

پیش بینی تأثیر کیفیت حسابداری داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی بر اساس مدل رگرسیون

فریبا شکری^۱، حسین ایزدی^۲

^۱ کارشناسی ارشد مدیریت مالی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اسلامشهر

faribashokry@gmail.com

^۲ دکترای مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اسلامشهر

izadih@yahoo.com

چکیده

کیفیت حسابرسان داخلی کمک می کند تا گزارش های مالی را به بهترین نحو ارائه دهند تا مورد استفاده کسانی که با توجه به این گزارش ها تصمیم گیری می کنند، قرار گیرد. از این رو هدف از این تحقیق بررسی تأثیر کیفیت حسابداری داخلی در گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. پژوهش حاضر، از جهت هدف کاربردی و از جهت نحوه اجرا توصیفی، پیمایشی و از نوع علی است. جامعه آماری این پژوهش تعداد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سالهای ۹۴-۹۰ بوده که تعداد ۳۸۶ شرکت می باشد. تعداد ۱۱۱ شرکت به عنوان نمونه تحقیق و با روش حذف سیستماتیک انتخاب شدند. اطلاعات و داده های مورد نیاز تحقیق کلاً از روش کتابخانه ای، با استفاده از نرم افزار ره آورد نوین و با مراجعه به سازمان بورس اوراق بهادار تهران و مطالعه صورتهای مالی بدست آمدند. بعد از آن روش تخمین فرضیه با استفاده از آزمون اف لیمر به دست آمد. در نهایت آزمون فرضیه تحقیق با استفاده از آزمون رگرسیون با کاربرد نرم افزار Eviews8 انجام گرفت. نتایج به دست آمده مشخص کرد، کیفیت حسابداری با کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری دارند.

واژگان کلیدی: حسابرسان داخلی، گزارش مالی، جریان وجوه نقد عملیاتی، بورس اوراق بهادار تهران

مقدمه

به دنبال رسوایی های مالی شرکت ها و بحرانهای مالی طی دو دهه اخیر، انگشت اتهام تا حدودی به سمت حسابرسان و کیفیت حسابرسی نشانه رفته است. در ایران نیز پس از کشف تقلب بانکی ۱۳۹۰، برخی کارشناسان ادعای شکست حسابرسی را مطرح کردند (حساس یگانه، ۱۳۹۱). سیاست گذاران بار دیگر بر روی اهمیت حسابرسی مؤثر و کارا به عنوان یکی از مؤلفه های کلیدی بازارهای سرمایه کارا تاکید نمودند و تلاش هایی را برای شناسایی محرک های کلیدی کیفیت حسابرسی انجام دادند. برای نمونه، در سال ۲۰۰۷، کمیته مشورتی حرفه حسابرسی در ایالات متحده به منظور مشورت دهی به اداره خزانه داری این کشور در خصوص حرفه حسابرسی تأسیس شد. شورای گزارشگری مالی انگلستان در سال ۲۰۰۸ گزارشی را با عنوان "چارچوب کیفیت حسابرسی" منتشر کرد. خزانه داری استرالیا گزارش "کیفیت حسابرسی در استرالیا- یک مرور راهبردی" را در سال ۲۰۱۰ منتشر نمود. این تحولات حکایت از نارضایتی از اثربخشی حاکمیت شرکتی، کیفیت حسابرسی و نقش حسابرسان و حسابرسی دارد (کیلگور و همکاران^۱، ۲۰۱۱).

از طرف دیگر اتخاذ تصمیمات معقول اقتصادی و تخصیص بهینه منابع محدود و کمیاب بدون وجود اطلاعات به موقع، و معتر و قابل اتکا، امکان پذیر نیست. از آنجایی که گزارش حسابرسی شامل اظهار نظر حسابرس در مورد قابلیت اعتماد صورتهای مالی است، معمولا سرمایه گذاران دره کوتاه تر گزارش حسابرسی را ترجیح می دهند. هرچه فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورتهای مالی واحدهای تجاری کوتاه باشد، سودمندی حاصل از صورتهای مالی حسابرسی شده واحدهای تجاری افزایش می یابد. افزایش فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورتهای مالی حتمال فاش شدن اطلاعات به نفع گروهی از استفاده کنندگان و به زیان سایرین را افزایش می دهد (مرادی و پورحسینی، ۱۳۸۸).

دقت و صحت گزارشهای مالی در بیان اطلاعات مربوط به عملیات شرکت، خصوصا جریان نقد مورد انتظار، به منظور آگاه نمودن سرمایه گذاران می باشد، طبق بیانیه مفهومی شماره یک هیات استانداردهای حسابداری مالی، گزارشگری مالی باید اطلاعات سودمندی فراهم نماید که سرمایه گذاران بالفعل و بالقوه را در انجام تصمیم گیری های منطقی یاری نماید. همچنین طبق بیانیه ۳۷ هیات استانداردهای حسابداری مالی، گزارشگری مالی اطلاعاتی فراهم میکند که سرمایه گذاران بالفعل و بالقوه را در ارزیابی مبالغ، زمان بندی وعدم قطعیت وجوه نقد دریافتی آتی یاری می نماید. (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۸۷)

