفاده از دستور AR(1) که همان خود رگرسیون مرتبه اول می باشد که در نرم افزار، این مشکل رفع شده است.

آزمون هم خطی

در آمار، عامل تورم واریانس (variance inflation factor=VIF) شدت همخطی چندگانه را ارزیابی می‌کند. در واقع یک شاخص معرفی می‌گردد که بیان می‌دارد چه مقدار از تغییرات مربوط به ضرایب برآورد شده بابت همخطی افزایش یافته است. شدت همخطی چندگانه را با بررسی بزرگی مقدار VIF می‌توان تحلیل نمود. اگر آماره آزمون VIF به یک نزدیک بود نشان دهنده عدم وجود همخطی است. به عنوان یک قاعده تجربی مقدار VIF بزرگتر از ۱۰ باشد همخطی چندگانه بالا می‌باشد (سوری، ۱۳۹۴).

جدول ۱۲، آزمون هم خطی برای مدل رگرسیونی اول

نام متغیر	عامل تورم واریانس (VIF)
ضعف در کنترل داخلی	۱.۲۱
منابع نقدی	۱.۱۴
دارایی‌های مشهود	۱.۱۳
اهرم مالی	۱.۰۹
بازده سهام	۱.۰۲
سهام بازار شرکت	۱.۰۲
عملکرد مالی	۱.۰۱

جدول ۱۳، آزمون هم خطی برای مدل رگرسیونی دوم

نام متغیر	عامل تورم واریانس (VIF)
کیفیت حسابداری	۱.۲۲
منابع نقدی	۱.۱۴
دارایی‌های مشهود	۱.۱۴
اهرم مالی	۱.۰۹
بازده سهام	۱.۰۴
سهام بازار شرکت	۱.۰۲
عملکرد مالی	۱.۰۱

جدول ۱۴، آزمون هم خطی برای مدل رگرسیونی سوم

نام متغیر	عامل تورم واریانس (VIF)
حق الزحمه حسابرس	۱.۲۱
منابع نقدی	۱.۱۴
دارایی‌های مشهود	۱.۱۴
اهرم مالی	۱.۱۲
بازده سهام	۱.۰۹
سهام بازار شرکت	۱.۰۶

۱.۰۱	عملکرد مالی
------	-------------

جدول ۱۵، آزمون هم خطی برای مدل رگرسیونی چهارم

نام متغیر	عامل تورم واریانس (VIF)
دوره تصدی حسابرسان	۱.۲۱
منابع نقدی	۱.۱۴
دارایی های مشهود	۱.۱۴
اهرم مالی	۱.۱۲
بازده سهام	۱.۰۹
سهام بازار شرکت	۱.۰۶
عملکرد مالی	۱.۰۱

همانطور که در نتایج آزمون هم خطی در جداول فوق قابل مشاهده است، مقادیر عامل تورم واریانس کمتر از عدد ۵ است که بیانگر عدم وجود هم خطی می باشد.

آزمون فرضیه های پژوهش

فرضیه اول

بین ضعف در کنترل داخلی و کیفیت ارقام تعهدی رابطه وجود دارد.

جدول ۱۶، تخمین نهایی مدل رگرسیونی اول

متغیرها	ضرایب	انحراف استاندارد ضرایب	آماره t	سطح معناداری
ضعف در کنترل داخلی	.۰۰۶	.۰۰۲	۳.۰۳	۰.۰۰۳
منابع نقدی	-۰.۳۹۶	.۱۷۵	-۲.۲۶	۰.۰۲۵
دارایی های مشهود	-۰.۲۹۲	.۱۰۲	-۲.۸۶	۰.۰۰۵
اهرم مالی	-۰.۲۲۲	.۰۸۰	-۲.۷۷	۰.۰۰۶
بازده سهام	.۰۰۱	.۰۰۷	.۰۲۴	۰.۸۱۱
سهام بازار شرکت	-۰.۳۵۰	.۱۳۶	-۲.۵۶	۰.۰۱۱
عملکرد مالی	-۰.۱۳۲	.۰۵۲	-۲.۵۲	۰.۰۱۲
عرض از مبدا	.۴۰۵	.۰۸۹	۴.۵۴	۰.۰۰۰
سایر آماره های اطلاعاتی				
ضریب تعیین تعدیل شده	۸۸ درصد	دوربین واتسون		۲.۱۹۲
آماره فیشر	۴۸۶	سطح معناداری آماره فیشر		۰.۰۰۰

