

بررسی تاثیر ارتباطات سیاسی هیات مدیره بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی

فهیمه نبی زاده

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، واحد فردوس، دانشگاه آزاد اسلامی، فردوس، ایران. (نویسنده مسئول)

Fahime.nabizade68@gmail.com

مجتبی ابراهیمی رومنجان

معاون آموزشی جهاد دانشگاهی خراسان جنوبی، ایران.

Ebrahimi362@yahoo.com

شماره ۲۲ / بهار ۱۳۹۹ (جلد دوم) / صص ۶۰-۸۱
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره سوم)

چکیده

هدف اصلی تحقیق بررسی تاثیر ارتباطات سیاسی بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی ۱۵۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد؛ از این رو نمونه مورد بررسی به روش حذف سیستماتیک در بازه زمانی ۱۳۹۲-۱۳۹۶ گردآوری گردید. برای تحقق بخشیدن به هدف مذکور بر اساس تحقیق حبیب و همکاران (۲۰۱۸)، ۷۸۵ مشاهده سال- شرکت جهت تجزیه و تحلیل فرضیه ها مورد استفاده قرار گرفت. تحقیق حاضر از نوع کاربردی بوده و از نظر ماهیت و محتوا از نوع تحقیقات توصیفی- همبستگی است. جهت سنجش کیفیت حسابرسی از سه شاخص اندازه مؤسسه حسابرسی، تخصص مؤسسه حسابرسی و تداوم دوره تصدی حسابرس بهره گرفته شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه های تحقیق نشان می دهد، ارتباطات سیاسی بر رابطه بین تداوم دوره تصدی حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی تاثیر منفی و معناداری دارد. همچنین نتایج حاکی از آن است که ارتباطات سیاسی بر رابطه بین تخصص مؤسسه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تاثیر منفی و معناداری دارد ولی نتیجه ای مبنی بر تاثیر ارتباطات سیاسی بر رابطه بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی یافت نشد.

واژگان کلیدی: کیفیت حسابرسی، ارتباطات سیاسی، کیفیت گزارشگری مالی، تخصص حسابرس، تداوم حسابرسی.

مقدمه

شرکت ها به عنوان واحدهای اقتصادی، همواره به دنبال سودآوری و دستیابی به ثروت بیشتر می باشند. به دلایل مختلفی که مهمترین آنها جدایی مالکیت از مدیریت می باشند، شرکت ها علاوه بر وظیفه انجام فعالیت اقتصادی، وظیفه پاسخگویی به افراد بیرون از شرکت را نیز بر عهده دارند. کاراترین شکل پاسخگویی، بر اساس شواهد تجربی، گزارشگری مالی می باشد (واتس و زیمرمن^۱، ۱۹۸۶). اما مسئله مهم تردید در مورد قابلیت اتکای اطلاعات مزبور است. عدم دسترسی مستقیم به اطلاعات، فرایند تهیه آن و آثار زیان بار استفاده از اطلاعات گمراه کننده و مهم تر از تضاد منابع موجب افزایش تقاضا برای خدمات حسابرسی شده است (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۵). انجام حسابرسی با کیفیت، تا حدود زیادی از نگرانی سهامداران

¹ Watts, R & J Zimmerman

مبنی بر کیفیت پایین گزارش های مالی به علت تضاد منافع موجود بین سهامداران و مدیران خواهد کاست (دیدار و همکاران، ۱۳۹۱). کیفیت حسابرسی یکی از اجزای کیفیت گزارشگری مالی است. از طرفی دولت به عنوان اصلی ترین حامی اقتصاد هر کشور همواره نقش قییم را برای واحدهای اقتصادی در هر جامعه ایفا می کند. دولت ها به دلیل در اختیار گرفتن قدرت تصمیم گیری در شرکت ها و پیاده کردن سیاست های کلان خود همواره یک سرمایه گذار بزرگ در کشورهای در حال توسعه و مخصوصاً ایران بوده است. جدای از بحث های مربوط به معایب یا مزایای این گونه مالکیت، باید این نکته در نظر گرفته شود که سیستم گزارشگری و حسابداری شرکت ها، تحت تاثیر روابط سیاسی شرکت ها نیز می باشد؛ استدلال ارائه شده این است که شرکت های تحت تملک دولت به دلیل برخورداری از شرایط خاص (اتصال سیاسی با دولت)، هزینه های کمتری را از سوی دولت تحمل می کنند (بلک و کافی^۱، ۱۹۹۴). بنابراین به نظر می رسد که شرکت ها نه تنها وظیفه انجام فعالیت اقتصادی را بر دوش خود دارند، بلکه مجبور به گزارشگری در مورد نتایج فعالیت خود می باشند و به همان میزانی که انتظار می رود در انجام فعالیت اقتصادی، سعی در کاهش هزینه ها و درآمدهای خود داشته باشند، تلاش می کنند گزارشگری مالی خود را در جهت هدایت نمایند که تفسیر استفاده کنندگان از صورت های مالی موجب انتقال ثروت به خارج از شرکت نشود. یکی از مصادیق اصلی انتقال ثروت به خارج از شرکت، هزینه های سیاسی است که شرکت ها به دلیل وجود هزینه های اطلاعات، مبادلات و رایزنی از سوی گروه های تصمیم گیرنده و قانون گذار که اصلی ترین آنها نهادهای دولتی می باشند، تحمل می کنند. برخی از شرکت ها با مشخصات اقتصادی خاص، بیشتر موضوع قوانین سختی که دولت یا سایر گروه های قانون گذار وضع می کنند و هزینه در پی دارند قرار می گیرند و بنابراین برای فرار از این گونه هزینه ها (عواقب اقتصادی) انگیزه بیشتری برای استفاده از گزارشگری در جهت کاهش خروج منافع از شرکت خواهند داشت (سادات فر، ۱۳۹۳). از طرفی می توان مشاهده کرد که تحقیقات تجربی در رابطه با حق الزحمه حسابرسی شرکت های بورسی، اطلاعات مناسبی را برای سرمایه گذاران به منظور تفسیر حق الزحمه حسابرسی فراهم می آورد (گریفین و همکاران^۲، ۲۰۱۱).

بیان مساله

گسترش و پیچیدگی روز افزون شرکت ها، ضرورت وجود فرایندهایی که فراهم کننده اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم گیری هستند را ایجاب کرده است. گسترش نیاز به حسابرسی به عنوان قسمتی از فرایند انتقال اطلاعات مالی نیز در همین راستاست. در این میان، اهمیت خاص قابلیت اعتماد به گزارش حسابرسی و نیز تاثیر غیر قابل اغماض کیفیت گزارش حسابرسی در فرایند تصمیم گیری استفاده کنندگان (بیر^۳ و همکاران، ۲۰۰۶) باعث اقبال عمومی به نظارت گسترده تر نسبت به فعالیت حسابرسان شده است. سهامداران برای کنترل و نظارت بر مدیریت از حسابرسان مستقل یاری می جویند. در این خصوص، انجام حسابرسی با کیفیت، تا حدود زیادی از نگرانی سهامداران مبنی بر کیفیت پایین گزارش های مالی به علت تضاد منافع موجود بین سهامداران و مدیران خواهد کاست (دیدار و همکاران، ۱۳۹۱). کیفیت حسابرسی میزان توانایی گزارش حسابرسی در کاهش پارازیت، سوگیری و بهبود کیفیت داده های حسابداری (والاک^۴، ۱۹۸۰) و یا احتمال آن که حسابرسان نسبت به صورت های مالی که حاوی تحریف های با اهمیت است گزارش مقبول صادر ننمایند (لی^۵ و همکاران، ۱۹۸۸) است.

¹ Black B, and Coffee

² Griffin et al

³ Beyer

⁴ Wallace

⁵ Lee, C

مفهوم کیفیت حسابداری یکی از اجزای کیفیت گزارشگری مالی است. منظور از کیفیت گزارشگری مالی این است که گزارش های مالی تا چه اندازه واقعیت اقتصادی شرکت را به طور منصفانه نشان می دهند (دیفوند و ژانگ^۱، ۲۰۱۴). عوامل مختلفی همچون تجربیات حسابرس، میزان دعاوی حقوقی بر علیه حسابرس، اندازه مؤسسه حسابداری، انگیزه کسب شهرت، وجود کمیته حسابداری در واحد مورد رسیدگی، سابقه مؤسسه حسابداری، تخصص حسابرس، بررسی هم پیشگان، دوره تصدی حسابرس، حق الزحمه حسابداری و ... بر کیفیت حسابداری تأثیر گذارند (ایزدی نیا و همکاران، ۱۳۹۲). اندازه مؤسسه حسابداری یکی از ویژگی هایی است که بر کیفیت حسابداری اثر دارد. مؤسسات حسابداری بزرگتر، خدمات حسابداری را با کیفیت بیشتری ارائه می کنند، زیرا علاقه مندند شهرت بهتری در بازار کار کسب کنند (دی آنجلو^۲، ۱۹۸۱). لایی و گول^۳ (۲۰۰۸) بر این عقیده اند که شرکت هایی که تحت مؤسسه های حسابداری بزرگ و مشهور حسابداری شده اند اقلام تعهدی کمتری نسبت به سایر شرکت ها نشان می دهند و کیفیت اقلام تعهدی بالاتری دارند. در نتیجه می توان انتظار داشت که با افزایش کیفیت اقلام تعهدی و کیفیت سود، دقت پیش بینی جریان های نقدی عملیاتی افزایش یابد. دان و مایهی^۴ (۲۰۰۴) بیان کردند حسابداری که در صنعت مورد نظر تخصص دارند، به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت، می توانند حسابداری را با کیفیت بیشتری انجام دهند. کریشان^۵ (۲۰۰۳) معتقد است که صاحبکارانی که از حسابرس متخصص صنعت استفاده نمی کنند نسبت به سایرین اقلام تعهدی اختیاری بیشتری دارند که به معنای داشتن کیفیت سود پایین تر برای آنها می باشد و می تواند دقت پیش بینی جریان های نقدی عملیاتی آتی را کاهش دهد. همچنین در صورت تداوم انتخاب حسابرس، اشتباه های احتمالی اطلاعات حسابداری به آسانی کشف و این عمل، موجب افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری و در نتیجه افزایش توان پیش بینی این اطلاعات می شود (زلقی و همکاران، ۱۳۹۶). کیم^۶ و همکاران (۲۰۰۶) و چانگ^۷ (۲۰۰۴) بر این عقیده اند که سطح اقلام تعهدی اختیاری در پی تغییر حسابرس کاهش می یابد. به اعتقاد آنها اعمال هر گونه محدودیت بر روابط حسابرس و صاحبکار، کیفیت حسابداری را بهبود می بخشد. مایرز^۸ و همکاران (۲۰۰۳) نیز معتقد است که با طولانی شدن همکاری حسابرس با صاحبکار، پراکندگی در توزیع اقلام تعهدی اختیاری کاهش می یابد، به عبارت دیگر روابط بلند مدت می تواند به اعمال قدرت از سوی حسابرسان منجر شود تا بدین وسیله دستکاری اقلام تعهدی توسط مدیریت کاهش یابد که در نتیجه آن انتظار می رود دقت پیش بینی جریان های نقدی عملیاتی آتی کاهش یابد. جهت اندازه گیری کیفیت گزارشگری مالی، اتفاق نظر وجود ندارد ولی به دو دلیل، از مدل کیفیت اقلام تعهدی کازنیک^۹ (۱۹۹۹) استفاده می شود؛ اولاً، اقلام تعهدی، عامل اصلی پیش بینی جریان های نقدی آتی هستند و اگر در برازش آنها میزان خطا کمتر باشد، سودها نشانه بهتری از جریان های نقدی آتی خواهند بود که این موضوع، می تواند دال بر کیفیت گزارشگری مالی باشد (بیدل و همکاران، ۲۰۰۹)؛ ثانیاً، نتایج مطالعات داخلی حاکی از مناسب بودن نتایج این مدل در ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی شرکت های فعال در بورس اوراق بهادار تهران است به طوری که سجادی و همکاران (۱۳۹۱) و یعقوب نژاد و همکاران (۱۳۹۱) به ترتیب چهار و شش مدل اصلی از مدل های اقلام تعهدی را به تفکیک هر صنعت، از نظر