کیفیت گزارشگری مالی عبارت از دقت اطلاعات گزارش شده برای تشریح بهتر عملیات شرکت است. در عمل، اطلاعات مربوط به جریان وجه نقد شرکت از جمله اطلاعات مورد علاقه سرمایه گذاران است. این تعریف از کیفیت گزارشگری مالی منطبق بر تعریف هیئت تدوین استانداردهای حسابداری است که عنوان می کند یکی از هدفهای گزارشگری مالی، آگاه کردن دهندگان و سرمایه گذاران بالقوه برای کمک به تصمیم گیری منطقی و ارزیابی جریان وجه نقد مورد انتظار شرکت است (بیدل و هیلری^۲، ۲۰۰۹).

این تحقیق در جهت تکیه سرمایه گذاران بر گزارشهای مالی و کیفیت کار حسابرسان داخلی است.

پیشینه تجربی تحقیق

فتحی (۱۳۹۵) در تحقیقی تاثیر استانداردهای حسابداری ایران بر پایه سود را مورد بررسی قرار داد. بررسی پایداری سود یکی از راههای ارزیابی کیفیت سود است. در این راستا، ۸۰ شرکت از شرکت های فعال در بورس اوراق بهادار در سال های ۱۳۷۳ تا ۱۳۹۲ به عنوان نمونه آماری انتخاب شده و پایداری سود برای دو مقطع زمانی پنج ساله یعنی از سال های ۱۳۷۳ تا ۱۳۷۷ که صورت های مالی شرکت ها براساس استانداردهای حسابداری ایران تهیه نشده است و از سال های ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۴ که شرکت ها ملزم به ارائه صورت های مالی خود براساس استانداردهای حسابداری ایران بوده اند مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج نشان می

¹ - Kilgour & et al.

² - Bidel & Hilery

دهد تفاوت معناداری بین پایداری سود شرکت ها قبل و بعد از اجرای استانداردهای حسابداری وجود ندارد یعنی استانداردهای حسابداری بر پایداری سود تاثیر گذار نیست.

رحیمی (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان رابطه ی بین به موقع بودن گزارشگری مالی و عملکرد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، نشان داد به موقع بودن گزارشگری مالی و بازده دارایی ها (ROA)، بازده حقوق صاحبان سهام (ROE) رابطه ی مثبت و معناداری دارد. بنابراین چنانچه شرکتها بتوانند دارایی های خود را به گونه ای مناسب به کار گیرند و سود بیشتری برای سهامداران ایجاد کنند گزارشات خود را به موقع تر ارائه می نمایند.

زینالی و فرهنگ (۱۳۹۳) پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر ویژگیهای حسابرسان داخلی بر حق الزحمه ی حسابرسی انجام داد، بر اساس نتایج در شرایط کنونی با توجه بر اینکه حسابرسان مستقل کمتر به عملکرد حسابرسان داخلی اتکاء می کنند اما بهبود ویژگیهای حسابرسان داخلی منجر به اتکاء بیشتر حسابرسان مستقل به عملکرد حسابرسان داخلی شده و با کاستن آزمونهای محتوا، ساعات بررسی، استفاده از کارمندان متخصص، برنامه ریزی حسابرسی و ... منجر به کاهش حق الزحمه حسابرسی مستقل صورتهای مالی میشود. افزون بر آزمونهای فوق الذکر، نتایج این تحقیق منجر به شناسایی پاره ویژگیهای کیفی حسابرسان داخلی از دیدگاه سازمانهای مورد حسابرسی گردید که بهبود این ویژگیها منجر به کاهش حق الزحمه حسابرسی مستقل صورتهای مالی میشود.

هولتاسن و واتس (۲۰۱۵) با بررسی کیفیت گزارش های مالی و استانداردهای حسابداری که مبنای تهیه صورتهای مالی قرار گرفته اند و مقایسه آنها با یکدیگر به این نتیجه رسیده اند که علاوه بر استانداردهای حسابداری، انگیزه های مختلف و نفوذ سایر عوامل سازمان یافته در خروجی های هر نظام حسابداری و گزارشهای مالی تاثیر گذار خواهد بود.

وارد و رابرتسون (۲۰۱۵) در کشور امریکا اتکا بر کار حسابرسان داخلی را بر تکیه بر استاندارد شماره ی ۹ بیانیه ی استانداردهای حسابرسی، بررسی کردند. نتایج تحقیقات آنان بیشتر برای آزمون بی طرفی در سطحی از مدیریت که حسابرسان داخلی نتایج و یافته های خود را به آنها گزارش می دادند، تمرکز داشت.