مشاهده می شود که متغیر ضعف در کنترل داخلی ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می باشد و از این رو می توان گفت که بین ضعف در کنترل داخلی و کیفیت ارقام تعهدی رابطه وجود دارد، و فرضیه مورد پذیرش قرار می گیرد.

ضریب تعیین تعدیل شده نشان می دهد که متغیرهای مستقل توانسته اند ۸۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. دوربین واتسون در بازه ۱.۵ الی ۲.۵ قرار دارد و نشان از نبود خودهمبستگی مرتبه اول در مدل دارد. سطح معناداری فیشر نیز کمتر از ۵ درصد می باشد که نشان می دهد مدل از اعتبار کافی برخوردار است.

فرضیه دوم

بین ویژگی های حسابرِس (کیفیت حسابرِس) و کیفیت اقلام تعهدی رابطه وجود دارد.

جدول ۱۷، تخمین نهایی مدل رگرسیونی دوم

متغیرها	ضرایب	انحراف استاندارد ضرایب	آماره t	سطح معناداری
کیفیت حسابرِس	.۰۲۷	.۰۰۷	۳.۶۵	۰.۰۰۰
منابع نقدی	-.۴۰۹	.۱۷۵	-۲.۳۳	۰.۰۲۰
دارایی های مشهود	-.۲۹۴	.۱۰۲	-۲.۸۸	۰.۰۰۴
اهرم مالی	-.۲۱۷	.۰۸۰	-۲.۶۹	۰.۰۰۷
بازده سهام	.۰۰۱	.۰۰۷	۰.۲۰	۰.۸۳۹
سهام بازار شرکت	-.۳۴۵	.۱۳۶	-۲.۵۳	۰.۰۱۲
عملکرد مالی	-.۱۴۲	.۰۵۲	-۲.۷۱	۰.۰۰۷
عرض از مبدا	.۴۴۶	.۰۶۳	۶.۹۸	۰.۰۰۰
سایر آماره های اطلاعاتی				
ضریب تعیین تعدیل شده	۸۰ درصد	دوربین واتسون	۲.۰۸۱	
آماره فیشر	۴.۹۵	سطح معناداری آماره فیشر	۰.۰۰۰	

مشاهده می شود که متغیر کیفیت حسابرِس دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می باشد از این رو می توان گفت که بین ویژگی های حسابرِس (کیفیت حسابرِس) و کیفیت اقلام تعهدی رابطه وجود دارد، و فرضیه مورد پذیرش قرار می گیرد.

ضریب تعیین تعدیل شده نشان می دهد که متغیرهای مستقل توانسته اند ۸۰ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. دوربین واتسون در بازه ۱.۵ الی ۲.۵ قرار دارد و نشان از نبود خودهمبستگی مرتبه اول در مدل دارد. سطح معناداری فیشر نیز کمتر از ۵ درصد می باشد که نشان می دهد مدل از اعتبار کافی برخوردار است.

فرضیه سوم

بین ویژگی های حسابرِس (حق الزحمه حسابرِس) و کیفیت اقلام تعهدی رابطه وجود دارد.

