



# The effect of audit reports quality, Linguistic structure of the report and Professionalism of auditors on the user behavior: Evidence of substance over form

Ahmad eskandari<sup>1</sup>, Ali bayat<sup>2</sup>, Ali Mohammadi<sup>3</sup>

Received: 2023/01/23

Approved: 2023/04/25

Research Paper

## Abstract:

The present study investigates the effect of audit report quality on user behavior. The purpose of this study is to investigate the effect of reporting, legal and language structure of audit reports on user behavior. The present study is an applied research in which descriptive-correlation is used as a methodology. Additionally, data collection is by Delphi method. Audit reports were qualitatively evaluated based on a researcher-made checklist. Finally, to measure the behavior of users of audit reports, both the information inferred from financial reports and data of the returns obtained by investors were used. The structure of audit reports is studied based on the requirements of audit reporting standards, the legal structure is studied based on the provisions of the laws governing the duties of auditors and statutory auditor, and the language structure is studied based on the tone and explicitness of audit reports. Findings show a correlation between user behavior and audit reporting standards and language structure (tone and explicitness). Furthermore, findings show that not only institute's ranking in both securities and exchange organization and association of certified public accountants, but also audits experience, do not effect user behavior. Meanwhile, audit report quality ranking and score is positively related with user behavior. In conclusion, these assumptions confirm the concept of substance over form in audit reports.

**Key Words:** Audit report, linguistics, audit report quality, user behavior

 10.22034/JPAR.2023.1988163.1136

1 Department of accounting, Zanzan branch, Islamic Azad University, Zanzan, Iran.  
(Corresponding Author) ahmad.eskandarie@gmail.com

2 Department of Accounting, Zanzan branch, Islamic Azad University, Zanzan, Iran. ali.bayat22@yahoo.com

3 Department of Accounting, Zanzan branch, Islamic Azad University, Zanzan, Iran.  
ali\_mohammadi93@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

# تأثیر کیفیت گزارش‌های حسابرسی، ساختار زبانی گزارش و حرفه‌ای‌گرایی حساب‌رسان بر روی رفتار استفاده‌کنندگان: با تأکید بر رجحان محتوای بر شکل

احمد اسکندری<sup>۱\*</sup>، علی بیات<sup>۲</sup>، علی محمدی<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۱/۰۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۲/۰۵

مقاله‌ی پژوهشی

## چکیده:

پژوهش حاضر به بررسی تأثیر کیفیت گزارش‌های حسابرسی بر روی رفتار استفاده‌کنندگان می‌پردازد. هدف این پژوهش بررسی تأثیر ساختار گزارش‌گری، ساختار قانونی و ساختار زبانی گزارش‌های حسابرسی و حرفه‌ای‌گرایی حساب‌رس بر روی رفتار استفاده‌کنندگان می‌باشد. این پژوهش از لحاظ هدف اجرا کاربردی بوده و روش مورد استفاده در این پژوهش روش توصیفی-پیمایشی از نوع همبستگی می‌باشد. برای گردآوری اطلاعات، با توجه به ماهیت این پژوهش از روش دلفی خبرگان استفاده شده است. برای سنجش کیفیت گزارش‌های حسابرسی از چک لیست محقق ساخته استفاده شد و در نهایت برای سنجش رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی از معیار محتوای اطلاعاتی گزارش‌های مالی و همچنین بازده کسب شده توسط سرمایه‌گذاران استفاده گردید. ساختار گزارش‌گری در این پژوهش براساس رعایت الزامات استانداردهای گزارش‌گری حسابرسی و ساختار قانونی براساس رعایت مفاد قوانین ناظر بر وظایف حساب‌رس و بازرس قانونی و همچنین ساختار زبانی براساس لحن و صراحت گزارش‌های حسابرسی مورد سنجش و ارزیابی قرار گرفت. یافته‌های پژوهش بیانگر وجود رابطه معنی‌دار بین رعایت الزامات استانداردهای گزارش‌گری حسابرسی و ساختار زبانی (لحن و صراحت) گزارش‌های حسابرسی با رفتار استفاده‌کننده از گزارش‌های حسابرسی می‌باشد. نتایج نشان می‌دهد، رتبه‌بندی مؤسسات توسط سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی و تجربه حساب‌رس تأثیری بر رفتار استفاده‌کنندگان ندارد. این در حالی است که امتیاز و رتبه کیفیت گزارش‌های حسابرسی بر روی رفتار استفاده‌کنندگان تأثیر مثبت داشته است. لذا نتایج این فرضیات بیانگر تایید مفهوم رجحان محتوی بر شکل گزارش‌های حسابرسی می‌باشد.

**واژه‌های کلیدی:** گزارش حسابرسی، زبان‌شناسی، کیفیت گزارش حسابرسی، رفتار استفاده‌کنندگان

doi 10.22034/JPAR.2023.1988163.1136

ahmad.eskandaric@gmail.com

ali.bayat22@yahoo.com

ali\_mohammadi93@yahoo.com

http://article.iacpa.ir

۱. گروه حسابداری، واحد زنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، زنجان، ایران. (نویسنده مسئول)

۲. گروه حسابداری، واحد زنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، زنجان، ایران.

۳. گروه حسابداری، واحد زنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، زنجان، ایران.

## ۱- مقدمه

صورت‌های مالی مهمترین مجموعه اطلاعات مالی شرکت‌ها و بیانگر نتایج فعالیت آن‌ها محسوب می‌شود. اما مساله مهم تردید در مورد قابلیت اتکای اطلاعات مزبور است. درجه اتکای استفاده‌کننده صورت‌های مالی به کیفیت حسابرسی انجام شده بستگی دارد. کیفیت پایین حسابرسی باعث کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود و نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می‌شود بلکه موجب کاهش اعتبار فرآیند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد (حساس‌یگانه و رجبی، ۱۳۸۳، ص ۶۰). در پژوهش‌های دانشگاهی برای سنجش کیفیت حسابرسی از متغیرهای متعددی استفاده شده است، همانند (اقدام تعهدی، چرخش حسابرس، شهرت حسابرس، تعداد بندهای حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی و حق‌الزحمه، تجربه و ...). در این میان موضوعی که پژوهشگران کمتر به آن توجه کرده‌اند، کیفیت گزارش حسابرسی است. گزارش حسابرسی به‌عنوان محصول کار حسابرسی و زنجیره ارتباط بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان است. اگر گزارش حسابرس توان ارائه نتایج حسابرسی را نداشته باشد، در حقیقت اهداف حسابرسی تحقق نیافته و بنابراین حسابرسی فاقد هرگونه ارزش افزوده اقتصادی خواهد بود. علی‌رغم توان و لیاقت حرفه‌ای حسابرس، در صورتی که نتایج حاصل از حسابرسی در قالبی مفید در اختیار استفاده‌کنندگان نیازمند اطلاعات قرار نگیرد، فعالیت‌های وی به‌طور نسبی بی‌ثمر خواهد بود (نیکخواه‌آزاد، ۱۳۹۷، ۸۳). گزارش حسابرس مستقل معیاری برای انطباق گزارش‌های مالی با استانداردهای حسابداری است. در واقع حسابرس از گزارش حسابرسی برای ارائه‌ی اظهارنظر خود در باب قابلیت اعتماد صورت‌های مالی به ذینفعان استفاده می‌کند (ال تونیت، خامس و ال فایومی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸). گزارش حسابرس به ارزش و اعتبار صورت‌های مالی می‌افزاید، زیرا اظهارنظر مستقل و بی‌طرفانه حسابرسان را نسبت به ارائه منصفانه صورت‌های مالی، منعکس می‌سازد (انصافی، ۱۳۹۴).