اگوستین اولکیه^۳ (۲۰۱۴) رابطه بین کیفیت حسابرسی و ضریب واکنش سود را بررسی کرد. او برای اندازه گیری ضریب واکنش سود از مدل هانسن استفاده کرد. شاخص های اندازه گیری برای کیفیت حسابرسی در تحقیق او شامل حق الزحمه حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی، دوره تصدی حسابرسی، درجه اهمیت صاحبکار حسابرسی بود. نتایج تحقیقات او نشان داد که کیفیت حسابرسی با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی همراه است و تاثیر قابل توجهی بر ضریب واکنش سود و ارزش بازار سهام شرکتها دارد. روش تحقیق

پژوهش حاضر، از جهت هدف اجرا "کاربردی" است. روش تحقیق از جهت نحوه اجرا "توصیفی، پیمایشی و از نوع علی" می باشد. جامعه آماری این پژوهش تعداد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سالهای ۹۴-۹۰ بوده که تعداد ۳۸۶ شرکت می باشد. شروط جهت انتخاب شرکتهای نمونه به شرح زیر می باشد:

- ۱- تعداد شرکتهای که در سالهای ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۴ بطور مستمر در بورس حضور داشته اند. ۳۸۶
- ۲- تعداد شرکتهای که جزء شرکتهای سرمایه گذاری، بانکها و بیمه ها بوده اند.^۴ (۱۰۸)
- ۳- تعداد شرکتهایی که سال مالی آنها منتهی به پایان اسفند نمی باشد^۵ (۴۵)
- ۴- تعداد شرکتهایی که در دوره مورد مطالعه تغییر سال مالی داده اند (۲۷)

3 . Augustine O. Okolie

^۴ به دلیل ماهیت متفاوت صورتهای مالی از جمله نحوه گزارش درآمدها و هزینه ها در صورت سود و زیان.
^۵ زیرا اطلاعات این شرکت ها مربوط به دو سال می باشد و برای یکنواخت بودن سال مالی، از جامعه آماری حذف میشوند.

۵- تعداد شرکتهایی که حداقل در یکی از سالهای دوره تحقیق، توقف نماد معاملاتی داشته اند.^۶ (۹۵)
با توجه به موارد مذکور تعداد ۱۱۱ شرکت به عنوان نمونه تحقیق و با روش حذف سیستماتیک انتخاب شدند و برای هر متغیر این پژوهش تعداد ۵۵۵ داده- سال، جهت آزمون فرضیه آماری محاسبه شده است.

اطلاعات و داده های مورد نیاز تحقیق کلاً از روش کتابخانه ای، با استفاده از نرم افزار ره آورد نوین و با مراجعه به سازمان بورس اوراق بهادار تهران و مطالعه صورتهای مالی اساسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سالهای ۱۳۹۰-۱۳۹۴ بدست آمده اند. در این باره علاوه بر مطالعه صورتهای مالی اساسی، اطلاعات مربوط به صورتهای مالی از سایت اطلاعاتی بورس مورد استفاده قرار گرفته است.

بعد از آن روش تخمین فرضیه با استفاده از آزمون اف لیمر به دست آمد. پس از مشخص شدن روش تخمین هر یک از متغیرها تخمین زده شده و روش نهایی بدست آمد. در نهایت فرضیه تحقیق یک به یک رگرسیون زده شده و پس از هر بار محاسبه برای اطمینان آزمون هم خطی نیز انجام گرفت. در این راستا از نرم افزار Eviews8 استفاده شد.

مدل رگرسیونی آزمون فرضیه تحقیق

فرضیه تحقیق: بین کیفیت حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد.

جهت آزمون فرضیه تحقیق از مدل زیر استفاده می شود:

$$DACC = \alpha_0 + \beta_1 IAFQ + \beta_2 SIZE + \beta_3 ROA + \beta_4 OCF + \beta_5 OCFVOL + \beta_6 LOSS + \beta_7 DEBT + \beta_8 MtBV + \beta_9 GROWTH + \beta_{10} OPCYCLE + \beta_{11} INTINT + \beta_{12} CAPINT + \beta_{13} BIG4 + \beta_{14} NOSHFF + \beta_{15} AUDIT COMMITTEE + \epsilon_i$$

مدل تحقیق برگرفته از تحقیق گروس و همکاران (۲۰۱۶) می باشد. که در این تحقیق به عنوان مقاله پایه کار مدنظر قرار گرفته است.

شیوه اندازه گیری متغیرها

کیفیت حسابرسی (متغیر مستقل): از شاخص تصدی حسابرسی به منظور اندازه گیری کیفیت حسابرسی استفاده شده که برابر با تعداد سال های متمادی که موسسه ای خاص حسابرسی شرکت را بر عهده داشته.

اندازه شرکت SIZE (متغیر کنترلی): برابر با لگاریتم داراییها می باشد.

بازده داراییها ROA (متغیر کنترلی): برابر با نسبت درآمد خالص بر داراییها می باشد.