¹ DeFond, M., & Zhang,

² DeAngelo

³ Lai, K. W., & Gul, F

⁴ Dunn K. & Mayhew, M

⁵ Krishnan

⁶ Kim

⁷ Chung

⁸ Myers

⁹ kasznik

معناداری و قابلیت پیش بینی کنندگی مورد بررسی قرار داده و ادعا نموده اند مدل کازنیک بهینه ترین مدل برای ارزیابی کیفیت ارقام تعهدی است. بیدل^۱ و همکاران (۲۰۰۹) معتقدند کیفیت بالای اطلاعات حسابداری می تواند یکی از راه های جلوگیری و کاهش مدیریت سود باشد. چرا که اعتقاد بر این است، شرکت هایی که کیفیت گزارشگری مالی بالایی داشته باشند دارای محتوای اطلاعاتی و سود با کیفیت بیشتری هستند. داس و پاندیت^۲ (۲۰۱۰) بیان می کنند که یکی از عوامل مهم جهت افزایش کیفیت گزارشگری مالی، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی از طریق افزایش کیفیت حسابرسی می باشد. اطلاعات گزارشگری مالی با کیفیت، نسبت به اطلاعات با کیفیت پایین، سودمندی بیشتری در تصمیم دارد (فرانسیس^۳ و همکاران، ۱۹۸۸). یکی از پیامدهای منفی و مهم کیفیت پایین گزارشگری مالی، افزایش عدم تقارن اطلاعاتی و در نتیجه انتخاب ناسازگار و خطر اخلاقی است. اعتقاد بر این است که کیفیت حسابرسی بالا بتواند کیفیت اطلاعات حسابداری را از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی افزایش دهد. در تحقیق حاضر از سه معیار اندازه مؤسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت و دوره تصدی حسابرس که در اکثر پژوهش ها به عنوان معیارهای کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شده اند (زلقی و همکاران، ۱۳۹۶)، استفاده می شود. از طرفی ارتباطات برای تمام جنبه های رفتار سیاسی و اجتماعی دارای اهمیت است. بدون ارتباط نه سیاست و نه جامعه نمی تواند وجود داشته باشد. ارتباط عنصر پویای نظام سیاسی است. کارل دویچ در مطالعات کلاسیک خود به نام اعصاب حکومت ارتباط را عنصر کانونی درک سیاسی می داند. مفهوم ارتباطات سیاسی در واقع نقش ارتباطات و رسانه در حوزه سیاست و قدرت است و بر تعامل میان سیاستمداران و رسانه ها تاکید دارد. ارتباط سیاسی عبارت است از انتقال عمدی یک پیام سیاسی از یک فرستنده به گیرنده با هدف ایجاد تغییر در رفتار، گفتار و پندار مخاطب آن طور که فرستنده می خواهد (گلستانی و همکاران، ۱۳۹۴). در توافق عام شمار زیادی از تحقیقات ارائه دادند که از نظر عملکرد و راه های تامین مالی، هزینه سرمایه و درک بازار از ریسک شرکت هایی که وابستگی سیاسی دارند در مقایسه با شرکت هایی که وابستگی سیاسی ندارند متفاوت عمل می کنند (فاسیو^۴، ۲۰۱۰). از طرف دیگر عدم تقارن اطلاعاتی پدیده ای است که همواره بین خریداران سهام و مدیران شرکت وجود دارد، به گونه ای که اطلاعات محرمانه ای وجود دارد و مدیران شرکت ها تلاش می نمایند تا آن را از سهامداران و خریداران آتی سهام مخفی نگه دارند. تئوری اقتصادی پیش بینی می کند که با ثابت بودن سایر شرایط، افزایش کیفیت گزارشگری مالی، عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش می دهد و از این رو هزینه سرمایه پایین تری را به دنبال خواهد داشت (اخگر و شانظری، ۱۳۹۴)؛ یک شرکت می تواند عدم تقارن اطلاعات بین فروش و اجزاء بازار و بین سرمایه گذاران مطلع و ناآگاه را با فراهم آوردن اطلاعاتی که به سرمایه گذاران در فرآیند تصمیم گیری شان کمک نماید، کاهش دهد (دیاموند و ورچیا^۵، ۱۹۹۱). از طرفی نتایج تحقیقات نشان می دهد در شرکت های ریسکی سرمایه گذاران نیازمند اطلاعات بیشتری هستند؛ لذا ارتباط بین کیفیت گزارشگری مالی و عدم تقارن اطلاعاتی در میان شرکت های ریسک بالا بیشتر از شرکت های ریسک پایین می باشد (آنتی میهکینن^۶، ۲۰۱۳). از آنجایی که شرکت هایی که وابستگی سیاسی دارند از سایر شرکت ها ریسک پذیرترند پس انتظار می رود این شرکت ها جهت اجرای حاکمیت شرکتی قوی سطح انطباق خود را بهبود بخشند و در نتیجه از سرمایه اعتباری خود حفاظت کنند (گلستانی و همکاران، ۱۳۹۴)؛ از این رو در شرکت های با

¹ Biddle, G

² Das, S., Pandit, SH

³ Francis, J.

⁴ Faccio M

⁵ Diamond, D., Verrecchia, R

⁶ Antti Miihkinen

ریسک بالاتر نسبت به دیگر شرکت ها انتظار می رود ارتباطات سیاسی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیرگذار باشد. اکرلوف^۱ و همکاران (۱۹۷۰) نشان داد که عدم تقارن اطلاعاتی می تواند موجب افزایش انتخاب نادرست در بازارها شود که این امر قبل از وقوع معامله برای افراد بوجود می آید. اسپنس^۲ (۱۹۷۰) خاطر نشان می کند که در شرایط خاص، واسطه های مطلع می توانند با انتقال اطلاعات محرمانه خود به واسطه های کم اطلاع، درآمد بازار خود را بیشتر کنند؛ او نشان داد افراد مطلع تر در بازار می توانند با انتقال اطلاعات خود به افراد غیر مطلع، مشکلات ناشی از انتخاب نادرست را برطرف نمایند. استیلتز^۳ (۱۹۷۰) نشان داد که گاه یک کارگزار غیر مطلع می تواند از طریق غریب اطلاعات، بهتر از یک کارگزار مطلع، اطلاعات کسب کند. در مدل کیم و ورچیا^۴ (۱۹۹۴) برخی افراد مطلع در بازار از قبیل سهامداران عمده که نسبت به سایرین دارای مزیت اطلاعاتی هستند، اطلاعات عمومی (مانند اعلان سود) را به سمت اطلاعات محرمانه سوق می دهند از این رو قادرند تا ارزیابی بهتری نسبت به عملکرد موسسه از طریق اعلان سود داشته باشند. شرکت ها سعی می کنند به طور مستقیم از طریق کمپین مشارکت در امور سیاسی یا به طور غیرمستقیم از طریق لابی بر تصویب قوانین و وقایع سیاسی تاثیر بگذارند (استیگلر^۵، ۱۹۷۱؛ گراسمن و هلپمن^۶، ۱۹۹۴). پرداخت های سیاسی اغلب اثرات بزرگی به دنبال دارند؛ ریچتر و همکاران^۷ (۲۰۰۹) بیان کردند شرکت های لابی کننده نرخ موثر مالیات پایین تری دارند. محققین نشان دادند که مدیران صندوق های سرمایه گذاری مشترک از طریق لابی اطلاعات خصوصی در مورد سهام بدست می آورند (رحمانی، ۱۳۹۵). همچنین نتایج تحقیقات نشان می دهد که ایجاد ارزش برای شرکت و مدیران آن منجر به صرف انرژی زیاد جهت گسترش و بهبود ارتباطات سیاسی می شود (گلستانی و همکاران، ۱۳۹۴). از این رو تحقیق حاضر در راستای تحقیق حبیب و همکاران (۲۰۱۸) در پی بررسی تأثیر ارتباطات سیاسی هیات مدیره بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران می باشد تا با استناد به نتایج تحقیق مشخص گردد که آیا ارتباطات سیاسی هیات مدیره بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری دارد یا خیر و در نهایت با توجه به نتایج تحقیق بتوان پیشنهاد مفیدی به سرمایه گذاران بورس و همچنین مدیران شرکت ها ارائه داد.