لازم به توضیح است یکی از ویژگی‌های کیفی گزارش‌های حسابرسی، قابل فهم بودن است. در علم زبان شناختی، قابل فهم بودن به معنای درک صحیح متن گزارش توسط استفاده‌کنندگان است. قابل فهم بودن به‌عنوان ویژگی کیفی، به واسطه عوامل متعددی مانند مهارت نوشتن، قابلیت اطمینان ابزار ارتباطی و مهارت خواندن در نظر گرفته می‌شود. (فخفاخ<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵). پژوهش حاضر در تلاش است ویژگی قابل فهم بودن گزارش‌های حسابرسی را با استفاده از دو متغیر لحن و صراحت حسابرس در گزارشگری مورد بررسی قرار دهد. کلات ورثی و جونز<sup>۳</sup> (۲۰۰۳) با تأکید بر اصطلاح لحن گزارشگری، آن را معیاری تعیین‌کننده برای شرکت‌ها در پاسخگویی به سرمایه‌گذاران و انتخاب رویه استفاده از روش‌های گزارشگری خود مطرح کردند. همچنین بوباگر<sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۱۹) معتقدند که با افزایش پیچیدگی گزارش‌های مالی، توانایی سرمایه‌گذاران برای پردازش و تجزیه و تحلیل این گزارش‌ها کاهش می‌یابد.

براساس مطالعه مک<sup>۵</sup> و همکاران (۲۰۱۳) می‌توان پژوهش‌های گزارش حسابرس را به دو گروه تقسیم نمود؛ گروهی از پژوهش‌ها محتوای اطلاعاتی گزارش‌های حسابرسی را مورد توجه قرار داده‌اند به عبارتی دیگر به دنبال پاسخ این پرسش بوده‌اند که بایستی چه اطلاعاتی در

گزارش حسابرس گنجانده شود؟ به‌عنوان نمونه گری و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۱) دریافتند که درک مفاهیم کلیدی مورد استفاده در گزارش حسابرس نظیر اطمینان نسبی، اهمیت و نمونه‌گیری برای استفاده‌کنندگان مشکل است، بنابراین بسیاری از استفاده‌کنندگان تنها به نوع اظهارنظر حسابرس اکتفا نموده و متن گزارش را مطالعه نمی‌کنند. از طرفی مطالعه انجام شده توسط موسسه تحلیل‌گران مالی رسمی (۲۰۱۰) نشان می‌دهد که ۹۴ درصد استفاده‌کنندگان گزارش حسابرس معتقدند بایستی اطلاعات بیشتری در گزارش حسابرسی ارائه گردد.

پژوهش‌های گروه دوم به مطالعه واکنش استفاده‌کنندگان نسبت به اطلاعات مخابره شده توسط حسابرس می‌پردازد. به عنوان مثال مطالعه چرچ، دیویس و مک کراکن<sup>۷</sup> (۲۰۱۱) نشان داد که فاصله انتظاری بین حسابرس و استفاده‌کنندگان گزارش حسابرس پس از انتشار ISA ۷۰۰ و ASA ۵۰ کاهش یافته است. از میان پژوهش‌های داخلی، بهار مقدم جوکار (۱۳۹۷) با مطالعه تأثیر کیفیت حسابرسی بر تصمیمات سرمایه‌گذاران در بازار، نشان دادند که نوع گزارش‌های حسابرس به همراه رفتارهای احساسی سرمایه‌گذاران به طور مشترک بر قیمت سهام تأثیر می‌گذارند. همچنین نتایج پژوهش حساس یگانه و یعقوبی منش (۱۳۸۲) حاکی از آن است که نوع اظهارنظر حسابرس بر قیمت سهام تأثیرگذار است.

موضوع دیگری که محل مناقشه بین خیلی از پژوهش‌ها بوده ارتباط بین اندازه موسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی است. بررسی پژوهش‌های صورت گرفته در دنیا نشان می‌دهد اندازه موسسات حسابرسی به عنوان یکی از شاخصهای تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی تأثیر بسیار با اهمیتی در کیفیت حسابرسی داشته است. بطوریکه بسیاری از محققان یا را فراتر گذاشته و اندازه موسسه را به عنوان نماینده و جایگزین کیفیت حسابرسی قلمداد کرده و موسسات بزرگ را به عنوان موسسات با کیفیت و موسسات دیگر را به عنوان موسسات بی کیفیت تلقی و تحقیقات بسیاری در این حوزه انجام داده‌اند. ولی سوال اصلی این است که آیا طبقه‌بندی اندازه موسسات در تحقیقات خارجی و کشور ما قابلیت قیاس دارد؟ بررسی دستورالعمل‌ها و چک لیست‌های طبقه‌بندی موسسات حسابرسی در ایران توسط نهادهای ناظر بر حرفه حسابرسی (جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس و اوراق بهادار) نیز بیانگر تاکید هر دو نهاد ناظر بر اهمیت اندازه موسسات در ایران می‌باشد. انواع طبقه‌بندی رسمی مؤسسات حسابرسی در ایران به شرح زیر می‌باشد:

#### الف) طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار

طبق ماده ۲ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار (مصوب جلسه ۱۳۸۶/۰۵/۰۸ شورای عالی بورس و اوراق بهادار و اصلاحیه‌های بعدی آن)، سازمان هر سال یکبار مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار را براساس اطلاعات یک‌سال اخیر منتهی به تاریخ آخرین پرسشنامه ارسالی و مطابق با معیارهای مندرج، ارزیابی و بر اساس امتیازات کسب شده طبقه‌بندی نموده و نتایج آن را به عموم اعلام می‌نماید. برحسب امتیاز کسب شده، مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار در چهار طبقه «اول»، «دوم»، «سوم» و «چهارم» قرار می‌گیرند.