جدول ۱۸، تخمین نهایی مدل رگرسیونی سوم

متغیرها	ضرایب	انحراف استاندارد ضرایب	آماره t	سطح معناداری
حق الزحمه حسابرِس	.۳۵۴	.۰۸۰	۴.۳۸	۰.۰۰۰
منابع نقدی	-.۳۹۱	.۱۷۵	-۲.۲۳	۰.۰۲۷

دارایی های مشهود	-۳۰۳	۱۰۴	-۲۹۱	۰۰۰۴
اهرم مالی	-۲۲۱	۰۸۰	-۲۷۴	۰۰۰۶
بازده سهام	۰۰۱	۰۰۷	۰۲۲	۰۸۲۴
سهام بازار شرکت	-۳۶۴	۱۳۹	-۲۶۱	۰۰۰۹
عملکرد مالی	-۱۳۸	۰۵۲	-۲۶۴	۰۰۰۹
عرض از مبدا	۳۴۴	۱۷۱	۲۰۲	۰۰۴۵
سایر آماره های اطلاعاتی				
ضریب تعیین تعدیل شده	۷۶ درصد	دوربین واتسون		۲۱۶۳
آماره فیشر	۴۸۷	سطح معناداری آماره فیشر		۰۰۰۰

مشاهده می شود که متغیر حق الزحمه حسابرِس ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می باشد از این رو می توان گفت که بین ویژگی های حسابرِس (حق الزحمه حسابرِس) و کیفیت اقلام تعهدی رابطه وجود دارد، و فرضیه مورد پذیرش قرار می گیرد.

ضریب تعیین تعدیل شده نشان می دهد که متغیرهای مستقل توانسته اند ۷۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. دوربین واتسون در بازه ۱.۵ الی ۲.۵ قرار دارد و نشان از نبود خودهمبستگی مرتبه اول در مدل دارد. سطح معناداری فیشر نیز کمتر از ۵ درصد می باشد که نشان می دهد مدل از اعتبار کافی برخوردار است.

فرضیه چهارم

بین ویژگی های حسابرِس (دوره تصدی حسابرِس) و کیفیت اقلام تعهدی رابطه وجود دارد.

جدول ۱۹، تخمین نهایی مدل رگرسیونی چهارم

متغیرها	ضرایب	انحراف استاندارد ضرایب	آماره t	سطح معناداری
دوره تصدی حسابرِس	۲۵۹	۰۳۲	۷۹۳	۰۰۰۰
منابع نقدی	-۳۹۲	۱۷۵	-۲۲۳	۰۰۲۶
دارایی های مشهود	-۲۹۱	۱۰۲	-۲۸۵	۰۰۰۵
اهرم مالی	-۲۲۳	۰۸۰	-۲۷۸	۰۰۰۶
بازده سهام	۰۰۱	۰۰۷	۰۲۱	۰۸۳۳
سهام بازار شرکت	-۳۴۹	۱۳۶	-۲۵۶	۰۰۱۱
عملکرد مالی	-۱۳۲	۰۵۲	-۲۵۰	۰۰۱۳
عرض از مبدا	۴۳۳	۰۶۴	۶۷۵	۰۰۰۰
سایر آماره های اطلاعاتی				
ضریب تعیین تعدیل شده	۷۶ درصد	دوربین واتسون		۲۱۳۲
آماره فیشر	۴۸۴	سطح معناداری آماره فیشر		۰۰۰۰

مشاهده می‌شود که متغیر دوره تصدی حسابرسی ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این رو می‌توان گفت که بین ویژگی‌های حسابرس (دوره تصدی حسابرسی) و کیفیت اقلام تعهدی رابطه وجود دارد، و فرضیه مورد پذیرش قرار می‌گیرد.

ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل توانسته‌اند ۷۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. دوربین واتسون در بازه ۱.۵ الی ۲.۵ قرار دارد و نشان از نبود خودهمبستگی مرتبه اول در مدل دارد. سطح معناداری فیشر نیز کمتر از ۵ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد مدل از اعتبار کافی برخوردار است.