پیشینه پژوهش

نارزیاتون و همکاران^۸ (۲۰۱۵) در تحقیقی با عنوان بررسی تاثیر ارتباطات سیاسی هیات مدیره بر رابطه بین کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مالزی پرداختند. نتایج نشان داد همبستگی بین استقلال کمیته حسابرسی، تلاش و تخصص و حق الزحمه حسابرسان شرکت های وابسته به سیاست قبل از سال ۲۰۰۸ قوی تر بود. این بدین معنی بود که شرکت هایی که از وابستگی سیاسی برخوردار بودند از حاکمیت شرکتی قوی برخوردار بوده و آمادگی پرداخت حق الزحمه بالاتری به حسابرسان داشتند. آکتورینا و وداری^۹ (۲۰۱۵) در پژوهش خود به بررسی تاثیر

¹ Akerlof et al

² Spence

³ Stiglitz

⁴ Kim, O. and R. Verrecchia

⁵ Stigler, George

⁶ Grossman G, Helpman E

⁷ Richter, B., K et al

⁸ Norziaton, I et al

⁹ Oktorina & Wedari

ساختار مالکیت و کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار اندونزی پرداختند. قلمرو زمانی تحقیق سال های طی دوره زمانی ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۲ بود. با توجه به آزمون فرضیات پژوهش نتایج تحقیق آنان حاکی از آن بود که مالکیت مدیریتی و کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی به طور معنادار تاثیرگذار بود ولی مالکیت نهادی هیچگونه تاثیرگذاری معناداری بر حق الزحمه حسابرسی نداشت. آربینگرام و دینتی^۱ (۲۰۱۷) در تحقیقی با عنوان تاثیر ارتباطات سیاسی و اثربخشی هیئت مدیره و کمیته حسابرسی به بررسی تاثیر ارتباطات سیاسی و اثربخشی هیئت مدیره و کمیته حسابرسی و هزینه های حسابرسی پرداختند. این تحقیق از نمونه های شرکت های غیرمالی ثبت شده در بورس اوراق بهادار اندونزی برای دوره ۲۰۱۲-۲۰۱۵ استفاده کرد. نتیجه نشان داد که ارتباطات سیاسی بر هزینه های حسابرسی تاثیر مثبت می گذاشت. همچنین کمیته حسابرسی رابطه معنادار و مثبتی بر هزینه های حسابرسی داشت. حبیب و همکاران (۲۰۱۸) در تحقیق خود به بررسی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی، کیفیت حسابرسی و ارتباطات سیاسی پرداختند. آنها با تبیین مبانی نظری تحقیق نشان دادند ارتباطات سیاسی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی اثر معناداری داشت. اعتمادی و عبدلی (۱۳۹۶) در تحقیق خود به بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی در بروز تقلب حسابداری صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه ۱۳۸۸-۱۳۹۳ پرداختند؛ یافته های تحقیق نشان داد رابطه منفی و معناداری بین اندازه حسابرس، دوره تصدی حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت، موسسه حسابرسی متخصص در صنعت با طول دوره تصدی طولانی و امتیاز وضعیت کنترل و کیفیت حسابرسی با تقلب در صورت های مالی وجود داشت. در پژوهش زلّی و همکاران (۱۳۹۶) تاثیر کیفیت حسابرسی بر دقت پیش بینی جریان های نقدی عملیاتی آتی در بین شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی شد. نتایج حاصل از بررسی ۹۷ شرکت در بین سال های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۲ نشان داد که متغیرهای اندازه موسسه حسابرسی و تخصص حسابرس در صنعت رابطه مثبت و معناداری با دقت پیش بینی جریان های نقدی عملیاتی دارند و سبب افزایش آن می گردند در حالی که میان دوره تصدی حسابرس و دقت پیش بینی جریان های نقدی عملیاتی رابطه منفی و معناداری وجود داشت. این یافته ها نشان داد که کیفیت حسابرسی می تواند در کیفیت اطلاعات حسابداری و در نتیجه بر دقت پیش بینی جریان های نقدی عملیاتی آتی تاثیر گذار باشد. هدف تحقیق حاجیها و قانع (۱۳۹۵)، بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر فرصت سرمایه گذاری در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بود. در این تحقیق برای سنجش کیفیت حسابرسی از سه معیار اندازه حسابرس، دوره تصدی حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت و برای فرصت سرمایه گذاری از معیار نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری دارایی ها استفاده شد. نتایج تحقیق نشان داد که بین اندازه حسابرس و دوره تصدی حسابرس با فرصت سرمایه گذاری رابطه مثبت و معنا داری وجود دارد. همچنین نتایج این تحقیق نشان داد بین تخصص حسابرس با فرصت سرمایه گذاری در بازار سرمایه ایران رابطه معناداری وجود نداشت. نیکومرام و همکاران (۱۳۹۲) به بررسی رابطه بین روابط سیاسی و کیفیت ارقام تعهدی پرداختند. این پژوهش با هدف شناسایی تاثیر روابط سیاسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بر کیفیت ارقام تعهدی و سپس رابطه متغیرهای حسابداری کلیدی شرکت های دارای روابط سیاسی با کیفیت ارقام تعهدی انجام گرفته بود. روش پژوهش از نوع همبستگی و مبتنی بر رگرسیون چند متغیره بود. نتایج حاصل از این تحقیق در قلمرو زمانی پنج ساله ۱۳۸۴-۱۳۸۸ نشان داد که وجود رابطه سیاسی در شرکت های نمونه منجر به کاهش کیفیت ارقام تعهدی می گشت. همچنین نتیجه آزمون فرضیه ها مبین آن بود که شاخص کیفیت

¹ Ariningrum & Diyanty

اقدام تعهدی با متغیرهای اندازه مؤسسه حسابرسی، شاخص سودآوری و اهرم مالی رابطه مستقیم و با اندازه شرکت های دارای روابط سیاسی رابطه معکوس داشت. نهایتاً هیچ شواهدی دال بر وجود رابطه معنادار بین متغیرهای تغییر حسابرسی، تغییر مدیریت و رشد فروش با کیفیت اقدام تعهدی در این پژوهش مشاهده نگشت.

فرضیه های پژوهش

فرضیه های تحقیق در راستای تحقیق حبیب و همکاران^۱ (۲۰۱۸) به صورت زیر تبیین گردیده است:
فرضیه اصلی: ارتباطات سیاسی هیئت مدیره بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تاثیر منفی و معناداری دارد.

فرضیه فرعی اول: ارتباطات سیاسی هیئت مدیره بر رابطه بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تاثیر منفی و معناداری دارد.

فرضیه فرعی دوم: ارتباطات سیاسی هیئت مدیره بر رابطه بین تخصص مؤسسه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تاثیر منفی و معناداری دارد.

فرضیه فرعی سوم: ارتباطات سیاسی هیئت مدیره بر رابطه بین تداوم دوره تصدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تاثیر منفی و معناداری دارد.

روش شناسی پژوهش

تحقیق حاضر به دلیل اینکه هدف آن پیدا کردن راه حلی برای مشکل خاصی است و از نتایج آن می توان استفاده کرد از نوع تحقیق کاربردی است؛ گفتنی است نتیجه حاصل در این نوع تحقیقات، ارائه الگو می باشد که در این تحقیق با استناد به نتایج، مدل رگرسیون پیشنهاد می شود. همچنین تحقیق از نوع تحقیقات توصیفی-همبستگی می باشد، زیرا در این نوع تحقیقات، تاثیر دو یا چند متغیر بر اساس هدف تحقیق تحلیل می شود. با توجه به موضوع تحقیق حاضر، متغیر وابسته هزینه حسابرسی و متغیر مستقل تحقیق، ساختار مالکیت شرکت های بورسی می باشند؛ لذا تحقیق حاضر از نوع توصیفی-همبستگی پس رویدادی می باشد. زیرا در تحقیق حاضر، متغیر مستقل و وابسته (علت و معلول) از پیش اتفاق افتاده است. در تحقیق حاضر از استدلال قیاسی-استقرایی استفاده می شود؛ چون در بیان مبانی نظری و شکل دهی چارچوب مفهومی از استدلال قیاسی و برای پاسخ به سؤالات مطرح شده از شیوه استدلال استقرایی استفاده می شود. برای دستیابی به اطلاعات مورد نظر برای پردازش فرضیات تحقیق، به دلیل قابل اتکاء بودن گزارش های مالی شرکت های عضو بورس اوراق بهادار تهران، از این گزارش ها (حسابرسی شده) به عنوان اصلی ترین منبع اطلاعاتی جهت انجام تحقیق استفاده می شود که از طریق سایت سازمان بورس اوراق بهادار و نرم افزار ره آورد نوین، برای سال های ۱۳۹۲ لغایت ۱۳۹۶ دریافت و مورد استفاده قرار گرفت. بعد از جمع آوری اطلاعات، داده ها از طریق نرم افزار اکسل طبقه بندی و محاسبه شده و با استفاده از نرم افزار آماری SPSS و Stata مورد پردازش قرار می گیرد. نمونه آماری تحقیق به روش حذف سیستماتیک (به علت گستردگی حجم جامعه آماری و وجود برخی ناهماهنگی ها میان اعضاء جامعه) بر اساس محدودیت هایی انتخاب می شوند؛ نمونه همگن شده بدست آمده پس از اعمال پیش فرض های ارائه شده در جدول شماره ۱ تعیین می گردند:

¹ Habib & et al

جدول (۱): نمونه آماری تحقیق

۵۰۵	تعداد کل شرکت های پذیرفته شده در بورس در پایان سال ۹۶
	معیارها:
(۱۷۶)	تعداد شرکت هایی که در قلمرو زمانی ۹۶-۹۲ در بورس فعال نبوده اند
(۳۵)	تعداد شرکت هایی بعد از سال ۹۲ در بورس پذیرفته شده اند
(۵۸)	تعداد شرکت هایی که جز هلدینگ، سرمایه گذاری ها، واسطه گری های مالی، بانک ها و یا لیزینگ ها بوده اند
(۵۵)	تعداد شرکت هایی که در قلمرو زمانی تحقیق تغییر سال مالی داده و یا سال مالی آن منتهی به پایان اسفند نمی باشد
(۲۴)	تعداد شرکت هایی که در قلمرو زمانی تحقیق وقفه معاملاتی بیش از ۳ ماه داشته اند
-	تعداد شرکت هایی که در قلمرو زمانی تحقیق اطلاعات مورد آن ها در دسترس نمی باشد
۱۵۷	مقدار شرکت های همگن شده

بعد از مدنظر قرار دادن کلیه معیارهای بالا، تعداد ۱۵۷ شرکت به عنوان جامعه همگن شده باقیمانده است که همه آن ها به عنوان نمونه آماری انتخاب می شوند. از این رو مشاهدات تحقیق طی بازه زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ به ۷۸۵ سال - شرکت (۵ سال × ۱۵۷ شرکت) می رسد. همچنین متغیرهای تحقیق و نحوه اندازه گیری آنها در جدول شماره (۲) آورده شده است.