جدول شماره (۱): امتیازات مبنای طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی معتمد

| طبقه  | امتیاز هر طبقه   |
|-------|--|
| اول   | حداقل ۷۰۰ امتیاز و ۷۰ درصد امتیاز بخش کارکنان و شرکاء            |
| دوم   | حداقل ۶۰۰ امتیاز و ۶۰ درصد امتیاز بخش کارکنان و شرکاء            |
| سوم   | حداقل ۵۰۰ امتیاز و ۵۰ درصد امتیاز بخش کارکنان و شرکاء            |
| چهارم | کمتر از ۵۰۰ امتیاز یا کمتر از ۵۰ درصد امتیاز بخش کارکنان و شرکاء |

ب) طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران

جامعه حسابداران رسمی ایران در راستای نظارت بر فعالیت حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی به موجب ماده ۳۰ قبلی و ماده ۳۱ جدید اساسنامه خود و همچنین براساس ماده ۴ «آیین‌نامه نظارت حرفه‌ای» مصوب ۱۳۸۳/۰۵/۱۲ وزیر امور اقتصاد و دارایی، حداقل هر سال یک‌بار چگونگی فعالیت حرفه‌ای اعضای شاغل را بررسی و نتیجه را در پایگاه اطلاع‌رسانی خود منتشر می‌کند (منصوری، ابطحی‌نائینی، ۱۳۹۵، ۳). امتیاز نهایی مؤسسات از میانگین امتیاز کسب شده مؤسسات از پرسشنامه‌های کنترل کیفیت کار حسابرسی و کنترل وضعیت کار حسابرسی که هر کدام از پرسشنامه‌ها مجموعاً ۱۰۰۰ امتیاز دارند، بدست می‌آید. در اجرای مفاد ماده ۳۱ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، مبنی بر انتشار سالانه نتایج کنترل کیفیت (در سطح موسسه و کار حسابرسی) انجام شده، امتیاز کسب شده به شرح زیر ارائه می‌گردد:

جدول شماره (۲): نحوه امتیاز دهی رتبه بندی جامعه حسابداران رسمی ایران

| گروه | امتیاز هر گروه           |
|------|--------------------------|
| الف  | حداقل ۸۰۱ تا ۱۰۰۰ امتیاز |
| ب    | حداقل ۶۵۱ تا ۸۰۰ امتیاز  |
| ج    | حداقل ۵۰۱ تا ۶۵۰ امتیاز  |
| د    | حداقل ۰ تا ۵۰۰ امتیاز    |

صلاحیت حرفه‌ای و مراقبت حرفه‌ای دو اصل اولیه در فرآیند حسابرسی و گزارشگری حسابرسی محسوب می‌شود. حسابرسی به عنوان فرآیند اطمینان بخشی گزارش‌های صادر شده از طرف شرکت‌ها و اشخاص را بر عهده دارد. اگر چه شناسایی نارسایی‌های گزارشگری یک مقوله عمومی در بین گزارش‌های مالی است، ولی به نظر می‌رسد برغم این مشکل کلی، نارسایی‌های مربوط به حوزه حسابرسی روشن‌تر است و برای رفع آن‌ها بتوان به‌طور مستقیم چاره‌اندیشی کرد. موارد معنایی گزارش حسابرسی به برداشت معنی و تفسیر گزارش حسابرسی به همان شکلی که مورد نظر حسابرس بوده است مربوط می‌شود. هدف گزارشگری مطلوب، دستیابی و برداشت یکسان معنایی و تفسیری از محتوای پیام توسط گیرنده و فرستنده پیام است که این خود به

اثر بخشی گزارشگری مربوط می‌شود. این موضوع می‌تواند تحت تاثیر حرفه‌ای گرایي حسابرس در ابعاد مختلف قرار گیرد. بنابراین اهداف اصلی اول این پژوهش به شرح زیر تبیین می‌گردد:

«تبیین ارتباط بین رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی و حرفه‌ای‌گری حسابرس»

رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران از سال ۱۳۸۳ مطرح شده است. همچنین مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار از سال ۱۳۹۱ توسط این سازمان در ۴ گروه مشخص شدند. از این منظر شرکت‌های بزرگ باید توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ حسابرسی شوند چون مؤسسات حسابرسی یکسان و هم اندازه نیستند (امانی و دوانی، ۱۳۸۸). به عبارت دیگر این تفکر مدعی است که حسابرسی شرکت‌های بزرگ باید به مؤسسات حسابرسی بزرگ واگذار شود چون این مؤسسات نیروی انسانی و سیستم کنترلی مناسبی دارند (محمدرضائی و یحیایی، ۱۳۹۵، ۱۷۴). با این وجود برخی حسابداران با این استدلال که رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در هیچیک از مجامع حرفه‌ای دنیا وجود ندارد و تنها برخی مجلات از جمله بولتن حسابداری مؤسسات حسابرسی بین‌المللی، را تنها براساس درآمد و ظرفیت تحت عنوان چهار بزرگ و متوسط رتبه‌بندی می‌کنند، مخالف رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی به شیوه فعلی هستند (امانی و دوانی، ۱۳۸۸). با این وجود انتظار می‌رود مؤسسات حسابرسی با رتبه‌بندی بالاتر توسط سازمان بورس و اوراق بهادار و همچنین جامعه حسابداران رسمی ایران، نسبت به انتشار گزارش‌های حسابرسی با کیفیت بالاتر نسبت به سایر مؤسسات اهتمام بیشتری داشته باشند. پژوهش حاضر در تلاش است با ارزیابی محتوای گزارش‌های منتشر شده توسط مؤسسات حسابرسی محتوای اطلاعاتی و تاثیرگذاری رتبه کیفیت آنها را نیز توأم با کیفیت گزارش‌های آنها بر رفتار استفاده‌کنندگان و صحت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران مورد ارزیابی قرار دهد، بنابراین فرضیه دوم این پژوهش در راستای رسیدن به هدف اصلی زیر تبیین می‌شود:

«شناخت ارتباط بین رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به کیفیت گزارش‌های حسابرسی و رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی»

از معیار سنجش کیفیت پیام در فرآیند گزارشگری حسابرسی، رعایت استانداردهای حسابرسی مرتبط با گزارشگری حسابرس و همچنین موضع‌گیری درست حسابرس در خصوص عدم رعایت یا تحریف‌های صورت گرفته در خصوص استانداردهای حسابداری بعلاوه رعایت سایر وظایف قانونی حسابرس در خصوص رعایت قانون تجارت، قوانین حاکمیت شرکتی و ... به عنوان شاخصی برای سنجش ساختار قانونی و ساختار گزارشگری محصول نهایی حسابرس یعنی گزارش حسابرسی استفاده می‌شود. ساختار گزارشگری حسابرسی در این پژوهش شامل رعایت الزامات استانداردهای گزارشگری حسابرسی می‌باشد. استانداردهای گزارشگری حسابرسی شامل رعایت استانداردهای حسابرسی شماره ۷۰۰-۷۰۵-۷۰۶-۷۱۰ می‌باشد. از سوی دیگر با توجه به الزامات قانون تجارت و جامعه حسابداران رسمی که قبولی سمت حسابرسی را به همراه بازرسی قانونی الزامی می‌داند، لذا بخشی از گزارش‌های حسابرسی به درج موارد عدم رعایت مفاد اصلاحیه‌های قانون تجارت اختصاص یافته است. همچنین طبق الزامات سازمان بورس و اوراق بهادار، حسابرس