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

با کیفیت بودن حسابرسی یکی از مهمترین مسائل موجود در عملیات حسابرسی امروزی است. این در حالی است که کیفیت داده‌های مالی شرکتها یکی از نکاتی است که به کیفیت حسابرسی آنها بستگی دارد. بر اساس نظریه اقتصادی افزایش در محتوای اطلاعاتی سود منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و هزینه سرمایه کمتر در شرکتها می‌شود (گلاستن و میلگرام، ۱۹۸۵؛ آمیهود و مندلسون، ۱۹۸۶؛ دیامند و ورکچیا، ۱۹۹۱؛ اسلی و اهارا، ۲۰۰۳، کوهن ۲۰۱۲) از دیدگاه دارایی و مرادلو (۱۳۹۰) سود در صورتی دارای محتوای اطلاعاتی است که شفاف و باکیفیت باشد؛ بنابراین از لحاظ مبانی نظری میتوان انتظار داشت کیفیت حسابرسی دارای ارتباط تنگاتنگی با محتوای اطلاعاتی سود باشد (هوساینی ۱۳ ۲۰۰۹ لاو و همکاران (۲۰۱۵) افزون بر این حسابرسی با کیفیت زیاد میتواند از طریق کاهش ضعف‌های کنترلهای داخلی (پورتی و همکاران، ۲۰۱۸). محتوای اطلاعاتی سود را تحت تأثیر خود قرار دهد مینگ ۲۰۱۵ از سویی فاصله انتظاراتی که بین افکار عمومی به نقش حسابرس وجود دارد با انتظارات جامعه به مفهوم حسابرسی که در عمل انجام میشود باعث ایجاد نگرانی‌های زیادی در رابطه با کیفیت حسابرسی شده است (حساس یگانه و منصور، ۱۳۹۵)؛ لذا میتوان متوجه شد قابلیت اطمینان داده‌های مالی حسابرسی شده، کاهش پیدا کرده است. این در حالی است که از طرف دیگر مربوط بودن داده‌های حسابرسی شده افزایش پیدا کرده است (هاج، ۲۰۰۳)؛ لذا لزوم انجام مطالعات گسترده‌تر در حوزه کیفیت حسابرسی و کنترلهای داخلی و چگونگی ارتباط آنها با محتوای اطلاعاتی سود احساس میشود. افزون بر این در ایران شرایط نسبت به سایر کشورهای توسعه یافته نظیر آمریکا متفاوت است؛ به گونه‌ای که بورس اوراق بهادار تهران به لحاظ کارایی اطلاعاتی با بورس اوراق بهادار نیویورک قابل مقایسه نیست برخی از پژوهشهای انجام شده حاکی از کارایی اطلاعاتی بسیار ضعیف بورس اوراق بهادار تهران است. این در حالی است که کارایی بورس اوراق بهادار نیویورک در سطح نیمه قوی به اثبات رسیده است؛ همچنین در ایران جایگاه حسابرسی و کیفیت آن نسبت به سایر کشورها در سال‌های اخیر تفاوت‌های چشمگیری پیدا نموده است؛ به عنوان نمونه در چند سال اخیر با مطرح شدن تقلبها و اختلاسهای مالی و عدم کشف آنها از سوی حسابرسان، کیفیت کار حسابرسی را در ایران دستخوش تزلزل قرار داده است.

جامعه آماری تحقیق حاضر، کلیه شرکت‌های فولادی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۳ الی ۱۴۰۱ می‌باشد. که پس از اعمال محدودیت‌های تحقیق تعداد ۳۹ شرکت به عنوان نمونه مورد مطالعه در این تحقیق انتخاب شدند. پس از اندازه‌گیری متغیرهای تحقیق از تجزیه و تحلیل رگرسیون خطی چند متغیره مبتنی بر تکنیک داده‌های پانل برای آزمون فرضیه‌های تحقیق استفاده گردید.