جدول (۲): متغیرهای تحقیق و نحوه اندازه گیری آنها

نوع متغیر	نماد متغیر	نام متغیر	نحوه اندازه گیری
وابسته	TCA	کیفیت گزارشگری مالی	مدل کیفیت اقلام تعهدی فرانسیس و همکاران (۲۰۰۵)، حبیب و همکاران (۲۰۱۸)؛ ارائه شده در توضیحات *
مستقل (کیفیت حسابرسی)	AUD_SIZE	اندازه مؤسسه حسابرسی	اندازه مؤسسه حسابرسی یک متغیر موهومی است که اگر شرکت از سوی سازمان حسابرسی مورد رسیدگی قرار گرفته باشد، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر را می پذیرد (زلقی و همکاران، ۱۳۹۶)
	AUD_SPEC	تخصص مؤسسه حسابرسی	از سهم بازار به عنوان شاخصی برای اندازه گیری تخصص حسابرسان در صنعت بهره گرفته می شود، که برابر است با: مجموع دارایی های تمام صاحبکاران یک مؤسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی های صاحبکاران کل آن صنعت (عزیزپور شیرسوار، ۱۳۹۵)
	AUD_TEN	تداوم دوره تصدی حسابرسان	تعداد سال های پیاپی است که یک حسابرسان مسئولیت حسابرسی یک شرکت را برعهده می گیرد (زلقی و همکاران، ۱۳۹۶)
تبدیل گر	Political connections	ارتباطات سیاسی	اگر حداقل یکی از سهامداران عمده شرکت (با مالکیت ۱۰ درصد یا بیشتر) از شخصیت های وابسته به دولت باشد مقدار ۱ و در غیر اینصورت مقدار صفر اعمال می گردد (حبیب، ۲۰۱۷؛ نیکومرام و همکاران، ۱۳۹۶)
کنترلی	Age	عمر شرکت	تعداد سال های پذیرش شرکت در بورس
	SIZE	اندازه شرکت	لگاریتم مجموع دارایی های شرکت
	ROA	بازده دارایی ها	نسبت سود خالص قبل از مالیات به مجموع دارایی ها
	LEV	اهرم مالی	نسبت مجموع بدهی ها به مجموع دارایی ها

* به منظور محاسبه کیفیت گزارشگری مالی، از کیفیت اقلام تعهدی مدل فرانسیس و همکاران (۲۰۰۵) به شرح زیر استفاده شد:

$$TCA_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 CFO_{it-1} + \alpha_2 CFO_{it} + \alpha_3 CFO_{it+1} + \alpha_4 \Delta REV_{it} + \alpha_5 PPE_{it} + \varepsilon_{it}$$

TCA_{it} : کل اقلام تعهدی شرکت i در سال t ؛

$CFO_{i,t-1}$: جریان وجه نقد حاصل از عملیات شرکت i در سال قبل؛

$CFO_{i,t}$: جریان وجه نقد حاصل از عملیات شرکت i در سال جاری؛

$CFO_{i,t+1}$: جریان وجه نقد حاصل از عملیات شرکت i در سال بعد؛

ΔREV_{it} : تغییر در درآمد فروش شرکت i در سال t و $t-1$ ؛

PPE_{it} : خالص دارایی های ثابت مشهود شرکت i در سال t ؛

ε_{it} : نشان دهنده خطای برآورد اقلام تعهدی نسبت به جریان های نقدی است.

هرچه اندازه مقادیر باقی مانده حاصل ε_{it} از این مدل کمتر باشد، کیفیت اقلام تعهدی و در نتیجه کیفیت گزارشگری مالی بیشتر خواهد بود. می توان با ضرب کردن مقادیر خطاها در منفی یک از آن به عنوان شاخصی برای محاسبه کیفیت گزارشگری مالی استفاده کرد. برای اندازه گیری کل اقلام تعهدی از مدل دی چاو و دیچو (۲۰۰۲) به شرح زیر استفاده می شود.

$$E_{it} = CFO_{it} + TCA_{it}$$

E_{it} : سود عملیاتی شرکت i در سال t ؛

CFO_{it} : جریان وجه نقد حاصل از عملیات شرکت i در سال t ؛

لازم به ذکر است که به منظور اندازه گیری صحیح دوره تصدی، باید سالی در دسترس باشد که در آن حسابرس به استخدام واحد تجاری در آمده است. تعیین این تاریخ برای شرکت هایی که طی دوره زمانی تحقیق، حسابرس خود را تغییر داده اند، مشکل نیست اما برای شرکت هایی که در تمامی طول دوره تحقیق از یک حسابرس استفاده کرده اند، تعیین سال اول شروع کار حسابرس با توجه به اطلاعات در دسترس، ممکن نیست (کرمی و همکاران، ۱۳۸۹). به این دلیل برای حداقل نمودن تاثیرات هرگونه خطای اندازه گیری مبنای سال اندازه گیری دوره تصدی از ۲ سال قبل از شروع دوره تحقیق در نظر گرفته می شود.

آمار توصیفی پژوهش

در جدول شماره ۳ آمار توصیفی متغیرهای تحقیق شامل شاخص های پراکندگی، مرکزی و آزمون مبنی بر نرمال بودن متغیرهای تحقیق ارائه گردیده است.

جدول (۳): آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

نرمال بودن (چولگی) - کشیدگی	شاخص های مرکزی و پراکنندگی					مشاهدات (سال - شرکت)	نماد	متغیر	منبع
	چولگی	کشیدگی	حداکثر	حداقل	انحراف معیار				
۰,۸	۱,۳	۱,۱۷	-۰,۴۶	۰,۱۵	۰,۰۲	۷۸۵	TCA	کیفیت گزارشگری مالی	وابسته
۱,۵	۱,۵	۰,۹۰	۰,۰۰۳	۰,۳۷	۰,۳۰	۷۸۵	AUD_SPEC	تخصص مؤسسه حسابرسی	مستقل
۰,۳	۰,۸۶	۵	۱	۱,۵	۲,۷۵	۷۸۵	AUD_TEN	تداوم دوره تصدی حسابرس	
۱,۶	۱,۲	۵۰	۲	۹,۱۲	۱۷,۷۶	785	Age	عمر شرکت	مستقل
۰,۹	۰,۸	۱۹,۱۴	۱۰,۶۷	۱,۴	۱۴,۳	۷۸۵	SIZE	اندازه شرکت	
۱,۷	۰,۱۵	۰,۶۷	-۰,۷	۰,۱۵	۰,۱۳	۷۸۵	ROA	بازده دارایی ها	
۱,۵۶	۱,۰۹	۱,۳۱	۰,۰۹	۰,۲۱	۰,۵۹	۷۸۵	LEV	اهرم مالی	

با توجه به جدول شماره (۳)، میانگین کیفیت گزارشگری مالی برابر با ۰,۰۲ می باشد؛ کمترین و بیشترین عدد مربوط به این متغیر برابر با ۰,۴۶ - و ۱,۱۷ است. مقدار منفی نشان دهنده عدم کیفیت گزارشگری مالی شرکتی بنا به نحوه اندازه گیری در این تحقیق می باشد. همچنین به طور متوسط تخصص مؤسسه حسابرسی برابر با ۰,۳ است؛ کمترین و بیشترین مقدار این نسبت برابر با ۰,۰۰۳ و ۰,۹ یا به عبارتی ۰,۳ درصد و ۹۰ درصد می باشد؛ یعنی شرکتی در نمونه آماری مورد مطالعه وجود داشته که حدود ۰,۳ درصد سهم بازار و همچنین شرکتی وجود داشته که ۹۰ درصد سهم بازار حسابرسی را به خود اختصاص داده است. همچنین میانگین تداوم دوره تصدی حسابرس برابر با ۲,۷۵ است که بنا به نحوه اندازه گیری متغیر، متوسط تعداد سال های پیاپی که یک حسابرس مسئولیت حسابرسی یک شرکت را برعهده می گیرد، حدود ۳ سال است. کمترین و بیشترین مقدار این متغیر برابر با ۱ و ۵ سال می باشد. همان گونه که از نتایج جدول مشخص است متوسط اندازه شرکت ۱۴,۳ می باشد؛ به عبارتی متوسط لگاریتم مجموع دارایی های شرکت های نمونه مورد بررسی ۱۴,۳ می باشد. کمترین مقدار و بیشترین مقدار اندازه شرکت به ترتیب برابر با ۱۰,۶ و ۱۹,۱۴ می باشد. میانگین اهرم مالی ۰,۵۹ می باشد که نشان می دهد به طور متوسط میزان شاخص ریسک شرکت های مورد مطالعه حدود ۶۰ درصد می باشد. کمترین و بیشترین مقدار مربوط به اهرم مالی شرکت های نمونه به ترتیب برابر با ۰,۰۹ و ۱,۳۱ می باشد. نیز میانگین بازده دارایی ۰,۱۵ می باشد که نشان می دهد، به طور متوسط میزان سودآوری دارایی شرکت های نمونه مورد بررسی ۱۳ درصد می باشد. کمترین و بیشترین مقدار مربوط به بازده دارایی ها به ترتیب برابر با -۰,۷ و ۰,۶۷ است. نتایج آزمون چولگی - کشیدگی حاکی از نرمال بودن متغیرهای تحقیق است؛ چرا که تمام نتایج بین بازه ۲- و ۲ می باشند. در جدول شماره (۴) فراوانی مشاهداتی که دارای مقادیر صفر و یک هستند، به طور مقایسه ای نشان داده شده است.

جدول (۴): آمار توصیفی متغیر حسابرسی شرکت

نرمالیته (شاخص های چولگی - کشیدگی)		درصد فراوانی	فراوانی	متغیر	نماد
-۰,۱۷	۱,۳	٪ ۲۲	۱۷۳	مشاهداتی که از سوی سازمان حسابرسی مورد رسیدگی قرار گرفته اند	AUD_SIZE
		٪ ۷۸	۶۱۲	در غیر اینصورت	
-۰,۶۴	-۱,۱۶	٪ ۷۵,۲	۵۹۰	مشاهداتی که طی دوره مورد بررسی حداقل یکی از سهامداران عمده شرکت (با مالکیت ۱۰ درصد یا بیشتر) از شخصیت های وابسته به دولت باشد	Political connection
		٪ ۲۴,۸	۱۹۵	در غیر اینصورت	

با توجه به نتایج جدول شماره (۴)، ۱۷۳ مشاهده در بازه زمانی مورد مطالعه بین شرکت های نمونه آماری تحقیق حاضر توسط سازمان حسابرسی کشور مورد حسابرسی قرار گرفتند و اکثر مشاهدات به تعداد ۶۱۲، حسابرسی غیر از حسابرسی سازمان حسابرسی دارند. همچنین بیش از ۷۵٪ مشاهدات نمونه آماری تحقیق دارای ارتباطات سیاسی می باشند. لازم به ذکر است چنانچه تعداد مشاهدات مربوط را بر تعداد سال های مورد مطالعه که در تحقیق حاضر ۵ سال مدنظر قرار گرفته است، تقسیم نمود، تعداد شرکت هایی با ویژگی مورد نظر به دست می آید؛ به طور مثال ۱۲۲ شرکت از حسابرسی غیر سازمان حسابرسی کشور بهره گرفته اند. نتایج حاکی از نرمال بودن متغیرهای باینری تحقیق است.

آمار استنباطی پژوهش

ابتدا به منظور تعیین نوع مدل مورداستفاده، از آزمون اف لیمر و سپس آزمون پراش - پاگان بهره گرفته می شود. نتایج آزمون های مذکور در جدول شماره ۵ گزارش گردیده است.