می‌بایست در گزارش خود به رعایت یا عدم رعایت قوانین و مقررات حاکم بر شرکت‌های بورسی از جمله دستورالعمل حاکمیت شرکت، کنترل‌های داخلی، الزامات افشا و ... اشاره نماید. لذا بخشی از گزارش‌های حسابرسی به صورت استاندارد به رعایت /عدم رعایت الزامات قانونی و مقرراتی اختصاص دارد. بنابراین هدف اصلی سوم پژوهش به شرح زیر تبیین می‌شود:

### «تبیین رابطه بین ساختار گزارش‌های حسابرسی، ساختار قانونی گزارش‌های حسابرسی و رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی»

لحن گزارشگری براساس مقایسه تعداد واژه‌های مثبت در مقابل واژه‌های منفی موجود در گزارشگری مالی مشخص می‌شود و می‌تواند شاخصی برای تغییر سطح خوش بینی یا بدبینی افشای گزارش باشد. استفاده از لحن بدبینانه دلالت بر این موضوع دارد. مدیران با استفاده از لحن بدبینانه، اطلاعات مربوط تر و آینده‌نگران‌تری در خصوص آنچه در حال حاضر در گزارش‌های سالانه ارائه شده، افشا می‌کنند. لحن بدبینانه گزارشگری مالی از قابلیت اتکا برخوردار بوده است و بدون سوگیری خاصی بیان می‌شود (پور کریم و همکاران، ۱۳۹۸). در این پژوهش جهت سنجش لحن گزارش‌های حسابرسی با استفاده از نظر خبرگان حرفه، از پیچیدگی یا سادگی جمله بندی‌های شرط و تاکید متن گزارش که با تعداد کلمات و جملات هر بند سنجیده می‌شود، استفاده شده است. زبان شناسان و پژوهش‌های زبان شناسی بیان می‌کنند که افزایش میزان صراحت در ارائه گزارش‌های توضیحی موجب افزایش عملکرد جلب توجه‌کنندگی و پردازش آن‌ها می‌گردد. درارتباط با تأثیر (لحن مثبت/منفی) زبان در یادداشت‌های توضیحی حسابداری بر رفتارهای قضاوتی سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان، توافق نسبتاً کلی در بین پژوهشگران حسابداری وجود دارد و به نظر می‌رسد که نتایج همه‌ی پژوهش‌های انجام شده از این امر دفاع کرده‌اند (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۱). در این پژوهش جهت سنجش صراحت گزارش‌های حسابرسی با استفاده از نظر خبرگان حرفه از شاخص‌های تعداد سرفصل‌های درج شده در بندهای گزارش و درج یا عدم درج آثار مالی بندهای گزارش استفاده شده است. در این راستا هدف چهارم پژوهش به شرح زیر تبیین می‌شود:

### «تبیین رابطه بین ساختار زبانی گزارش‌های حسابرسی و رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی»

همان‌طوری که بیان شد عمده تحقیقات صورت گرفته در این حوزه، کیفیت حسابرسی یا کیفیت گزارش‌های مالی که صورت‌های مالی شرکت‌ها را در بر می‌گیرد را مدنظر قرار داده‌اند و کمتر تحقیقی به کیفیت گزارش‌های حسابرسی (به عنوان محصول نهایی که در دسترس استفاده‌کنندگان قرار می‌گیرد) و تأثیر اجزای آن بر رفتار استفاده‌کنندگان پرداخته است. لذا مسأله این تحقیق، پرکردن خلأهای موجود در ادبیات این حوزه از طریق بررسی محتوایی گزارش‌های حسابرسی در چارچوب استانداردهای گزارشگری حسابرسی، الزامات قانونی و لحن و صراحت گزارش‌های حسابرسی و تأثیر آن بر رفتار استفاده‌کننده پس از انتشار گزارش حسابرس می‌باشد.

### ۳- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

امروزه یکی از حوزه‌های جذاب برای پژوهشگران حسابداری و حسابرسی بررسی کیفیت گزارش‌های مالی و بررسی پیامدهای اقتصادی گزارش‌های مالی و تأثیر آن بر رفتار استفاده‌کنندگان می‌باشد. پژوهش‌گران مختلف در کشورهای مختلف همواره تلاش کرده‌اند معیارهای مناسبی برای ارزیابی کیفیت گزارش‌های مالی طراحی نمایند. این موضوع باعث شکل‌گیری حوزه جذاب پژوهشی و توسعه ادبیات این رشته شده است. وفایی‌پور و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی مدل کیفی خوانایی گزارشگری مالی مبتنی بر مولفه‌های اخلاق، مسئولیت اجتماعی و مدیریت لحن و اولویت‌بندی شاخص‌ها در مؤسسات حسابداری و حسابرسی پرداختند. در پژوهش آنها مدل کیفی پژوهش شامل ۳ سازه اصلی، افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری) بوده است که هر سازه از ۳ معیار تشکیل شده است و هر معیار دارای ۳ زیرمعیار می‌باشد. در بخش اولویت‌بندی (بر مبنای تکنیک ترجیحات غیرخطی فازی)، شاخص‌های مهارت، صلاحیت و گزارشگری حرفه‌ای، مدیریت سود تعهدی، واقعی و گزارشگری متقلبانانه، ارائه‌ی اطلاعات صحیح و واقع‌بینانه به ترتیب به عنوان مهمترین شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای، مدیریت لحن و افشای مسئولیت اجتماعی، انتخاب شدند. رضایی و نوروزی (۱۳۹۹) به بررسی رابطه‌ی بین خوانایی گزارش حسابرسی و کیفیت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان پرداختند. در پژوهش آنها سه مورد از مهم‌ترین استفاده‌کنندگان شامل سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و مدیران مورد توجه قرار گرفته است. برای بررسی این موضوع از اطلاعات ۶۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طول سال‌های ۱۳۹۲-۱۳۹۸ استفاده شده است. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که بین خوانایی گزارش حسابرسی و کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران رابطه‌ی مثبت وجود دارد. نتیجه‌ی پژوهش حاجیه‌ها و ابراهیمی (۱۳۹۵) نشان داد که تأثیر نوع و بهبود در اظهارنظر حسابرس بر قیمت و حجم معامله‌های سهام شرکت‌ها مثبت است. در زمینه‌ی بررسی خوانایی گزارش‌های مالی، طالبی (۱۳۹۶) رابطه‌ی بین خوانایی صورت‌های مالی و هزینه سرمایه‌ی سهام عادی را بررسی کرد و دریافت که هر چه صورت‌های مالی پیچیده‌تر و در واقع از خوانایی کمتری برخوردار باشد، هزینه‌ی سرمایه‌ی سهام عادی بیشتر خواهد بود. فغفورمغربی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر دست‌کاری احساس زبانی و خوانایی اطلاعیه‌ی اعلان سود توسط مدیران بر قضاوت و تصمیم سرمایه‌گذاران و میزان این تأثیر توسط سبک پردازش اطلاعات سرمایه‌گذاران (خبرگی) پرداختند و نشان دادند که احساس زبانی مثبت و خوانایی ضعیف اطلاعیه‌ی اعلان سود بر قضاوت سرمایه‌گذاران تأثیر مثبت دارد. پورکریم و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر لحن گزارشگری مالی پرداختند. در مطالعه آنها از شش معیار استقلال هیئت مدیره، مالکیت مدیریتی، دوگانگی وظایف مدیرعامل، کیفیت حسابرسی، مالکیت نهادی و تمرکز مالکیت استفاده شد. پژوهش آنها شواهدی را ارائه می‌دهد که نشان می‌دهد که هرچقدر حاکمیت شرکتی قوی‌تر باشد، لحن بدبینانه در گزارشگری مالی بیشتر خواهد بود. به عبارتی حاکمیت شرکتی قوی‌تر، موجب جلوگیری از فرصت‌طلبی مدیرانی می‌شود که از طریق لحن، به مدیریت ادراک استفاده‌کنندگان می‌پردازند.