در این پژوهش در راستای پاسخگویی به سوال اصلی فرضیه تدوین گردیده است و نتایج فرضیات بشرح زیر می باشد:

فرضیه اول: بین ضعف در کنترل داخلی و کیفیت اقلام تعهدی رابطه وجود دارد. طبق جدول حاصل از آزمون فرضیه: مشاهده می شود که متغیر ضعف در کنترل داخلی ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می باشد و از این رو می توان گفت که بین ضعف در کنترل داخلی و کیفیت اقلام تعهدی رابطه وجود دارد، و فرضیه مورد پذیرش قرار می گیرد.

فرضیه دوم: بین ویژگی های حسابرس (کیفیت حسابرسی) و کیفیت اقلام تعهدی رابطه وجود دارد. طبق جدول حاصل از آزمون فرضیه: مشاهده می شود که متغیر کیفیت حسابرسی دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می باشد از این رو می توان گفت که بین ویژگی های حسابرس (کیفیت حسابرسی) و کیفیت اقلام تعهدی رابطه وجود دارد، و فرضیه مورد پذیرش قرار می گیرد.

فرضیه سوم: بین ویژگی های حسابرس (حق الزحمه حسابرس) و کیفیت اقلام تعهدی رابطه وجود دارد. طبق جدول حاصل از آزمون فرضیه: مشاهده می شود که متغیر حق الزحمه حسابرس ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می باشد از این رو می توان گفت که بین ویژگی های حسابرس (حق الزحمه حسابرس) و کیفیت اقلام تعهدی رابطه وجود دارد، و فرضیه مورد پذیرش قرار می گیرد.

فرضیه چهارم: بین ویژگی های حسابرس (دوره تصدی حسابرسی) و کیفیت اقلام تعهدی رابطه وجود دارد. طبق جدول حاصل از آزمون فرضیه: مشاهده می شود که متغیر دوره تصدی حسابرسی ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می باشد از این رو می توان گفت که بین ویژگی های حسابرس (دوره تصدی حسابرسی) و کیفیت اقلام تعهدی رابطه وجود دارد، و فرضیه مورد پذیرش قرار می گیرد.

در این راستا سلیو و خی (۲۰۲۲) در تحقیقی حسابرسی های کنترل داخلی اجباری، اصلاحات حسابرسی، و کیفیت گزارشگری مالی: شواهدی از چین را مورد بررسی قرار داده اند. این مطالعه بررسی می کند که آیا اصلاحات حسابرسی در تأثیرگذاری حسابرسی های کنترل داخلی اجباری (MICAS) بر کیفیت گزارشگری مالی به عنوان یک مکانیزم عمل می کند یا خیر. ما استدلال می کنیم که الزام حسابرسان به افشاء علنی ضعف های کنترل های داخلی، تعارضات حسابرس و مشتری را تشدید می کند و این موضوع باعث می شود احتمال این که حسابرسان تحریف ها را در صورت های مالی پیش از حسابرسی مشتریان خود کشف کنند (و تصحیح کنند)، کمتر شود. مطابق با این استدلال، ما کاهش چشمگیری را در اصلاحات حسابرسی پس از معرفی MICA با استفاده از داده های چین پیدا کردیم. ما دریافتیم که پس از معرفی MICA کاهش در اصلاحات حسابرسی با افزایش معنادار در تحریفات عمده همراه است. در مقابل، متوجه شدیم که معرفی MICAها منجر به کاهش معنادار تحریفات عمده در بین مشتریانی شد که کاهشی در اصلاحات حسابرسی نداشتند. به طور کلی، این دو اثر یکدیگر را خنثی می کنند، که توضیح می دهد که چرا پس از معرفی MICA ها کیفیت گزارشگری مالی به طور کلی بهبود نیافته است. به سرمایه گذاران بنیادی پیشنهاد می شود در بررسی شرکت ها به ضعف کنترل های داخلی در شرکت ها توجه داشته باشند.