جدول (۵): نتایج آزمون اف لیمر و آزمون پراش - پاگان

نتیجه	آزمون پراش - پاگان		آزمون لیمر		فرضیه
	سطح معنی داری	آماره	سطح معنی داری	آماره	
الگوی اثرات مشترک	0/۶	۷۵/۲۱	۱/۵	۲۵۳/۵۷	فرضیه اول
الگوی اثرات مشترک	۱/۴	۸۵۴/۷۴	۰/۰۹	۶۶۱/۵۷	فرضیه دوم
الگوی اثرات مشترک	۱/۷	۱/۷۸	۱/۵۶	۴/۴۱	فرضیه سوم

نتایج آزمون F لیمر (چاو) بیانگر معنادار نبودن آماره لیمر می باشد، چراکه سطح معناداری آزمون لیمر از سطح معناداری ۰/۰۵ بیشتر است؛ لذا مبین اولویت الگوی اثرات مشترک بر الگوی اثرات ثابت است. حال با استفاده از آزمون پراش - پاگان که دارای سطح معناداری بیشتر از ۰/۰۵ می باشد، اولویت الگوی اثرات مشترک بر الگوی اثرات تصادفی مشخص می گردد، لذا مدل ارجح مربوط به فرضیه اول تحقیق، مدل الگوی اثرات مشترک می باشد. در ادامه به برآزش مدل فرضیه های تحقیق پرداخته می شود.

فرضیه فرعی اول تحقیق عبارت است از:

ارتباطات سیاسی هیئت مدیره بر رابطه بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تاثیر منفی و معناداری دارد. مدل ارائه شده برای بررسی فرضیه اول فرعی به صورت زیر مورد استفاده قرار می گیرد:

$$TCA_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 AUD_SIZE_{it} + \alpha_2 Political\ connections_{it} \times AUD_SIZE_{it} + \alpha_3 ROA_{it} + \alpha_4 SIZE_{it} + \alpha_5 LEV_{it} + \alpha_6 Age_{it} + \varepsilon_{it}$$

نتایج برازش مدل در جدول شماره ۶ نشان داده شده است.

جدول (۶): نتایج برازش مدل فرضیه اول فرعی تحقیق (متغیر وابسته: کیفیت گزارشگری مالی)

متغیرها	نماد	ضرایب متغیرها	آماره t	سطح معناداری آزمون	نتیجه در مدل
ضریب ثابت	CONS	-۰/۱	-۲,۱۵	۰,۰۰	منفی و معنادار است
اندازه مؤسسه حسابرسی	AUD_SIZE	۲,۰۷	۵,۴۴	۰,۰۳	مثبت و معنادار است
اثر تعدیلی ارتباطات سیاسی * اندازه مؤسسه حسابرسی	Politicalconnections ×AUD_SIZE	-۷,۰۸	۰,۰۵	۰,۰۷	معنادار نیست
عمر شرکت	Age	۰,۱۲	۲,۵۲	۰,۰۱۲	مثبت و معنادار است
بازده دارایی ها	Roa	۰,۰۱	-۱,۰۴	۰,۰۷	معنادار نیست
اهرم مالی	LEV	-۰,۰۹	۵,۳۱	۰,۰۲	منفی و معنادار است
اندازه شرکت	Size	۰,۰۱	-۸,۵۵	۰,۰۰۴	مثبت و معنادار است
ضریب تعیین مدل		۰/۴۸			
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۴۵			
آماره F		۷/۷۶			
Vif		۱/۲۵			
سطح معنی داری		۰/۰۰۰			
		عدم وجود هم خطی متغیرها			
		معنادار بودن مدل تأیید می شود.			

با توجه به جدول شماره (۶) و سطح معناداری متغیرها ملاحظه می شود که اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری دارند، چراکه دارای سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ و ضریب مثبت در مدل برازش فرضیه اول تحقیق حاضر می باشند، بنابراین، رابطه بین این متغیر، از لحاظ آماری معنادار است ولی اثر تعدیلی ارتباطات سیاسی در اندازه مؤسسه حسابرسی معنادار نیست. همچنین ضریب ثابت مدل و اهرم مالی شرکت دارای رابطه منفی و معناداری با کیفیت گزارشگری مالی است؛ چراکه دارای سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ و ضریب منفی در مدل برازش تحقیق حاضر می باشند. همچنین بنا به توضیحات متغیرهای عمر شرکت و اندازه شرکت دارای رابطه مثبت و معناداری با کیفیت گزارشگری مالی هستند. از آنجا که متغیر بازده دارایی ها در مدل برازش شده تحقیق دارای سطح معناداری بیشتر از ۰/۰۵ می باشد، لذا رابطه معناداری با کیفیت گزارشگری مالی ندارد. با توجه به نتایج جدول ضریب تعیین تعدیل شده مدل برابر ۰/۴۵ می باشد و بدین معنی است ۴۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته (کیفیت گزارشگری مالی) به وسیله متغیر مستقل (اندازه مؤسسه حسابرسی) و متغیر میانجی (ارتباطات سیاسی) قابل توصیف است. همچنین کمتر بودن سطح معناداری مدل (۰/۰۰) از سطح معناداری ۰/۰۵ بیانگر این است که

مدل در کل معنادار است. نتایج آزمون تورم واریانس^۱ نشان از عدم وجود هم خطی بین متغیرها دارد. چرا که دارای مقدار آماره تورم واریانس (۱/۲۵) کمتر از عدد ۵ می باشد. اگر در آزمون تورم واریانس، مقدار آماره تورم واریانس از عدد ۵ تجاوز نکند، مبین عدم وجود هم خطی بین متغیرها می باشد؛ لازم به ذکر است که در نرم افزار Stata برای بررسی عدم خودهمبستگی مقادیر باقیمانده از آزمون وولدریچ (کدنویسی شده توسط دراکر^۲) و یا مجموعه آزمون های ارائه شده توسط المسیح (۲۰۱۵ و ۲۰۱۶) استفاده کرد؛ آزمون دوربین واتسون از آزمون های ارائه شده توسط المسیح می باشد (افلاطونی، ۱۳۹۵). در این تحقیق از آزمون وولدریچ بهره گرفته شده که به صورت جداگانه گزارش شده است. با توجه به توضیحات بیان شده فرضیه اول تحقیق تأیید نشده است؛ به عبارتی ارتباطات سیاسی هیئت مدیره بر رابطه بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تأثیر منفی و معناداری ندارد. فرضیه دوم فرعی تحقیق عبارتند از:

ارتباطات سیاسی هیئت مدیره بر رابطه بین تخصص مؤسسه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تأثیر منفی و معناداری دارد. مدل ارائه شده برای بررسی فرضیه دوم به صورت زیر مورد استفاده قرار می گیرد:

$$TCA_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 AUD_SPEC_{it} + \alpha_2 Political\ connections_{it} \times AUD_SPEC_{it} + \alpha_3 ROA_{it} + \alpha_4 SIZE_{it} + \alpha_5 LEV_{it} + \alpha_6 Age_{it} + \varepsilon_{it}$$

نتایج برازش مدل در جدول شماره (۷) نشان داده شده است.

جدول (۷): نتایج برازش مدل فرضیه دوم فرعی تحقیق (متغیر وابسته: کیفیت گزارشگری مالی)

متغیرها	نماد	ضرایب متغیرها	آماره t	سطح معناداری آزمون	نتیجه در مدل
ضریب ثابت	CONS	-۴/۱	-۳,۰۱	۰,۰۰	منفی و معنادار است
تخصص مؤسسه حسابرسی	AUD_SPEC	۱,۰۷	۴,۲۲	۰,۰۰	مثبت و معنادار است
اثر تعدیلی ارتباطات سیاسی * تخصص مؤسسه حسابرسی	Politicalconnections ×AUD_SPEC	-۴,۲	-۴,۰۵	۰,۰۰	منفی و معنادار است
عمر شرکت	Age	۱,۱۲	۲,۷۸	۰,۰۰	مثبت و معنادار است
بازده دارایی ها	Roa	۰,۲۶	۱,۱۵	۰,۰۷	معنادار نیست
اهرم مالی	LEV	-۰,۱۲	۵,۳۱	۰,۰۰	منفی و معنادار است
اندازه شرکت	Size	۰,۲۲	-۵,۵۵	۰,۰۱	مثبت و معنادار است
ضریب تعیین مدل		۰/۵۵			
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۵۲			
آماره F		۷/۵۲			
Vif	۲,۰۱	عدم وجود هم خطی متغیرها			
سطح معنی داری	۰/۰۰۰	معنادار بودن مدل تأیید می شود.			

با توجه به جدول شماره (۷) و سطح معناداری متغیرها ملاحظه می شود که تخصص مؤسسه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری دارند؛ چراکه دارای سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ و ضریب مثبت در مدل برازش فرضیه دوم تحقیق می باشند که با ورود متغیر میانجی ارتباطات سیاسی و در نظر گرفتن اثر تعدیلی این متغیر، این رابطه به منفی و معنادار تعدیل می یابد. ضریب منفی ارتباطات سیاسی، بیانگر قدرت پوشش دهی و تاثیرگذاری بیشتر این متغیر نسبت به

¹ Variance Inflation Factor (VIF)

² Drukker

آیتم های در نظر گرفته شده در فرضیه است. همچنین ضریب ثابت مدل و اهرم مالی شرکت دارای رابطه منفی و معناداری با کیفیت گزارشگری مالی است؛ چراکه دارای سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ و ضریب منفی در مدل برازش تحقیق حاضر می باشند. همچنین بنا به توضیحات متغیرهای عمر شرکت و اندازه شرکت دارای رابطه مثبت و معناداری با کیفیت گزارشگری مالی هستند. از آنجا که متغیر بازده دارایی ها در مدل برازش شده تحقیق دارای سطح معناداری بیشتر از ۰/۰۵ می باشد، لذا رابطه معناداری با کیفیت گزارشگری مالی ندارد. با توجه به نتایج جدول ضریب تعیین تعدیل شده مدل برابر ۰/۵۲ می باشد و بدین معنی است ۵۲ درصد از تغییرات متغیر وابسته (کیفیت گزارشگری مالی) به وسیله متغیر مستقل (تخصص مؤسسه حسابرسی) و متغیر میانجی (ارتباطات سیاسی) قابل توصیف است. همچنین کمتر بودن سطح معناداری مدل (۰/۰۰) از سطح معناداری ۰/۰۵ بیانگر این است که مدل در کل معنادار است. نتایج آزمون تورم واریانس نشان از عدم وجود هم خطی بین متغیرها دارد. چرا که دارای مقدار آماره تورم واریانس (۲/۰۱) کمتر از عدد ۵ می باشد. با توجه به توضیحات بیان شده فرضیه دوم تحقیق تأیید شده است؛ به عبارتی ارتباطات سیاسی هیئت مدیره بر رابطه بین تخصص مؤسسه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تأثیر منفی و معناداری دارد.

فرضیه سوم فرعی تحقیق عبارت است از:

ارتباطات سیاسی هیئت مدیره بر رابطه بین تداوم دوره تصدی حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی تأثیر منفی و معناداری دارد. مدل ارائه شده برای بررسی فرضیه سوم به صورت زیر مورد استفاده قرار می گیرد:

$$TCA_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 AUD_{TEN}_{it} + \alpha_2 Political\ connections_{it} \times AUD_{TEN}_{it} + \alpha_3 ROA_{it} + \alpha_4 SIZE_{it} + \alpha_5 LEV_{it} + \alpha_6 Age_{it} + \varepsilon_{it}$$

نتایج برازش مدل در جدول شماره (۸) نشان داده شده است.