بهبزادیان و ایزدی‌نیا (۱۳۹۷) به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج آنها نشان داد اندازه مؤسسه حسابرسی (از نظر توان برگزاری دوره‌های آموزشی متناسب با سطح آگاهی و توان فنی رده‌های سازمانی حسابرسان) و کیفیت مدیریت گروه حسابرسی (به منظور اطمینان از اجرای کار و اثربخش عملیات گروه حسابرسی)، می‌تواند بر سطح کیفی خدمات حسابرسی تأثیرگذار باشد. از طرفی پژوهش پورعلی (۱۴۰۱) نشان داد هرچه حسابرسان تمرکز بیشتری بر صنعت صاحب کار و سهم بالاتری از بازار کار آن صنعت داشته باشند، کیفیت کار حسابرسی افزایش یافته و نوع اظهارنظر نیز به سمت اظهارنظر مقبول پیش می‌رود. ضمناً تأثیر اندازه حسابرس نیز بر نوع اظهارنظر مثبت و تأثیر تأخیر در ارائه گزارش حسابرس بر نوع اظهارنظر منفی می‌باشد.

از دیگر عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی حق الزحمه حسابرسی می‌باشد که در این راستا رستمی و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی پرداختند که نتایج بررسی نشان داد حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت تأثیر منفی و معناداری دارد. مطابق یافته پژوهش با افزایش مبلغ حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی شرکت مذکور کاهش یافته است. همچنین پژوهش تامرادی و همکاران (۱۴۰۱) نشان داد که با افزایش نوسان سود، حق الزحمه حسابرسی افزایش پیدا می‌کند. با توجه به اینکه نوسان سود، منجر به افزایش ریسک حسابرسی می‌شود، حسابرسان نیز باید تلاش بیشتری در فرایند رسیدگی‌های خود داشته باشند، به همین دلیل افزایش نوسان سود منجر به افزایش حق الزحمه خدمات حسابرسی می‌شود.

مقررات حسابرسی به عنوان عامل مؤثر دیگری در سطح کیفی خدمات حسابرسی، در چارچوب کیفیت حسابرسی ارائه شد. ویژگی‌های ارائه شده جهت مقررات حسابرسی که نتیجه عامل مزبور می‌باشند شامل لزوم چرخش دوره‌های حسابرسی واحدهای مورد رسیدگی، محدودیت ارتباط شخصی و مالی با صاحب کار، ممنوعیت ارائه خدمات غیراطمینان‌دهی، لزوم مقررات نظارتی و رتبه‌بندی کیفی و لزوم مقررات در خصوص حق الزحمه حسابرسی است. ویژگی‌های مزبور از جهت ارتقای استقلال حسابرسان و نیز ایجاد انگیزه در آنان در راستای اجرای برنامه حسابرسی منطبق با استانداردهای حسابرسی است. مهدوی و رافع (۱۳۸۴) به بررسی تأثیر استانداردهای حسابداری بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل پرداختند. نتایج به دست آمده از مطالعه آنها نشان می‌دهد که استانداردهای حسابداری که سازمان حسابرسی آن را تدوین و وزارت امور اقتصادی و دارایی رعایت آن را الزامی کرده است، باعث افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل شده است.

### فرضیه‌های پژوهش:

**فرضیه اول) رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر حرفه‌ای‌گری حسابرس قرار می‌گیرد.**

فرضیه ۱-۱- رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر طبقه مؤسسات حسابرسی در سازمان بورس و اوراق بهادار قرار می‌گیرد.

فرضیه ۱-۲- رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر رتبه مؤسسات حسابرسی

در جامعه حسابداران رسمی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۳-۱- رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر تجربه حرفه‌ای حسابرس قرار می‌گیرد.

**فرضیه دوم) رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر کیفیت گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.**

فرضیه ۱-۲- رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر امتیاز کیفیت گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۲-۲- رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر رتبه کیفیت گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۳-۲- رتبه کیفیت گزارش حسابرسی در مقایسه با رتبه بندی سازمان بورس و اوراق بهادار و رتبه بندی جامعه حسابداران رسمی تأثیر بیشتری روی رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی دارد.

**فرضیه سوم) رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر ساختار گزارشگری و ساختار قانونی گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.**

فرضیه ۱-۳- رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر رعایت الزامات قانونی (الزامات بورس و قانون تجارت و ...) گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۲-۳- رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر رعایت الزامات استانداردهای گزارشگری حسابرسی قرار می‌گیرد.

**فرضیه چهارم) رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر ساختار زبانی گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.**

فرضیه ۱-۴- رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر لحن گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۲-۴- رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر صراحت زبانی گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.

### جامعه آماری و نمونه پژوهش

در پژوهش حاضر ابتدا با استفاده از رویکرد دلفی به تهیه چک لیست ارزیابی کیفیت گزارش‌های حسابرسی پرداخته می‌شود. در این قسمت از خبرگان حرفه‌ای شامل برخی از اعضای فعلی و سابق کمیته پذیرش مؤسسات معتمد بورس، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، اعضای شورای عالی، هیأت‌مدیره و کارگروه کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران و تعدادی از شرکای مؤسسات معتمد بورس استفاده شده است. لذا در این پژوهش از ۲۶ نفر به‌عنوان خبرگان حرفه‌ای استفاده شده است. جدول شماره ۳ خلاصه‌ای از سوابق خبرگان مورد مطالعه در پژوهش حاضر را نشان می‌دهد:

جدول شماره (۳): مصاحبه‌شوندگان (خبرگان حرفه)

| جمع ارشد |      | مرد   |      | زن    |      | مشخصات   |
|----------|------|-------|------|-------|------|--|
| دکتری    | ارشد | دکتری | ارشد | دکتری | ارشد |  |
| ۲        | ۴    | ۲     | ۴    | -     | -    | عضو ارکان جامعه حسابداران رسمی (شورای عالی، هیأت‌مدیره و کارگروه‌ها) |
| ۲        | ۶    | ۲     | ۵    | -     | ۱    | عضو کمیته‌های بورس (کمیته پذیرش، کمیته گزارشگری)                     |
| ۳        | ۲    | ۲     | ۲    | ۱     | -    | عضو کمیته‌های سازمان حسابداری (کمیته تدوین استانداردها و ...)        |
| ۴        | ۳    | ۴     | ۳    | -     | -    | شرکای مؤسسات حسابداری  |
| ۱۱       | ۱۵   | ۱۰    | ۱۴   | ۱     | ۱    | جمع  |