جریان وجه نقد عملیاتی OCF (متغیر کنترلی): که به طور مستقیم از صورت وجه نقد استخراج می شود و به منظور استاندارد سازی بر کل داراییها تقسیم میشود

نوسانات بلندمدت جریان وجه نقد عملیاتی OCFVOL (متغیر کنترلی): که به صورت انحراف معیار جریان وجه نقد عملیاتی طی دوره به دست می آید

متغیر مستقل DACC: کیفیت گزارشگری مالی

زیان LOSS (متغیر کنترلی): در صورتی که درآمد خالص شرکت منفی باشد برابر یک، در غیر اینصورت صفر میباشد

نسبت بدهی DEBT (متغیر کنترلی): برابر با نسبت بدهی بر دارایی می باشد

ارزش بازار به ارزش دفتری (متغیر کنترلی): برابر با نسبت ارزش بازار سهام بر ارزش دفتری سهام میباشد

^۶ از آنجا که وقفه های معاملات دسترسی به اطلاعات را محدود کرده و جهت بررسی فرضیات، اطلاعات صورت های مالی شرکت ها باید به صورت کامل و پیوسته، در دوره بررسی، در دسترس باشد، لذا شرکتهایی که در قلمرو زمانی پژوهش وقفه معاملاتی داشته اند را حذف می نمایم.

چرخه عملیاتی OPCYCLE (متغیر کنترلی): مجموع دوره وصول مطالبات و دوره گردش موجودی ها به کسر دوره پرداخت بدهی ها

- دوره وصول مطالبات (AR): میانگین حسابهای دریافتی طی دوره تقسیم بر فروش ضربدر ۳۶۵
- دوره پرداخت بدهی (AP): میانگین حسابهای پرداختی طی دوره تقسیم بر بهای تمام شده کالای فروش رفته ضربدر ۳۶۵

- دوره گردش موجودی ها (INV): میانگین موجودیها طی دوره تقسیم بر بهای تمام شده کالای فروش رفته ضربدر ۳۶۵.

کثرت اموال نامشهود (متغیر کنترلی): جمع اموال نامشهود تقسیم بر کل داراییها

کثرت سرمایه (متغیر کنترلی): جمع سرمایه تقسیم بر کل داراییها

اندازه حسابرسی (متغیر کنترلی): از مجموع تعداد کارکنان در واحد حسابرسی داخلی برای اندازه گیری این متغیر استفاده می شود.

نسبت سهام شناور آزاد به تعداد کل سهام (متغیر کنترلی): از تقسیم سهام شناور آزاد بر تعداد کل سهام به دست می آید

کمیت حسابرسی (متغیر کنترلی): در صورت وجود کمیت مقدار یک، در غیر اینصورت برابر با صفر

کیفیت گزارشگری مالی (متغیر وابسته): برای محاسبه کیفیت گزارشگری مالی ابتدا براساس مدل مک نیکولز^۷ (۲۰۰۲)، کیفیت ارقام تعهدی را محاسبه می کنیم سپس قدر مطلق خطای باقی مانده را به عنوان نماینده کیفیت گزارشگری مالی در نظر می گیریم. این معیار براساس این نظر می باشد که ارقام تعهدی از طریق کاهش هموارسازی ناشی از تغییرات در وجه نقد باعث افزایش آگاهی دهندگی سود می گردد و در تحقیقات قبلی نیز در این زمینه مورد استفاده قرار گرفته است.

یافته های تحقیق

مفروضات رگرسیون

۱- بررسی نرمال بودن متغیرها: در این پژوهش با استفاده از آزمون جارک-برا^۸ نرمال بودن متغیر وابسته آزمون شده است. بر اساس مقادیر ارائه شده در جدول (۱) از آنجایی که مقادیر سطح معناداری، متغیر کیفیت گزارشگری مالی بیشتر از ۵٪ است، بنابراین فرض صفر یعنی نرمال بودن متغیر تایید می شود. بنابراین متغیر کیفیت گزارشگری مالی از توزیع نرمال برخوردار می باشد.

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرهای مورد بررسی شرکتها

سود و زیان	نوسانات بلند مدت	جریان وجوه نقد عملیاتی	بازده دارایی	اندازه	کیفیت حسابرسی	کیفیت گزارشگری مالی	
LOSS	OCFVOL	OCF	ROA	SIZE	IAFQ	DACC	
1481.43	47.5191	102.663	52.6020	101.687	135.293	3.98281	آزمون جاکو- برا
0.00000	0.00000	0.00000	0.00000	0.00000	0.00000	0.13650	سطح معنی داری
555	555	555	555	555	555	555	مشاهدات

7. Mike Nichols

8 - Jarque-Bera

کمیته حسابرسی	سهام شناور آزاد	اندازه حسابرس	کثرت سرمایه	کثرت اموال نامشهود	چرخه عامل	فرصت رشد	ارزش دفتری بازار	نسبت بدهی	
AUDIT COMMITTEE	NOSHFF	BIG4	CAPINT	INTINT	OPCYCLE	GROWTH	MTBV	DEBT	
92.3357	5352.32	126.806	3195.03	4097.81	11746.5	2492.17	1501111	108.360	آزمون جاکو- برا
0.00000	0.00000	0.00000	0.00000	0.00000	0.00000	0.00000	0.000000	0.000000	سطح معنی داری
555	555	555	555	555	555	555	555	555	مشاهدات