به سازمان بورس پیشنهاد می شود شرکت های بورسی را از جهت کیفیت اقلام تعهدی بر اساس معیاری جامع رتبه بندی و در قالب گزارشی افشا کند.

به مدیران شرکت ها پیشنهاد می شود با انتخاب حسابرسان مستقل خبره سعی در افزایش کیفیت اقلام تعهدی داشته باشند.

با توجه به اینکه جامعه تحقیق حاضر کلیه شرکت های بورسی تهران می باشد لذا بسط نتایج تحقیق به صنعت و گروه خاصی می تواند گمراه کننده باشد.

با توجه به اینکه برای سنجش متغیرها مدل ها و روش های مختلفی وجود دارد لذا در استفاده از نتایج تحقیق باید جنبه احتیاط را لحاظ کرد.

مدل های این پژوهش برای تمام صنایع عضو نمونه ی آماری به صورت یک جا برآورد شده اند. از این رو، پیشنهاد می شود در مطالعات آتی هر یک از مدل های این پژوهش برای صنایع مختلف به تفکیک برآورد شود.

بررسی حسابرسی های کنترل داخلی اجباری، اصلاحات حسابرسی، و کیفیت اقلام تعهدی در شرکت های زیان ده در مقایسه با سایر شرکت ها بررسی و آزمون گردد.

منابع

- بختیاری صفا لیلیا و رضایی فرزین و نژاد تولمی بابک (۱۴۰۰). اثربخشی گزارشگری مالی بر تخصص حسابداری اعضای هیئت مدیره و اعضای کمیته حسابرسی و نقاط ضعف کنترل داخلی. دوره ۲، شماره ۵ - شماره پیاپی ۵؛ اسفند ۱۴۰۰، صفحه ۱۵۸-۱۸۰
- برادران مریم و درخشی عطیه (۱۴۰۲). بررسی تاثیر مدیریت سود بر پریشانی مالی با توجه به نقش کنترل داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه کنکاش مدیریت و حسابداری، دوره ۳، شماره ۱
- حاجیها زهره و جعفرپور هومن (۱۳۹۹). یفیت عملکرد حسابرسی داخلی، گزارشگری مالی و کارایی حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. نشریه: دانش حسابرسی، سال: ۱۳۹۹، دوره: ۲۰، شماره: ۷۹، صفحات ۷۰-۴۷:
- گودرزی مسعود (۱۴۰۱). بررسی تاثیر ویژگی های حسابرسان داخلی بر اثر بخشی کنترل داخلی. نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، دوره ۴ شماره ۱۲ (۱۴۰۱)، صفحه ۹۷-۱۱۱. چاپ شده: ۱۳۹۹-۰۲-۲۲
- مرادی، مجید؛ صفرپور، مریم؛ آقایی روزبهانی، سینا (۱۳۹۹). نقش تعدیل گر چرخش حسابرسان داخلی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و ارزیابی ریسک حسابرسی. مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری تابستان ۱۳۹۹، دوره ششم - شماره ۲ (۱۴ صفحه - از ۳۸ تا ۵۱).
- نهدی بادآور، یونس (۱۳۹۸). تاثیر نرخ موثر مالیاتی بر ساختار سرمایه، تصمیمات سرمایه گذاری و سود تقسیمی سهام. تحقیقات حسابداری و حسابرسی تابستان ۱۳۹۸ - شماره ۴۲ رتبه ب (وزارت علوم / ISC) (۱۸ صفحه - از ۱۹۳ تا ۲۱۰).
- ولی زاده لاریجانی، اعظم؛ شعبانی اصلی، سمانه (۱۴۰۰). کیفیت واحد حسابرسی داخلی، کیفیت گزارشگری مالی و تاخیر در زمان صدور گزارش حسابرسان مستقل. پژوهش های کاربردی در گزارشگری مالی پاییز و زمستان ۱۴۰۰ - شماره ۱۹ رتبه ج (وزارت علوم / ISC) (۲۸ صفحه - از ۲۵۹ تا ۲۸۶)
- Asik M., Gunes F., Binnetoglu E., Eroglu M., Bozkurt N., Sen H., Akbal E., Bakar C., Beyazit Y., Ukin K. (2023) Decrease in TSH levels after lactose restriction in Hashimoto's thyroiditis patients with lactose intolerance. *Endocrine*. 2014; 46:279-284.
- Bickley, C., Rossiter, M. J., & Abbott, M. L. (2015). Intercultural Communicative Competence: Beliefs and Practices of Adult English as a Second Language Instructors. *Alberta Journal of Educational Research*, 60(1), 135-160.
- Claudia Unique Gita, Nurul Fitriani Naini, Sugeng Santoso (2022). The Effect of Product Quality, Service Quality, Customer Satisfaction on Customer Loyalty. Vol. 7 No. 1 (2022): *Journal of Consumer Sciences*.
- Clive S. Lennox ; Xi Wu (2022). Mandatory Internal Control Audits, Audit Adjustments, and Financial Reporting Quality: Evidence from China. *The Accounting Review* (2022) 97 (1): 341-364.
- Hsiao-Lun Lin a, Ai-Ru Yen (2022). Auditor rotation, key audit matter disclosures, and financial reporting quality. Volume 57, June 2022, 100594
- López-Domínguez, M., Reache, M (2017), Transformational Leadership As An Antecedent Of Change-Oriented Organizational Citizenship Behavior. *Journal Of Business Research*, 66(10), 2147-2152.
- Marco Celio, Sara (2017). Motor Axonal Sprouting and Neuromuscular Junction Loss in an Animal Model of Charcot-Marie-Tooth Disease. 2017 *Journal of Neuropathology and Experimental Neurology*.
- Merve Acar (2022). Who affects whom? Impact of the national culture of international audit firms and their affiliates on the financial reporting quality of audit clients. Volume 23, Issue 1, January 2022, Pages 113-135