پس از تهیه چک لیست ارزیابی کیفیت، با استفاده از این چک لیست به ارزیابی کیفیت گزارش‌های حسابداری شرکت‌های منتخب اقدام گردید. با توجه به آنکه مدل سنجش رفتار استفاده‌کنندگان مبتنی بر مدل شارپ (۱۹۶۴) بوده و بر اساس معیار بازده سرمایه‌گذاران می‌باشد، جهت بررسی تأثیر کیفیت گزارش‌های حسابداری صادر شده بر رفتار استفاده‌کنندگان در بورس، صرفاً شرکت‌هایی که سهام آن‌ها در بازار بورس و فرابورس معامله می‌شود، استفاده شده است. لذا پس از تهیه چک لیست ارزیابی کیفیت گزارش‌های حسابداری، تمامی مؤسسات حسابداری معتمد بورس در سال ۱۳۹۹ که حداقل یک شرکت بورسی و فرابورسی را حسابداری کرده‌اند، مورد ارزیابی قرار گرفته‌است. تعداد مؤسسات معتمد بورس و اوراق بهادار در سال مذکور با احتساب سازمان حسابداری، ۵۸ موسسه بوده که از این تعداد ۳۷ موسسه حداقل یک گزارش بورسی و فرابورسی داشته‌اند و لذا نمونه آماری این پژوهش ۳۷ موسسه و شرکت بوده است. پژوهش حاضر به جهت کنترل متغیرهای مداخله‌گر، و کنترل شاخص بازار و همچنین ریسک‌های سیستماتیک و غیر سیستماتیک به صورت مقطعی و در سال ۱۳۹۹ انجام شده است. بنابراین حداکثر نمونه در دسترس به روش غربال‌گری مورد انتخاب پژوهشگر قرار گرفته است.

### ۳- روش شناسی پژوهش

مطالعه حاضر از نوع کاربردی بوده و روش کلی مورد استفاده در این پژوهش روش توصیفی-پیمایشی از نوع همبستگی می‌باشد. بر حسب هدف در این پژوهش با توجه به اینکه قصد، بررسی رابطه بین رفتار استفاده‌کننده گزارش‌های حسابداری و ساختار گزارشگری، قانونی و زبانی گزارش حسابداری می‌باشد، جهت آزمون فرضیه‌ها از روش همبستگی و رگرسیون استفاده شده است. برای گردآوری اطلاعات، با توجه به ماهیت این پژوهش از روش‌های دلفی خبرگان و روش کتابخانه‌ای استفاده شده است و تجزیه و تحلیل داده‌ها در دو مرحله مجزا انجام شده است. در مرحله نخست با کمک فنون آمار توصیفی به توصیف وضعیت عمومی توزیع جامعه مورد بررسی

با شاخص‌های میانگین و میانه و انحراف معیار و سایر شاخصه‌های مرتبط پرداخته و در مرحله بعد ابتدا وضعیت نرمال بودن جامعه مورد بررسی قرار گرفته است. در نهایت با کمک فنون آمار استنباطی تحلیلی واریانس و ضریب همبستگی و رگرسیون به آزمون فرضیه‌ها پرداخته شده است. در بخش اول پژوهش پس از انجام فرآیند دلفی «چک لیست سنجش کیفیت گزارش حسابرسی» با استفاده از مصاحبه و پرسشنامه باز و بسته از خبرگان، به عنوان ابزار ارزیابی کیفیت گزارش‌های حسابرسی به شرح جدول شماره (۴) مورد طراحی قرار گرفت. لذا این چک لیست مبنای ارزیابی کیفیت گزارش‌های حسابرسی مورد مطالعه در این پژوهش قرار گرفت. چک لیست مذکور به شرح زیر می‌باشد:

جدول شماره (۴): چک لیست نهایی (محقق ساخته)

| ساختار              | بخش     | استاندارد | مفاد بند استاندارد   | امتیاز | جمع امتیاز |
|---------------------|---------|-----------|--|--------|------------|
| ساختار گزارشگری     | اول     | ۷۰۰       | گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی   | ۷۵     |            |
|                     | دوم     | ۷۰۰       | رعایت اجزای گزارش حسابرسی  | ۶۵     |            |
|                     | سوم     | ۷۰۵       | رعایت الزامات استاندارد در خصوص نوع اظهارنظر حسابرس  | ۹۵     |            |
|                     | چهارم   | ۷۰۵       | رعایت الزامات استاندارد در خصوص بندهای محدودیت   | ۸۰     |            |
|                     | پنجم    | ۷۰۵       | درج آثار مالی بندهای تحریف   | ۹۰     |            |
|                     | ششم     | ۷۰۶       | رعایت الزامات استاندارد در خصوص بندهای تأکید بر مطلب خاص   | ۸۰     |            |
|                     | هفتم    | ۷۰۶       | رعایت الزامات استاندارد در خصوص سایر بندهای توضیحی   | ۶۵     |            |
|                     | هشتم    | ۷۱۰       | رعایت الزامات استاندارد در خصوص موضوعات درج شده در گزارش سال قبل   | ۸۰     |            |
|                     | نهم     | -         | موضع‌گیری در خصوص تحریف‌های صورت‌های مالی  | ۷۵     |            |
| ساختار قانونی       | دهم     | -         | رعایت مقررات و الزامات سازمان بورس و اوراق بهادار (حاکمیت شرکتی، گزارش تفسیری مدیریت، کنترل‌های داخلی، الزامات افشا و ...) | ۶۵     | ۱۲۵        |
|                     | یازدهم  | -         | رعایت سایر قوانین حاکم بر گزارش حسابرسی (قانون تجارت، پولشویی و ...)   | ۶۰     |            |
| ساختار زبانی        | دوازدهم | -         | تأثیر لحن گزارش نویسی بر کیفیت گزارش حسابرسی (صرفاً در بندهای شرط و تأکید)   | ۸۵     | ۱۷۰        |
|                     | سیزدهم  | -         | تأثیر صراحت در گزارش نویسی بر کیفیت گزارش حسابرسی (صرفاً در بندهای شرط و تأکید)  | ۸۵     |            |
| <b>امتیاز نهایی</b> |         |           |  |        | ۱۰۰۰       |

– ساختار گزارش‌گری گزارش‌های حسابرسی: جهت سنجش امتیاز ساختار گزارش‌گری کیفیت گزارش‌های حسابرسی، از مجموع امتیاز بخش‌های ۱ الی ۹ چک لیست استفاده شده است. بخش‌های مذکور همان‌طور که در بخش یک نیز اشاره شد از الزامات استانداردهای حسابرسی (۷۰۰، ۷۰۵، ۷۰۶، ۷۱۰) برداشت شده است. مجموع امتیاز تعلق گرفته به این بخش ۷۰۵ امتیاز از ۱۰۰۰ امتیاز کل چک لیست می‌باشد.