۲- **آزمون هم خطی:** در ریاضیات هر جا از ترکیب خطی کمیت‌ها استفاده می‌شود باید به‌عنوان یک پیش‌فرض اساسی، فرض جمع‌پذیری و به عبارتی استقلال خطی کمیت‌ها برقرار بوده و کمیت‌های مورد بررسی، تأثیر متقابل قابل‌اغمازی داشته باشند. بر همین مبنا یکی دیگر از پیش‌فرض‌هایی که پیش از به‌کارگیری رگرسیون خطی مرکب باید مورد ارزیابی قرار گیرد، استقلال خطی متغیرهای مستقل است. این استقلال هم به جهت نظری و هم با آزمون و معیاری آماری صورت می‌گیرد. در این پژوهش به لحاظ نظری متغیرهای مستقل، کاملاً مستقل بوده و استقلال خطی دارند و هریک از متغیرهای مستقل یاد شده از منابع متفاوت و به طرق مختلفی گردآوری شده و بر مبنای ترکیبات خطی یکدیگر محاسبه نشده‌اند و به لحاظ نظری به یکدیگر وابستگی خطی ندارند.

صرف‌نظر از این استقلال نظری، در این قسمت، از معیار ضریب همبستگی خطی پیرسون نیز به‌منظور سنجش استقلال خطی متغیرهای مستقل الگو استفاده شده است. جدول (2) خلاصه نتایج این ارزیابی را نشان می‌دهد. اعداد موجود در هر خانه از جدول، تنها مشتمل بر ضریب همبستگی پیرسون می‌باشد. عناصر قطر اصلی در ماتریس همبستگی یادشده معادل یک و این ماتریس نسبت به قطر اصلی متقارن است. به جهت این تقارن، عناصر بالای قطر اصلی عیناً با عناصر پایین قطر اصلی، یکسان بوده و به همین دلیل در جدول آورده نشده‌اند. عدد اول در خانه‌های ماتریس یا ضرایب همبستگی محاسبه شده، تأثیرات خطی متقابل متغیرهای مستقل بر یکدیگر را بر مبنای مقایسه دودویی آن‌ها اندازه‌گیری نموده که در صورت به سمت صفر میل کردن این ضرایب، می‌توان نسبت به استقلال خطی متغیرهای مستقل از یکدیگر قضاوت کرد.

جدول شماره ۲- نتایج همخطی الگو اول

AUDIT COMMITTEE	NOSHFF	BIG4	CAPINT	INTINT	OPCYCLE	GROWTH	MTBV	DEBT	LOSS	OCFVOL	OCF	ROA	SIZE	IAFQ	DACC	
															1	DACC
														1	0.077	IAFQ
													1	0.214	-0.144	SIZE
												1	0.041	-0.115	-0.001	ROA
										1	0.508	0.055	-0.061	0.040		OCF
										1	0.153	0.174	0.075	0.162	-0.063	OCFVOL
									1	0.026	-0.125	-0.483	0.079	0.105	-0.170	LOSS
								1	0.410	-0.090	-0.365	-0.733	0.082	0.179	0.097	DEBT
							1	0.028	0.061	0.057	0.084	-0.042	0.032	0.100	0.082	MTBV
						1	0.092	0.020	0.041	0.039	0.162	-0.052	-0.070	-0.016	0.120	GROWTH
					1	-0.144	-0.032	-0.271	-0.151	0.021	-0.033	0.167	-0.148	0.075	-0.019	OPCYCLE
				1	-0.061	0.001	0.161	-0.155	-0.018	0.053	0.170	0.092	0.039	-0.153	0.054	INTINT
			1	0.074	0.024	0.011	0.0002	-0.353	0.029	0.052	-0.032	0.004	-0.169	-0.100	0.134	CAPINT
		1	-0.165	-0.161	0.044	-0.011	0.075	0.137	0.064	0.110	-0.045	0.006	0.253	0.717	-0.104	BIG4
	1	-0.142	-0.070	-0.101	0.041	0.037	-0.002	0.061	-0.015	0.033	-0.081	-0.060	-0.506	-0.065	-0.006	NOSHFF
1	-0.226	0.098	0.077	0.029	0.153	0.024	0.003	-0.221	-0.016	0.010	0.088	0.174	0.156	0.036	0.045	AUDIT COMMITTEE

جدول شماره (۲) نشان می دهد هرگاه ضریب همبستگی کمتر از ۰/۵ باشد بین متغیرهای مستقل همخطی وجود ندارد و اگر ضریب همبستگی بین ۰/۵ و ۰/۷۵ باشد نشان می دهد در چنین حالتی همخطی قابل اغماض است.

۳- آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

قبل از تخمین الگو لازم است مانایی (پایانی) متغیرها مورد بررسی قرار بگیرد. یک متغیر، وقتی ماناست که میانگین، واریانس و ضرایب خودهمبستگی آن در طول زمان ثابت باقی بماند. در پژوهش حاضر برای تشخیص مانایی از آزمون ADF فیشر استفاده شده است. مانایی متغیرها در سه حالت "در سطح"، "روی تفاضل اول" و "روی تفاضل دوم" می‌تواند بررسی شود. متغیرهایی که احتمال حاصل از آزمون آنها "در سطح" کمتر از ۵٪ می‌باشد فرضیه صفر در مورد آن رد شده و آن متغیر در سطح، ماناست و آن متغیر انباشته از مرتبه صفر یا I(0) خواهد بود. در صورتی که بیشتر از ۵٪ باشد، متغیر ناماناست. در این حالت مانایی آن روی اولین تفاضل مورد بررسی قرار می‌گیرد و در صورت پایا بودن متغیر بعد از یک مرتبه تفاضل گیری، این متغیر انباشته از مرتبه یک یا I(1) خواهد بود. نتایج آزمون ریشه واحد برای متغیرها در سطح و تفاضل مرتبه اول در جدول (۳) درج گردیده است.