جدول (۸): نتایج برازش مدل فرضیه سوم فرعی تحقیق (متغیر وابسته: کیفیت گزارشگری مالی)

نتیجه در مدل	سطح معناداری آزمون	آماره t	ضرایب متغیرها	نماد	متغیرها
منفی و معنادار است	۰,۰۰	-۲,۱۵	-۰/۱	CONS	ضریب ثابت
مثبت و معنادار است	۰,۰۲	۸,۴۴	۲,۱۸	AUD_TEN	تداوم دوره تصدی حسابرس
منفی و معنادار است	0.00	۴,۲۲	-۱,۱۲	Politicalconnections ×AUD_TEN	اثر تعدیلی ارتباطات سیاسی * تداوم دوره تصدی
مثبت و معنادار است	۰,۰۱	-۴,۰۵	۲,۰۸	Age	عمر شرکت
معنادار نیست	۰,۰۸	۰,۳۱	-۰,۰۹	Roa	بازده دارایی ها
منفی و معنادار است	0.02	4.95	-۰,۲	LEV	اهرم مالی
مثبت و معنادار است	۰,۰۰	-۳,۵۵	۰,۰۱	Size	اندازه شرکت
۰/۶۳				ضریب تعیین مدل	
۰/۶۱				ضریب تعیین تعدیل شده	
۶/۸۷				آماره F	
عدم وجود هم خطی متغیرها				۱/۳۹	Vif
معنادار بودن مدل تأیید می شود.				۰/۰۰۰	سطح معنی داری

با توجه به جدول شماره (۸) و سطح معناداری متغیرها ملاحظه می‌شود که تداوم دوره تصدی حسابرِس و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری دارند؛ چراکه دارای سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ و ضریب مثبت در مدل برازش فرضیه سوم تحقیق می‌باشند که با ورود متغیر میانجی ارتباطات سیاسی و در نظر گرفتن اثر تعدیلی این متغیر، این رابطه به منفی و معنادار تعدیل می‌یابد. ضریب منفی ارتباطات سیاسی، بیانگر قدرت پوشش دهی و تاثیرگذاری بیشتر این متغیر نسبت به آیت‌های در نظر گرفته شده در فرضیه است. همچنین ضریب ثابت مدل و اهرم مالی شرکت دارای رابطه منفی و معناداری با کیفیت گزارشگری مالی است؛ چراکه دارای سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ و ضریب منفی در مدل برازش تحقیق حاضر می‌باشند. همچنین بنا به توضیحات متغیرهای عمر شرکت و اندازه شرکت دارای رابطه مثبت و معناداری با کیفیت گزارشگری مالی هستند. از آنجا که متغیر بازده دارایی‌ها در مدل برازش شده تحقیق دارای سطح معناداری بیشتر از ۰/۰۵ می‌باشد، لذا رابطه معناداری با کیفیت گزارشگری مالی ندارد. با توجه به نتایج جدول ضریب تعیین تعدیل شده مدل برابر ۰/۶۱ می‌باشد و بدین معنی است ۶۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته (کیفیت گزارشگری مالی) به وسیله متغیر مستقل (تداوم دوره تصدی حسابرِس) و متغیر میانجی (ارتباطات سیاسی) قابل توصیف است. همچنین کمتر بودن سطح معناداری مدل (۰/۰۰) از سطح معناداری ۰/۰۵ بیانگر این است که مدل در کل معنادار است. نتایج آزمون تورم واریانس نشان از عدم وجود هم خطی بین متغیرها دارد. چرا که دارای مقدار آماره تورم واریانس (۱/۳۹) کمتر از عدد ۵ می‌باشد. اگر در آزمون تورم واریانس، مقدار آماره تورم واریانس از عدد ۵ تجاوز نکند، مبین عدم وجود هم خطی بین متغیرها می‌باشد. با توجه به توضیحات بیان شده فرضیه سوم تحقیق تأیید شده است؛ به عبارتی ارتباطات سیاسی هیئت مدیره بر رابطه بین تداوم دوره تصدی حسابرِس و کیفیت گزارشگری مالی تاثیر منفی و معناداری دارد.

آزمون ناهمسانی واریانس فرضیه های تحقیق

پس از اجرای آزمون های انتخاب الگو و مشخص شدن الگوی مناسب، لازم است تا فروض کلاسیک رگرسیون در خصوص مدل آزمون گردد. در داده های ترکیبی از بین فروض کلاسیک رگرسیون عموماً آزمون ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی سریالی از اهمیت بیشتری برخوردارند. در تحقیق حاضر، برای آزمون ناهمسانی واریانس از آزمون والد تعدیل شده استفاده گردیده است. نتایج آزمون والد تعدیل شده در جدول شماره ۹ ارائه شده است.

جدول (۹): آزمون ناهمسانی واریانس تحقیق (منبع: یافته های تحقیق)

فرضیه	آماره والد تعدیل شده (کای دو)	سطح معناداری
اول	۱۵۸/۲۱	۰/۵۲
دوم	۲۷۴/۹۱	۰/۸
سوم	۴۷۵۲/۴۸	۰/۸

بنا به جدول شماره (۹) و سطح معناداری آماره کای دو بیشتر از ۰/۰۵ می‌باشد که این مبین عدم وجود ناهمسانی در جمله خطای مدل فرضیات تحقیق است.

آزمون وولدریچ فرضیه های تحقیق

برای بررسی وجود خودهمبستگی سریالی در داده های ترکیبی می توان از آزمون هایی همچون وولدریچ^۱ استفاده کرد. در تحقیق حاضر برای آزمون خودهمبستگی سریالی و به عبارتی برای این که نشان داده شود بین مقادیر جمله خطا، خودهمبستگی وجود ندارد، از آزمون وولدریچ بهره گرفته شده است. نتایج آزمون وولدریچ در جدول شماره ۱۰ نشان داده شده است.

جدول (۱۰): آزمون خودهمبستگی سریالی تحقیق

سطح معناداری	آماره وولدریچ	فرضیه
۰/۶۳	۸۸۳/۵	اول
۰/۴	۹۴۹۱/۳۷۸	دوم
۰/۱۷	۹۵۶۶/۴۹۸	سوم

بنا به جدول، سطح معناداری آماره وولدریچ بیشتر از ۰/۰۵ است که این مبین عدم وجود خودهمبستگی در جمله خطای مدل فرضیات تحقیق است.

نتیجه گیری و پیشنهادات

براساس نتایج مربوط به فرضیه اول نشان داده شد که بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد، چراکه دارای سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ و ضریب مثبت در مدل برازش فرضیه اول تحقیق می باشند ولی اثر تعدیلی ارتباطات سیاسی با کیفیت گزارشگری مالی رابطه معناداری نداشت؛ این نتیجه برداشت های زیر را به دنبال دارد: کیفیت گزارشگری مالی چنین تعریف می شود: منظور از کیفیت گزارشگری مالی این است که گزارشات مالی تا چه اندازه واقعیت اقتصادی شرکت را به طور منصفانه نشان می دهند که هدف اصلی گزارشگری مالی، بیان آثار اقتصادی رویدادها و عملیات مالی بر وضعیت و عملکرد واحد تجاری برای کمک به اشخاص خارجی برای اتخاذ تصمیمات مالی در ارتباط با واحد تجاری می باشد، از طرفی انجام حسابرسی می تواند تا حدود زیادی از نگرانی سهامداران مبنی بر کیفیت پایین گزارش های مالی به علت تضاد منافع موجود بین سهامداران و مدیران بکاهد که اگر این حسابرسی باکیفیت باشد، مسلم است اثربخشی بالاتری دارد؛ حال از آنجا که کیفیت جزئی است که قابلیت اندازه گیری به صورت تام ندارد و بایستی با شاخص هایی مورد سنجش قرار گیرد و همچنین بنا به مبانی نظری، اندازه مؤسسه حسابرسی یکی از ویژگی هایی است که بر کیفیت حسابرسی اثر دارد و نتایج تحقیقات نشان داده اند مؤسسه های حسابرسی بزرگتر، خدمات حسابرسی را با کیفیت بیشتری ارائه می کنند، زیرا علاقه مندند شهرت بهتری در بازار کار، کسب کنند و همچنین شرکت هایی که تحت مؤسسه های حسابرسی بزرگ و مشهور حسابرسی شده اند، اقلام تعهدی کمتری نسبت به سایر شرکت ها نشان می دهند و کیفیت اقلام تعهدی بالاتری دارند. لذا می توان انتظار داشت که با افزایش کیفیت اقلام تعهدی و کیفیت سود، دقت پیش بینی جریان های نقدی عملیاتی افزایش یابد که نشان از کیفیت گزارشگری مالی است؛ تفاسیر مبانی نظری نشان می دهد بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و از آنجا که اندازه مؤسسه حسابرسی یکی از شاخص های کیفیت