Vakla, V., Song, N., Amoako, G.K. and Boahene, K.O. (2021), "Coronavirus (Covid-19) and entrepreneurship: cultural, lifestyle and societal changes", *Journal of Entrepreneurship in Emerging Economies*, Vol. 13 No. 4, pp. 747-761.

The relationship between Weakness in Internal Control and Auditor Characteristics with the Quality of Accruals in Firms on the Tehran Stock Exchange

Javad Pourghaffar^{1*}| Reza Ghorbani²| Fereshteh Ataei³

Abstract

In this regard, the aim of the present study is to investigate the relationship between internal control weakness and auditor characteristics with the quality of accruals in companies listed on the Tehran Stock Exchange. This research is an Applied Research in terms of its nature and descriptive method and in terms of its purpose, and since in the current research the current state of the variables has been analyzed by collecting information through past information, it is in the ranks of descriptive studies. And it is included after the event. In the course of conducting this research, four hypotheses were formulated and 130 Firms were selected through systematic elimination sampling for a period of 9 years between 2014 and 2022, and the data related to the research variables were collected in Excel software using the software Statistical analyzes were carried out. The results of the hypothesis test showed that there is a relationship between the weakness in internal control and the quality of accruals, and there is a relationship between the characteristics of the auditor (audit quality) and the quality of accruals, and there is a relationship between the characteristics of the auditor (auditor's fee) and the quality of accruals. and there is a relationship between the characteristics of the auditor (auditing tenure) and the quality of accruals.

Keywords weakness in internal control, auditor's characteristics, quality of accruals.

¹ Corresponding author: Phd, Management and accounting department, Seraj University/
Pourghaffar@gmail.com

² Accounting master's student, Management and accounting department, Seraj University

³ Accounting master's student, Management and accounting department, Seraj University