– ساختار قانونی گزارش‌های حسابرسی: برای سنجش آثار ساختار قانونی گزارش در چک لیست از مجموع امتیاز بخش‌های دهم و یازدهم چک لیست استفاده شده است. بخش دهم چک لیست مربوط به امتیاز موضع‌گیری حسابرس در خصوص الزامات افشاء و ... بوده است که ۶۵ امتیاز از کل ۱۰۰۰ امتیاز چک لیست را به خود اختصاص داده است. بخش یازدهم گزارش مربوط به موضع‌گیری حسابرس در خصوص رعایت یا عدم رعایت الزامات قوانین می‌باشد. عمده امتیاز این بخش به موضع‌گیری مناسب حسابرس در خصوص معاملات ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت، در چارچوب دستورالعمل ابلاغی اداره نظارت بر حسابرسان معتمد سازمان بورس تخصیص داده شده است. امتیاز این بخش ۶۰ امتیاز از کل ۱۰۰۰ امتیاز چک لیست را شامل می‌شود. لذا مجموع امتیاز ساختار قانونی گزارش، ۱۲۵ امتیاز از ۱۰۰۰ امتیاز گزارش می‌باشد.

– ساختار زبانی گزارش‌های حسابرسی: برای سنجش آثار ساختار زبانی گزارش در چک لیست از مجموع امتیاز بخش‌های دوازدهم و سیزدهم چک لیست استفاده شده است. بخش دوازدهم چک لیست مربوط به امتیاز لحن (پیچیدگی یا سادگی جمله‌های بندهای شرط و تاکید گزارش حسابرسی که با تعداد کلمات و جملات هر بند مورد سنجش قرار می‌گیرد) و صراحت (تعداد سرفصل‌های درج شده در بندهای گزارش، درج یا عدم درج آثار مالی بندهای گزارش) با امتیاز ۱۷۰ از ۱۰۰۰ می‌باشد.

#### استخراج مدل‌های پژوهش:

در بخش دوم پژوهش برای آزمون فرضیه‌ها مدل‌های رگرسیونی زیر بر اساس مطالعه ادبیات و مبانی نظری و به کمک فنون اقتصادسنجی طراحی گردید. متغیرهای انتخاب شده مبتنی بر شاخص‌های مطرح شده توسط خبرگان حرفه و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی که در چک لیست اولیه به آنها رسیده شده است، به مدل اضافه شده است.

ادبیات دانشگاهی نشان می‌دهد که صلاحیت و تجربه حرفه‌ای (لی<sup>۱</sup>، ۱۹۹۲) حسابرس همواره رابطه مستقیم با ارتقاء کیفیت حسابرسی داشته است. انتظار می‌رود حسابرسان باتجربه به دلیل تخصص در صنعت و آشنایی با رویه‌های به کار گرفته شده در شرکت‌ها توانایی بالاتری در خصوص انتشار گزارش‌های باکیفیت حسابرسی داشته باشند.

به جهت اندازه‌گیری رفتار استفاده‌کننده گان در ادبیات حوزه مالی و سنجش صحت تصمیم‌گیری آنها معمولاً از شاخص بازده کسب شده استفاده می‌شود در این پژوهش نیز از بازده کسب شده در یک هفته کاری پس از انتشار گزارش‌های حسابرسی نسبت به هفته قبل از انتشار

گزارش‌های حسابرسی استفاده گردیده است. ادبیات مالی (فاما و فرنچ، ۱۹۹۲، ۱۹۹۶) نشان می‌دهد که شاخص‌های ریسک همواره رابطه مستقیم با بازده مورد انتظار سرمایه‌گذاران دارند. در این پژوهش ضریب بتا به عنوان شاخص ریسک سیستماتیک، اهرم مالی به عنوان شاخص ریسک مالی و اندازه شرکت به عنوان شاخص سیاسی مورد استفاده قرار گرفته است. از سوی دیگر مطابق پژوهش بال و براون<sup>۱</sup> (۱۹۸۶) شاخص بازده سود حسابداری به عنوان معیار محتوای اطلاعاتی گزارش‌های مالی بر روی تصمیم‌های اقتصادی سرمایه‌گذاران تأثیر خواهد گذاشت، از این رو به عنوان متغیر کنترلی محتوای گزارشگری مالی در این پژوهش به کار گرفته شده است. پژوهش‌های دانشگاهی در حوزه حسابداری و حسابرسی همواره نشان می‌دهند که خوانایی گزارش‌های حسابداری و حسابرسی تأثیر مستقیم بر روی درک و استنباط استفاده‌کنندگان از روی گزارش‌های مالی خواهد داشت. خوانایی گزارش‌های مالی تحت تأثیر لحن و صراحت گزارشگری و پیچیدگی و ابهام در شیوه بیان گزارش‌های مالی توسط حسابرسان و حسابداران قرار می‌گیرد (طالبی، ۱۳۹۶ و فغفور، ۱۳۹۹). از این رو طبق نظر خبرگان و همسو با ادبیات حوزه لحن و صراحت گزارش‌های حسابرسی به عنوان یکی از اجزای کیفیت حسابرسی در این پژوهش مورد استفاده قرار گرفته است.

از این رو متغیرهای کنترلی فوق عموماً با توجه به مبانی نظری و تحقیقات صورت گرفته که رابطه آنها با بازده سرمایه‌گذاران و یا کیفیت حسابرسی اثبات شده است، به جهت افزایش روایی مدل‌های پژوهش به مدل‌های رگرسیونی اضافه شده اند:

| شماره مدل | شرح مدل  | آزمون فرضیه |
|-----------|--|-------------|
| مدل ۱     | $\text{Behavior} = \beta_0 + \beta_1 \text{Ranking\_bourse} + \beta_2 \text{Ranking\_IACPA} + \beta_3 \text{Experience} + \beta_4 \text{Leverage} + \beta_5 \text{size} + \beta_6 \text{beta} + \beta_7 \text{ROE} + \varepsilon_{i,t}$    | فرضیه ۱     |
| مدل ۲     | $\text{behavior} = \beta_0 + \beta_1 \text{Quality\_Score} + \beta_2 \text{Leverage} + \beta_3 \text{size} + \beta_4 \text{beta} + \beta_5 \text{ROE} + \varepsilon_{i,t}$   | فرضیه ۲     |
| مدل ۳     | $\text{behavior} = \beta_0 + \beta_1 \text{Ranking\_Quality} + \beta_2 \text{Leverage} + \beta_3 \text{size} + \beta_4 \text{beta} + \beta_5 \text{ROE} + \varepsilon_{i,t}$   | فرضیه ۲     |
| مدل ۴     | $\text{behavior} = \beta_0 + \beta_1 \text{Ranking-bourse} + \beta_2 \text{Ranking-IACPA} + \beta_3 \text{Ranking-Quality} + \beta_4 \text{Leverage} + \beta_5 \text{size} + \beta_6 \text{beta} + \beta_7 \text{ROE} + \varepsilon_{i,t}$ | فرضیه ۲     |
| مدل ۵     | $\text{behavior} = \beta_0 + \beta_1 \text{Legal} + \beta_2 \text{standards} + \beta_3 \text{Leverage} + \beta_4 \text{size} + \beta_5 \text{beta} + \beta_6 \text{ROE} + \varepsilon_{i,t}$   | فرضیه ۳     |
| مدل ۶     | $\text{behavior} = \beta_0 + \beta_1 \text{tone} + \beta_2 \text{Explicit} + \beta_3 \text{Leverage} + \beta_4 \text{size} + \beta_5 \text{beta} + \beta_6 \text{ROE} + \varepsilon_{i,t}$   | فرضیه ۴     |

در جدول شماره ۵ نحوه سنجش متغیرهای پژوهش آورده شده است.