جدول (۳) نتایج آزمون مانایی متغیرها

نتیجه	تفاضل مرتبه اول		آماره ADF فیشر	متغیرها	
	سطح معنی داری	سطح معنی داری		سطح معنی داری	متغیرها
I(0)		0.0000	326.171	DACC	کیفیت گزارشگری مالی
I(0)		0.0000	303.093	IAFQ	کیفیت حسابرسی
I(1)	0.0000	0.9956	169.019	SIZE	اندازه
I(1)	0.0000	0.6959	210.724	ROA	بازده دارایی
I(0)		0.0024	283.663	OCF	جریان وجوه نقد عملیاتی
I(0)		0.0245	7.41760	OCFVOL	نوسانات بلند مدت
I(1)	0.0022	0.8007	12.8443	LOSS	سود و زیان
I(1)	0.0000	0.1493	243.921	DEBT	نسبت بدهی
I(0)		0.0421	255.269	MTBV	ارزش دفتری بازار
I(1)	0.0000	0.4559	223.672	GROWTH	فرصت رشد
I(1)	0.0000	0.9874	177.531	OPCYCLE	چرخه عامل
I(1)	0.0307	0.9840	29.4393	INTINT	کثرت اموال نامشهود
I(1)	0.0000	0.1514	241.620	CAPINT	کثرت سرمایه
I(1)	0.0226	0.9623	13.2230	BIG4	اندازه حسابرسی
I(0)		0.0385	228.022	NOSHFF	سهام شناور آزاد
I(1)	0.0439	1.0000	52.8318	AUDIT COMMITTEE	کمیته حسابرسی

همان‌طور که ملاحظه می‌شود سطح معنی داری آزمون ریشه واحد در متغیرهای کیفیت گزارشگری مالی، کیفیت حسابرسی، جریان وجوه نقد عملیاتی، نوسانات بلند مدت، نسبت بدهی و سهام شناور آزاد کمتر از ۰/۰۵ و نشان می‌دهد که از مرتبه صفر) I(0 و در سطح مانا هستند این بدان معنی است که میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال‌های ۱۳۹۰ تا ۹۴ ثابت بوده است و مابقی متغیرها با یک بار تفاضل گیری پایا می‌شوند این متغیرها انباشته از مرتبه یک یا I(1) خواهند بود. در نتیجه استفاده از این متغیرها در مدل باعث به وجود آمدن رگرسیون کاذب نمی‌شود.

۴- آزمون اف لیمر و هاسمن

بعد از اینکه مانایی متغیرها مورد بررسی قرار گرفت حال نوبت آن رسیده است که روش تخمین گردد. داده‌های این پژوهش از نوع ترکیبی می‌باشد. اما قبل از تخمین مدل‌ها لازم است که روش تخمین (تلفیقی یا تابلویی) مشخص گردد. برای تعیین مدل مورد استفاده در داده‌های ترکیبی از آزمون اف لیمر و هاسمن استفاده شده است.

جدول ۴- نتایج آزمون f لیمر و هاسمن

نتیجه	سطح معنی داری	آزمون هاسمن	نتیجه	سطح معنی داری	آزمون اف لیمر	فرضیه اول
اثرات ثابت	0.0015	36.535726	تابلویی	0.0000	2.284284	

بر اساس جدول ۴- همان‌طور که ملاحظه می‌شود آزمون F لیمر نشان می‌دهد مشاهداتی که احتمال آزمون آنها بیشتر از ۰.۵٪ باشد یا به عبارت دیگر آماره آزمون آنها کمتر از آماره جدول باشد، از روش تلفیقی استفاده می‌شود و برای مشاهداتی که احتمال آزمون آنها کمتر از ۰.۵٪ است، برای تخمین الگو از روش داده‌های تابلویی استفاده خواهد شد. با توجه به نتایج بدست آمده، روش داده‌های تابلویی برای مدل فرضیه تحقیق پذیرفته شده است. روش داده‌های تابلویی خود با استفاده از دو الگوی "اثرات تصادفی" و "اثرات ثابت" می‌تواند انجام گیرد که برای انتخاب آنها، از آزمون هاسمن استفاده می‌شود. برای مشاهداتی که احتمال آزمون آنها کمتر از ۰.۵٪ است از الگوی اثرات ثابت و برای مشاهداتی که احتمال آزمون آنها بیشتر از ۰.۵٪ است از الگوی اثرات تصادفی برای تخمین استفاده می‌شود. با توجه به مدل فرضیه تحقیق احتمال آزمون کای دو کمتر از ۰.۵٪ شده است بنابراین از اثرات ثابت جهت تخمین و تجزیه و تحلیل مدل فرضیه تحقیق استفاده می‌شود.