¹ Wooldridge

حسابرسی است، لذا اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی دارای رابطه مثبت و معناداری هستند که همسو با نتایج فرضیه حاضر است. عدم تاثیر ارتباطات سیاسی بر رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی نشان از این دارد که موسسه حسابرسی بزرگ (بنا به نحوه اندازه گیری متغیر، سازمان حسابرسی) از آنجا که شهرت خود را با حسابرسی بی کیفیت در معرض خطر قرار نمی دهد و از طرفی دارای اختیارات بیشتر و فراتر از ارتباطات سیاسی هیئت مدیره است، لذا ارتباطات سیاسی هیئت مدیره از قدرت و توانایی اثرگذاری کمتری نسبت به اندازه موسسه حسابرسی داشته است؛ به عبارتی چنین استنباط نمود که ارتباطات سیاسی نمی تواند بر رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار باشد؛ این استنباط همسو با نتایج فرضیه اول تحقیق حاضر است؛ لذا با توجه به توضیحات، ارتباطات سیاسی بر رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی به عنوان شاخصی از کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تاثیرگذار نیست. براساس نتایج مربوط به فرضیه دوم نشان داده شد که بین تخصص مؤسسه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد، چراکه دارای سطح معناداری کمتر از 0.05 و ضریب مثبت در مدل برازش فرضیه دوم تحقیق می باشند ولی با ورود متغیر ارتباطات سیاسی و اثر تعدیلی آن در تخصص موسسه حسابرسی، این رابطه به منفی و معنادار تعدیل یافت. این نتیجه برداشت های زیر را به دنبال دارد. کیفیت گزارشگری مالی چنین تعریف می شود: منظور از کیفیت گزارشگری مالی این است که گزارشات مالی تا چه اندازه واقعیت اقتصادی شرکت را به طور منصفانه نشان می دهند که هدف اصلی گزارشگری مالی، بیان آثار اقتصادی رویدادها و عملیات مالی بر وضعیت و عملکرد واحد تجاری برای کمک به اشخاص خارجی برای اتخاذ تصمیمات مالی در ارتباط با واحد تجاری می باشد، از طرفی انجام حسابرسی می تواند تا حدود زیادی از نگرانی سهامداران مبنی بر کیفیت پایین گزارش های مالی به علت تضاد منافع موجود بین سهامداران و مدیران بکاهد که اگر این حسابرسی باکیفیت باشد، مسلم است اثربخشی بالاتری دارد؛ حال از آنجا که کیفیت جزئی است که قابلیت اندازه گیری به صورت تام ندارد و بایستی با معیارهایی موردسنجش قرار گیرد و همچنین بنا به مبانی نظری، تخصص مؤسسه حسابرسی یکی از ویژگی هایی است که بر کیفیت حسابرسی اثر دارد و نتایج تحقیقات نشان داده اند حسابرسی که در صنعت مورد نظر تخصص دارند، به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت، می توانند حسابرسی را باکیفیت بیشتری انجام دهند. همچنین معتقدند صاحبکارانی که از حسابرس متخصص صنعت استفاده نمی کنند نسبت به سایرین اقلام تعهدی بیشتری دارند که به معنای داشتن کیفیت سود پایین تر برای آنها می باشد و می تواند دقت پیش بینی جریان های نقدی عملیاتی آتی را کاهش دهد. از این رو تفاسیر مبانی نظری نشان می دهد بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و از آنجا که تخصص موسسه حسابرسی یکی از شاخص های کیفیت حسابرسی است، لذا تخصص موسسه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی دارای رابطه مثبت و معناداری هستند که همسو با نتایج فرضیه حاضر است. براساس مبانی نظری و نتایج تحقیقات قبلی، از نظر عملکرد و راه های تامین مالی و غیره شرکت هایی که وابستگی سیاسی دارند در مقایسه با شرکت هایی که وابستگی سیاسی ندارند، متفاوتند. چراکه شرکت ها سعی می کنند به طور مستقیم از طریق کمپین مشارکت در امور سیاسی یا به طور غیرمستقیم از طریق لابی بر تصویب قوانین و وقایع سیاسی تاثیر بگذارند و با واسطه های مطلع و لابی اطلاعات خصوصی و محرمانه، درآمد بازار خود را بیشتر کنند؛ همچنین از نرخ موثر مالیات پایین تری برخوردار شوند؛ نیز سیستم گزارشگری و حسابداری شرکت ها، تحت تاثیر روابط سیاسی شرکت ها می باشد و از آنجا که شرکت ها به همان میزانی که انتظار می رود در انجام فعالیت اقتصادی، سعی در کاهش هزینه ها و درآمدهای خود داشته باشند، تلاش می کنند گزارشگری مالی خود را در جهت هدایت نمایندگان که تفسیر استفاده کنندگان از صورت های مالی موجب انتقال ثروت به خارج از شرکت نشود، لذا می توان چنین استنباط نمود ارتباطات

سیاسی شرکت ها آیتمی است که می تواند باعث کاهش انتقال ثروت به خارج از شرکت با ارائه اطلاعات محرمانه و خصوصی شد؛ از اینرو می تواند بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت ها تاثیرگذار باشد. از طرفی تحقیقات زیادی نشان دادند بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبتی وجود دارد و بنا به توضیحات، ارتباطات سیاسی می تواند تاثیر منفی بر کیفیت و سیستم گزارشگری مالی بگذارد و به مثابه متغیر تعدیلگری رابطه مثبت بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی را تحت الشعاع قرار داده و به سوی منفی میل دهد. نتایج حاصل از گزارشگری شرکت هایی مثل انرون موید مطلب حاضر می باشد. توضیحات همسو با نتایج تحقیق حاضر است. همچنین بر اساس نتایج فرضیه سوم و سطح معناداری متغیرها ملاحظه می شود که بین تداوم دوره تصدی حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد، چراکه دارای سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ و ضریب مثبت در مدل برازش فرضیه سوم تحقیق حاضر می باشند ولی با ورود متغیر ارتباطات سیاسی و اثر تعدیلی آن در تداوم دوره تصدی حسابرس، این رابطه به منفی و معنادار تعدیل یافت. این نتیجه برداشت های زیر را به دنبال دارد. کیفیت گزارشگری مالی چنین تعریف می شود: منظور از کیفیت گزارشگری مالی این است که گزارشات مالی تا چه اندازه واقعیت اقتصادی شرکت را به طور منصفانه نشان می دهند که هدف اصلی گزارشگری مالی، بیان آثار اقتصادی رویدادها و عملیات مالی بر وضعیت و عملکرد واحد تجاری برای کمک به اشخاص خارجی برای اتخاذ تصمیمات مالی در ارتباط با واحد تجاری می باشد، از طرفی انجام حسابرسی می تواند تا حدود زیادی از نگرانی سهامداران مبنی بر کیفیت پایین گزارش های مالی به علت تضاد منافع موجود بین سهامداران و مدیران بکاهد که اگر این حسابرسی باکیفیت باشد، مسلم است اثربخشی بالاتری دارد؛ حال از آنجا که کیفیت جزئی است که قابلیت اندازه گیری به صورت تام ندارد و بایستی با معیارهایی موردسنجش قرار گیرد و همچنین بنا به مبانی نظری، تداوم دوره تصدی حسابرس یکی از ویژگی هایی است که بر کیفیت حسابرسی اثر دارد و نتایج تحقیقات نشان داده اند در صورت تداوم انتخاب حسابرس، اشتباه های احتمالی اطلاعات حسابداری به آسانی کشف و این عمل، موجب افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری و در نتیجه افزایش توان پیش بینی این اطلاعات می شود. لذا تفاسیر مبانی نظری نشان می دهد بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و از آنجا که تداوم دوره تصدی حسابرس یکی از شاخص های کیفیت حسابرسی است، لذا تداوم دوره تصدی حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی دارای رابطه مثبت و معناداری هستند که همسو با نتایج فرضیه حاضر است. تفاسیر نتایج تعدیلی فرضیه سوم همانند فرضیه دوم می باشد. همچنین بنا به نتایج تحقیق، متغیر اهرم مالی شرکت دارای رابطه منفی و معناداری با کیفیت گزارشگری مالی می باشد؛ این نتیجه بدین معنا است که هر چه اهرم مالی شرکت افزایش یابد، کیفیت گزارشگری مالی آن کاهش می یابد؛ بنا به مبانی نظری تحقیق، نسبت بالای بدهی به دارایی، احتمال ورشکستگی شرکت را افزایش می دهد؛ چراکه نسبت بالای بدهی، ممکن است با ریسک بالای شرکت در ارتباط بوده و ناشی از عدم سلامت مالی شرکت، سوء مدیریت یا تقلب باشد که در مقابل مدیریت جهت پوشش دهی این اثرات بر سرمایه گذاران بالقوه و بالفعل بر دستکاری در صورت های مالی اقدام خواهند نمود که این تغییرات از کیفیت گزارشگری مالی خواهد کاست؛ در نتیجه با توجه به توضیحات می توان چنین استنباط نمود نسبت بالای بدهی به دارایی شرکت، کیفیت گزارشگری مالی آن را کاهش می دهد که همسو با نتایج تحقیق است. در مورد رابطه مثبت و معنادار بین عمر شرکت و اندازه شرکت می توان چنین نتیجه گیری کرد که این رابطه مثبت می تواند با استناد به تجربه عملی و قدمت و از لحاظ دیگر حیثیت کاری جهت حفظ مزیت رقابتی به دست آمده باشد؛ چرا که با توجه به نحوه اندازه گیری متغیرهای مذکور، افزایش هر کدام موجبات افزایش مدت تداوم فعالیت شرکت که به لحاظ حضور سرمایه گذاران می باشد و این بالتبع نشئت گرفته از کیفیت بالای صورت های مالی و جلب اطمینان سهامداران بالقوه و بالفعل است و نشاندهنده کیفیت گزارشگری مالی شرکت با اندازه بیشتر

و همچنین با عمر بیشتر می باشد. از طرفی در بازار کسب و کار، شرکت های بزرگتر تحت نظارت بیشتری از سوی استفاده کنندگان برون سازمانی و درون سازمانی می باشد که می توان استنباط نمود در چنین شرکت هایی، بایستی صورت های مالی و گزارشگری آنها از کیفیت نسبتاً خوبی برخوردار باشند تا بتوانند از چنین نظارتی سربلند بیرون بیایند که نشان می دهد در شرکت های بزرگ، گزارشگری مالی از کیفیت بالاتری نسبت به شرکت های کوچکتر برخوردار است. متغیر بازده دارایی دارای سطح معناداری بیش از ۰/۰۵ می باشد که نشان از عدم رابطه با کیفیت گزارشگری مالی دارد؛ این نتیجه می تواند نحوه اندازه گیری متغیر مزبور و دیگر عوامل بازار کسب و کار ایران را مدنظر قرار دهد. بازده دارایی ها در تحقیق حاضر با نسبت سود خالص قبل از مالیات به مجموع دارایی ها محاسبه گردیده است که این نسبت افزایش یا کاهش آن ربطی به کیفیت گزارشگری مالی ندارد؛ چراکه نمی توان چنین استنباط نمود که با کاهش / افزایش صورت نسبت یعنی سود خالص قبل از مالیات، کیفیت گزارشگری مالی کاهش / افزایش یافته است. به عبارتی می تواند این افزایش / کاهش دلایلی از جمله مدیریت سود، هموارسازی سود به لحاظ جذب سرمایه گذاران داشته باشد. نتیجه فرضیه اول مشابه با تحقیقات خارجی همچون آرینیگرام و دینتی (۲۰۱۷)، آکتورینا و وداری (۲۰۱۵) و تحقیقات داخلی از قبیل حاجیها و قانع (۱۳۹۵) و نیکومرام و همکاران (۱۳۹۲) می باشد. دیگر نتایج مشابه با تحقیقات خارجی همچون حبیب و همکاران (۲۰۱۸)، ناززیاتون و همکاران (۲۰۱۵) و تحقیقات داخلی اعتمادی و عبدلی (۱۳۹۶)، زلفی و همکاران (۱۳۹۶) می باشد. بنا به نتایج فرضیه های تحقیق چنین پیشنهاد می شود:

۱. به سرمایه گذاران پیشنهاد می گردد جهت تصمیم گیری های مالی صحیح تر از آیتم مورد رسیدگی قرار دادن صورت های مالی توسط سازمان حسابرسی بهره بگیرند و مدنظر داشته باشند چنانچه سازمان حسابرسی، صورت های مالی شرکتی را مقبول اعلام نماید، گزارشگری مالی آن شرکت از کیفیت بالایی برخوردار می باشد که حتی اثرات مضر ارتباطات سیاسی هیئت مدیره نیز نمی تواند بر آن خللی وارد نماید.
۲. بنا به نتایج فرضیه دوم تحقیق، به سرمایه گذاران پیشنهاد می گردد جهت تصمیم گیری های مالی صحیح تر، به طور همزمان از آیتم ارتباطات سیاسی هیئت مدیره و تخصص موسسه حسابرسی استمداد گیرند؛ چراکه بنا به نتایج تحقیق اثر تعدیلی این دو متغیر می تواند بر کیفیت گزارشگری مالی موثر واقع شود.
۳. به قانونگذاران و برنامه ریزان بورس پیشنهاد می گردد به لحاظ کاهش خطرات اخلاقی و عدم تقارن اطلاعاتی شرکت ها تمهیدات لازم جهت کاهش ارتباطات سیاسی و تاثیرگذاری سیاست در بازار تجارت را مبذول دارند. چراکه این متغیر بنا به نتایج تحقیق حاضر بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر منفی گذاشته که این تهدیدی جدی برای اعتماد به صورت های مالی و کیفیت آن محسوب می گردد.
۴. بنا به نتایج فرضیه دوم تحقیق، به سرمایه گذاران پیشنهاد می گردد جهت تصمیم گیری های مالی صحیح تر، به طور همزمان از آیتم ارتباطات سیاسی هیئت مدیره و تداوم دوره تصدی حسابرس استمداد گیرند؛ چراکه بنا به نتایج تحقیق اثر تعدیلی این دو متغیر می تواند بر کیفیت گزارشگری مالی موثر واقع شود.
۵. به سرمایه گذاران پیشنهاد می گردد جهت اتخاذ تصمیمات مالی صحیح و سرمایه گذاری با اطمینان تری از مطالعه و تحلیل و بررسی ترکیبات هیئت مدیره و سهامداران عمده شرکت فراموش نکنند تا بتوانند طبق نتایج تحقیق تصمیمات بهتری اتخاذ نمایند.

منابع

- ✓ اخگر، محمد امید، شانظری، نسرین، (۱۳۹۴)، بررسی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عدم تقارن اطلاعاتی تحت شرایط متفاوت ریسکی و علاقه سرمایه گذاران، دانش حسابداری مالی، دوره ۲، شماره ۲، صص ۱۲۹-۱۴۷.
- ✓ اعتمادی، حسین، عبدلی، لیلا، (۱۳۹۶)، کیفیت حسابرسی و تقلب در صورت های مالی، دانش حسابداری مالی، دوره ۴، شماره ۴، صص ۲۳-۴۳.
- ✓ افلاطونی، عباس، (۱۳۹۵)، تحلیل آماری در پژوهش های مالی و حسابداری با نرم افزار stata، تهران، انتشارات ترمه.
- ✓ ایزدی نیا، ناصر، علی، مرادی، افسر، غنی زاده، بهرام، (۱۳۹۲)، کیفیت حسابرسی، حسابدار رسمی، شماره ۲۱، صص ۵۹-۶۸.
- ✓ حاجیها، زهره، قانع، علی، (۱۳۹۵)، بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر فرصت سرمایه گذاری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۳، صص ۱۰۳-۱۲۷.
- ✓ دیدار، حمزه، منصورفر، غلامرضا، پرویزی راحت، محمدرضا، (۱۳۹۱)، بررسی اثر میانجی کیفیت حسابرسی در رابطه بین مشکلات نمایندگی و کیفیت گزارشگری مالی، پژوهش های تجربی حسابداری مالی، دوره ۲، شماره ۴، صص ۱۱۵-۱۳۱.
- ✓ رحمانی، ایرج، (۱۳۹۵)، بررسی رابطه بین ارتباطات سیاسی و نگهداشت وجه نقد در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۲، شماره ۱، صص ۳۹-۵۳.
- ✓ زلفی، حسن، امیر بختیاروند، امین، ابراهیم زاده، سعید، (۱۳۹۶)، تاثیر کیفیت حسابرسی بر دقت پیش بینی جریان های نقدی عملیاتی آتی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۳، شماره ۵۳، صص ۱۶۵-۱۹۰.
- ✓ سادات فر، حجت، (۱۳۹۳)، بررسی رابطه بین هزینه های سیاسی و محافظه کاری در بورس اوراق بهادار تهران، دومین همایش ملی رویکردی بر حسابداری، مدیریت و اقتصاد.
- ✓ سجادی، سید حسین، فرازمنند، حسن و قربانی، صادق، (۱۳۹۱)، تاثیر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی، پیشرفت های حسابداری، دوره چهارم، شماره ۱، صص ۸۱-۱۰۸.
- ✓ عزیزپور شیرسوار، محسن، (۱۳۹۵)، ارتباط بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی، پژوهش های مدیریت و حسابداری، شماره ۲۵، صص ۸۸-۱۰۵.
- ✓ کرمی، غلامرضا، بذرافشان، آمنه، محمدی، امیر، (۱۳۸۹)، بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود، دانش حسابداری، سال دوم، شماره ۴، صص ۶۵-۸۲.
- ✓ گلستانی، رضا، مردانی، مهدی، فلسفی، آرزو، (۱۳۹۴)، بررسی تاثیر ارتباطات سیاسی هیات مدیره بر رابطه بین کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دومین کنفرانس بین المللی پژوهش های نوین در مدیریت، اقتصاد و علوم انسانی، دوی.
- ✓ نیکبخت، محمدرضا، شعبان زاده، مهدی، کنارکار، امین، (۱۳۹۵)، رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرس با کیفیت حسابرسی، مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۲، شماره ۱، صص ۱۹۰-۲۰۸.
- ✓ نیکومرام، هاشم، بنی مهد، بهمن، رهنمای رودپشتی، فریدون، کیائی، علی، (۱۳۹۲)، اقتصاد مبتنی بر روابط، روابط سیاسی و کیفیت اقلام تعهدی، دانش حسابرسی، دوره ۱۳، شماره ۵۰، صص ۱-۱۳.

- ✓ یعقوب نژاد، احمد، امیری، محمد، (۱۳۹۱)، بررسی عوامل موثر بر کیفیت گزارش های حسابرسی و تاثیر عوامل مذکور بر ضریب همبستگی تغییرات قیمت و تغییرات سود سهام، حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱، شماره ۱، صص ۵۳-۷۵.
- ✓ Antti Miihkinen. (2013), The usefulness of firm risk disclosures under different firm riskiness, investor-interest, and market conditions: New evidence from Finland, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 29 (2013), 33-312.
- ✓ Ariningrum, Intan & Diyanty, Vera, (2017), The Impact of Political Connections and the Effectiveness of Board of Commissioner and Audit Committees on Audit Fees. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 11 (4), 2017, 53-70. doi:10.14453/aabfj.v11i4.5.
- ✓ Beyer, A and Sridhar (2006), Effects of Multiple Clients on Audit Reports, *Jornal of Accounting Research* 44 (1): 29-51.
- ✓ Biddle, G., Hilary, G. and Verdi, R.S. (2009), How does financial reporting quality relate to investment efficiency?, *Journal of Accounting and Economics*, 48, 31-112.
- ✓ Black B, and Coffee J. Hail Britannia: institutional investor behavior under limited regulation, *Michigan Law Review* 1994, 92, 1997-2087.
- ✓ Chung, H. (2004), Selective mandatory auditor rotation and audit quality: An empirical investigation of auditor designation policy in Korea. Krannert Graduate School of Management Purdue University, Thesis Project.
- ✓ Das, S., Pandit, SH. (2010), Audit Quality, Life-Cycle Stage and the Investment Efficiency of the Firm, www.ssrn.com.
- ✓ DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3), 183-199.
- ✓ Dechow, P., Dichev, I., (2002). The quality of accruals and earnings: the role of accrual estimation errors. *The Accounting Review* 77, 35-59.
- ✓ DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research, *Journal of Accounting and Economics*. In Press, doi:10.1016/j.jacceco.2014.08.007.
- ✓ Diamond, D., Verrecchia, R. (1991). Disclosure, liquidity and the cost of equity capital. *The journal of finance*, September, 1335-1360.
- ✓ Dunn K. & Mayhew, M. (2004), Audit firm industry specialization and client disclosure quality. *Review of Accounting Studies*, 9 (1), 35 - 58.
- ✓ Faccio M, Masulis R and McConnell J Political connections and corporate Bailouts (2010). *Journal of Finance* 61:2597-2635.
- ✓ Francis, j. Olsson, P. and Schipper, K (2005), Earnings Quality, *Foundation and Trends in Accounting* 4 (1), 259-340.
- ✓ Griffin, Paul A. and David H. Lont, (2011), Audit fees around dismissals and resignations: Additional evidence, *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 7, 65-81.
- ✓ Grossman G, Helpman E, (1994), Protection for Sale. *American Economic Review* 84, 833-850.
- ✓ Habib, Ahsan. Ranasinghe, Dinithi. Haris Muhammadi Abdul, Islam, Ainul. (2018), Political connections, financial reporting and auditing: Survey of the empirical literature, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, S1061-9518(18)30114-9 DOI: <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2018.05.002> Reference: ACCAUD 240
- ✓ Kasznik, R. (1999), On the Association between Voluntary Disclosure and Earnings Management, *Journal of Accounting Research*: 37 (1), 57-81.

- ✓ Kim, J. B., & Yi, C. H. (2006), Does auditor rotation improve audit quality in emerging markets. Korean evidence. Working paper, Concordia University and Hong Kong Polytechnic University.
- ✓ Kim, O. and R. Verrecchia (1994), Market liquidity and volume around earnings announcements. *Journal of Accounting and Economics*, 17 (2), 41- 67.
- ✓ Krishnan, G. V. (2003), Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management ?. *Accounting horizons*, 17, 1-16.
- ✓ Lai, K. W., & Gul, F. A. (2008), Was audit quality of Laventhol and Horwath poor?. *Journal of accounting and public policy*, 27 (3), 217-237.
- ✓ Lee, C. W. J., & Gu, Z. (1998), Low-balling, legal liability and auditor independence. *The Accounting Review*, 73 (4), 533-555.
- ✓ Myers, J. N., Myers, L. A., & Omer, T. C. (2003). Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation?. *The Accounting Review*, 78(3), 779-799.
- ✓ Norziaton, I, Devi, S, & Meng, C. (2015). Audit committee and audit fees in Malaysia: the moderating role of political connection. *Journal of management research*, 7 (2).
- ✓ Oktorina, M, & Wedari, L. (2015). Empirical investigation ownership characteristics, activities of the audit committee, and audit fees. *Applied finance and accounting*, 1 (1).
- ✓ Richter, B., K. Samphantharak, and J. Timmons, (2009), Lobbying and Taxes, *American Journal of Political Science* 53, 893-909.
- ✓ Spence, M. (1970), Markets with Asymmetric information. At URL: <http://www.Nobelprize.Org>.
- ✓ Stigler, George, (1970, 1971), The theory of economic regulation, *Bell Journal of Economics and Management Science*, 2, 3-21.
- ✓ Wallace, W., (1980), The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets, Touche Ross Teaching Tool.