خلاصه تجزیه و تحلیل فرضیه تحقیق

آزمون فرضیه تحقیق: بین کیفیت حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد.

جهت اظهار نظر در باره فرضیه تحقیق، مدل زیر تعریف می‌گردد:

$$DACC = \alpha_0 + \beta_1 IAFQ + \beta_2 SIZE + \beta_3 ROA + \beta_4 OCF + \beta_5 OCFVOL + \beta_6 LOSS + \beta_7 DEBT + \beta_8 MtBV + \beta_9 GROWTH + \beta_{10} OPCYCLE + \beta_{11} INTINT + \beta_{12} CAPINT + \beta_{13} BIG4 + \beta_{14} NOSHFF + \beta_{15} AUDIT COMMITTEE + \varepsilon_i$$

جدول (۵) خلاصه نتایج الگوی فرضیه تحقیق با استفاده از روش پانل دیتا طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴

نتیجه	سطح معناداری	آماره -t	خطای استاندارد	ضرایب	متغیرها	
مثبت	0.0041	2.883809	0.218876	0.631197	α_0	عرض از مبدأ
مثبت	0.0450	2.010163	0.002081	0.004184	IAFQ	کیفیت حسابرسی
منفی	0.0012	-3.264068	0.034239	-0.111759	SIZE	اندازه شرکت
منفی	0.0440	-2.019849	0.080586	-0.162772	ROA	بازده دارایی
مثبت	0.0321	2.149850	0.033247	0.071476	OCF	جریان وجوه نقد عملیاتی
عدم معناداری	0.4297	-0.790491	0.373084	-0.294919	OCFVOL	نوسانات بلند مدت
منفی	0.0001	-3.963702	0.017129	-0.067893	LOSS	سود و زیان
عدم معناداری	0.0598	1.887113	0.058975	0.111292	DEBT	نسبت بدهی
عدم معناداری	0.0934	1.681323	0.000261	0.000440	MTBV	ارزش دفتری بازار

عدم معناداری	0.5980	0.527729	0.011197	0.005909	GROWTH	فرصت رشد
عدم معناداری	0.1182	-1.565588	4.72E-05	-7.39E-05	OPCYCLE	چرخه عملیاتی
عدم معناداری	0.1686	1.378899	0.666783	0.919426	INTINT	کثرت اموال نامشهود
عدم معناداری	0.0850	1.726464	0.033724	0.058223	CAPINT	کثرت سرمایه
عدم معناداری	0.3021	-1.033165	0.020346	-0.021021	BIG4	اندازه حسابرسی
عدم معناداری	0.2116	-1.251151	0.026090	-0.032643	NOSHFF	سهام شناور آزاد
مثبت	0.0367	2.095896	0.011511	0.024126	AUDIT COMMITTEE	کمیته حسابرسی
	2.636598	F-آماره		0.435039		ضریب تعیین
	0.000000	سطح معناداری		0.270039		ضریب تعیین تعدیل شده
		2.248918		دوربین واتسون		

نتایج حاصل از تخمین نشان می‌دهد که احتمال آماره t برای ضریب ثابت و ضرایب متغیرهای کیفیت حسابرسی، اندازه شرکت، بازده دارایی، جریان وجوه نقد عملیاتی، سود و زیان و کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی کمتر از ۵٪ است؛ لذا ارتباط فوق از لحاظ آماری معنی دار می‌باشد. و ضریب برآورد شده توسط نرم افزار برای متغیر کیفیت حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی مثبت و معنادار وجود دارد. و احتمال آماره t برای متغیرهای نوسانات بلند مدت، نسبت بدهی، ارزش دفتری بازار، فرصت رشد، چرخه عامل، کثرت اموال نامشهود، کثرت سرمایه، اندازه حسابرسی و سهام شناور آزاد بر کیفیت گزارشگری مالی بیشتر از ۵٪ است. از این رو ضریب برآوردی متغیرهای فوق از لحاظ آماری معنی دار نمی‌باشد. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ این متغیر در مدل رگرسیونی بی معنی می‌باشد. ضریب تعیین تعدیل شده قدرت توضیح دهنده متغیرهای مستقل را نشان می‌دهد که قادر است به میزان ۲۷٪ تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. احتمال آماره F بیانگر این است که کل مدل از لحاظ آماری معنی دار می‌باشد. با توجه به فرضیه چون متغیرهای کیفیت حسابرسی، اندازه شرکت، بازده دارایی، جریان وجوه نقد عملیاتی، سود و زیان و کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی در مدل معنی دار می‌باشد بنابراین فرض H_0 رد می‌شود یعنی بین کیفیت حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد.

طبق جدول (۵) می‌توان معادله ای خطی مدل را به صورت رابطه زیر نوشت:

$$DACC=0.631197+0.004184 IAFQ-0.111759 SIZE-0.162772ROA +0.071476 OCF -0.067893 LOSS +0.024126 AUDIT COMMITTEE$$

نتیجه گیری

نتایج نشان داد که متغیرهای کیفیت حسابرسی، اندازه شرکت، بازده دارایی، جریان وجوه نقد عملیاتی، سود و زیان و کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی از لحاظ آماری معنی دار می‌باشد. احتمال آماره t برای متغیرهای نوسانات بلند مدت، نسبت بدهی، ارزش دفتری بازار، فرصت رشد، چرخه عامل، کثرت اموال نامشهود، کثرت سرمایه، اندازه حسابرسی و سهام شناور آزاد بر کیفیت گزارشگری مالی بیشتر از ۵٪ است. از این رو ضریب برآوردی متغیرهای فوق از لحاظ آماری معنی دار نبود. احتمال آماره F بیانگر این است که کل مدل از لحاظ آماری معنی دار است. با توجه به فرضیه چون متغیرهای کیفیت حسابرسی، اندازه شرکت، بازده دارایی، جریان وجوه نقد عملیاتی، سود و زیان و کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی در مدل معنی دار است، یعنی بین کیفیت حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معنی داری وجود داشت.

حسابرسی داخلی علاوه بر اینکه به مدیریت خدماتی ارائه می‌دهد به سهامداران نیز ارائه خدمت می‌نماید. نتایج نشان داده است که استفاده از خدمات حسابرسان داخلی توسط حسابداران باعث ارائه گزارشگری مالی بهتری شده است. حسابرسی داخلی بخشی از زنجیره نظارت است که با گزارشگری مالی کاملاً مرتبط است. نبود یا عدم کارایی حسابرسی داخلی گزارشهای ارائه شده را

دستخوش مشکل می کند. در حالی که در هیچ جا به صراحت به آن اشاره نشده ولی اساساً ساز و کارهای حسابرسی داخلی با این فرض طراحی می شود که گزارشگری مالی را تغییرات بهینه دهد.

پیشنهادهای تحقیق

- با توجه به اهمیت حسابرسی داخلی و اینکه کیفیت آن در گرو عوامل مختلفی در شرکت می باشد، شناخت کامل استانداردها توسط حسابرسان داخلی از اهمیت خاصی برخوردار است تا بتوانند در بهبود کیفیت گزارشگری مالی کمک نمایند.
- ارزیابی زمان بندی شده، کیفیت گزارشهای مالی ارائه شده توسط حسابرسان داخلی، طبق استانداردها و با توجه به عوامل تاثیر گذار موجود، از جمله سیستم کنترل داخلی، کمیته حسابرسی می تواند در بهبود عملکرد کمک نماید.
- از آنجا که کیفیت حسابرسی منبع اصلی نظارت سهامداران بر روی مدیران است، پیشنهاد می شود در جهت ارتقا آن از ایجاد حق الزحمه غیرمنتظره مربوط به حسابرسی استقبال کرده و طی سال خود نیز پیشنهاد دهنده برای بررسی حسابها باشند.
- اتکا به عملکرد حسابرسان داخلی در موارد مناسب و به صلاحدید حسابرسان مستقل با بررسی گزارشهای مالی ارائه شده در بازه های زمانی مختلف، مسوولیت انجام یک سری از آزمونهای حسابرسی را به حسابرسان داخلی وامی گذارد.
- اتکاء به عملکرد حسابرسان داخلی می تواند بالقوه باعث تقلیل ریسک حسابرسی مستقل گردد. تقلیل ریسک حسابرسی مستقل از آن رو میسر است که حسابرسان داخلی به علت نزدیکی فیزیکی با سازمان مورد حسابرسی و داشتن رابطه تنگاتنگ با فعالیتهای سازمانی از خیلی اطلاعات حساس و (گاهی محرمانه) سازمان مورد حسابرسی مطلع می باشد و از عوامل ریسک سازمان با اطلاع هستند (اطلاعاتی که شاید در اختیار حسابرسان مستقل نباشد) حسابرسان داخلی بر اساس این اطلاعات در موقعیت بهتری قرار دارند تا برنامه حسابرسی خود را به گونه ای طراحی و اجرا کنند که شانس بیشتری جهت کشف تحریفات موجود در صورتهای مالی داشته باشند.

منابع

حساس یگانه، یحیی و غلام زاده لداری، مسعود (۱۳۹۱). "ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی در ایران: فرصت های تحقیقاتی". دهمین همایش ملی حسابداری ایران دانشگاه الزهرا.

حساس یگانه، یحیی و معیری، مرتضی (۱۳۸۷). حاکمیت شرکتی، حسابرسی و کمیته حسابرسی، حسابدار، شماره ۲۰۰، ۵۷-۶۶.
مرادی، مهدی و پورحسینی، سیدمهدی (۱۳۸۸). بررسی برخی ویژگی های مالی و غیرمالی و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری، صص ۱۶۸-۱۸۵

Biddle, G.G., Hilary, K. and Verdi R.S. (2009). "How Does Financial Reporting Quality Relate to Investments Efficiency?". *Journal of Accounting and Economics*, 48: 112-131.

Kilgore, A., & R.Radich & G.Harrison. (2011). "The Relative Importance of Audit Quality Attributes". *Australian Accounting Review*, Vol. 21, Issue 3, pp. 253-265.