جدول شماره (۵): نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

| فارسی                     | متن انگلیسی  | حروف اختصاری    | نوع متغیر | نحوه سنجش  |
|---------------------------|--|-----------------|-----------|--|
| رفتار استفاده کننده       | User Behavior  | Behavior        | وابسته    | قدر مطلق بازده نقدی سهام در روز هفتم پس از بارگذاری گزارش حسابداری (تعدیل شده بر اساس بازدهی شاخص) |
| کیفیت گزارش حسابداری      | Quality of Audit Report  | Quality         | مستقل     | از طریق چک لیست طراحی شده و بر اساس عددی از ۱۰۰۰ امتیاز محاسبه شده است.                            |
| استانداردهای گزارشگری     | Reporting Standards  | Standards       | مستقل     | مجموع امتیاز بخش‌های اول تا نهم چک لیست سنجش کنترل کیفیت گزارش‌های حسابداری                        |
| ساختار قانونی گزارش       | Legal Structure of The Report                                      | Legal           | مستقل     | مجموع امتیاز بخش‌های دهم و یازدهم چک لیست سنجش کنترل کیفیت گزارش‌های حسابداری                      |
| لحن گزارش                 | Tone of The Report   | Tone            | مستقل     | امتیاز بخش دوازدهم چک لیست کنترل کیفیت گزارش‌های حسابداری  |
| صراحت گزارش               | Explicit Report  | Explicit        | مستقل     | امتیاز بخش سیزدهم چک لیست کنترل کیفیت گزارش‌های حسابداری   |
| رتبه کیفیت گزارش          | Ranking of Report Quality  | Ranking-Quality | مستقل     | رتبه‌بندی کیفیت گزارش‌های حسابداری در چهار طبقه  |
| رتبه جامعه حسابداران رسمی | Institution Ranking in the Society of Certified Public Accountants | Ranking-IACPA   | مستقل     | رتبه مؤسسات در جامعه حسابداران رسمی در سال مورد پژوهش  |
| طبقه موسسه در بورس        | Institution ranking in the stock market                            | Ranking-bourse  | مستقل     | طبقه مؤسسات در سازمان بورس در سال مورد پژوهش   |
| فارسی                     | متن انگلیسی  | حروف اختصاری    | نوع متغیر | نحوه سنجش  |
| تجربه حرفه‌ای حسابرس      | Auditor's professional experience                                  | experience      | مستقل     | مجموع سنوات عضویت در جامعه حسابداران رسمی برای مدیر اول و دوم گزارش حسابداری                       |
| اندازه شرکت               | Size of The Company  | Size            | کنترلی    | لگاریتم طبیعی فروش شرکت  |
| اهرم مالی                 | Financial Leverage   | Leverage        | کنترلی    | نسبت بدهی‌ها به دارایی‌های شرکت  |
| بازده حقوق صاحبان سهام    | Return on Equity   | ROE             | کنترلی    | نسبت سود خالص شرکت به حقوق صاحبان سهام اول دوره شرکت   |
| بتای شرکت                 | Beta   | Beta            | کنترلی    | بتای شرکت در ماه بارگذاری گزارش در سامانه کدال   |

رفتار استفاده‌کننده: همان‌طور که پیش‌تر بیان شد، رفتار استفاده‌کننده به‌عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده است. جهت سنجش رفتار استفاده‌کننده از پسماند مدل شارپ (۱۹۸۶) به صورت زیر استفاده شده است:

$$R = R_0 + R_m \beta + \varepsilon_t$$

و یا به عبارت دیگر:

$$\text{Behavior} = \left( \frac{P_7}{P_0} \right) - \left( \frac{\text{TEDPIX}_7}{\text{TEDPIX}_0} * \beta \right)$$

که در آن:

Behavior = رفتار استفاده‌کننده

$P_7$  = قیمت سهام در روز هفتم پس از بارگذاری گزارش حسابرسی

$P_0$  = قیمت سهام قبل از بارگذاری گزارش حسابرسی

$\text{TEDPIX}_7$  = عدد شاخص در روز هفتم بارگذاری گزارش حسابرسی

$\text{TEDPIX}_0$  = عدد شاخص در روز قبل از بارگذاری گزارش حسابرسی

$\beta$  = بتای سهام

- **لحن گزارش:** جهت سنجش لحن گزارش در چک لیست سنجش کیفیت گزارش حسابرسی، از دو شاخص الف-تعداد جملات بندهای شرط و تاکید و ب-تعداد کلمات در هر جمله از بندهای شرط و تاکید استفاده شده است. نحوه سنجش لحن گزارش بدین صورت بوده که در مرحله اول تعداد جملات و کلمات هر گزارش به صورت کامل شمارش شده است. در مرحله بعد میانگین تعداد جملات هر بند و تعداد کلمات هر جمله از کل گزارش‌های مورد بررسی به‌دست آمده است. سپس انحراف معیار هر دو شاخص محاسبه شده و گزارش‌ها در سه سطح طبقه‌بندی و طبق جدول شماره ۶ امتیاز هر گزارش تخصیص داده شده است. لازم به توضیح است امتیاز «لحن گزارش» ۸۵ امتیاز از ۱۰۰۰ امتیاز چک لیست را به خود اختصاص داده است.

جدول شماره (۶): نحوه امتیاز دهی برای لحن گزارشگری

| امتیاز | معیار                                      | طبقه |
|--------|--|------|
| ۸۵     | در فاصله یک انحراف معیار از میانگین        | ۱    |
| ۴۲,۵   | در فاصله دو انحراف معیار از میانگین        | ۲    |
| صفر    | در فاصله بیش از دو انحراف معیار از میانگین | ۳    |

اده‌های جامعه در فاصله یک انحراف معیار از میانگین، ۹۵,۴۵ درصد داده‌ها در فاصله دو انحراف معیار از میانگین و ۹۹,۷۳ درصد داده‌ها در فاصله سه انحراف معیار از میانگین قرار می‌گیرند. لذا در این چک لیست ۶۸ درصد گزارش‌ها امتیاز کامل این بخش (۸۵ امتیاز) و ۲۷ درصد گزارش‌ها نصف امتیاز این بخش (۴۲,۵ امتیاز) را به خود اختصاص دادند و فقط حدود ۵

درصد گزارش‌ها کل امتیاز را از دست می‌دهند.

- صراحت گزارش: جهت سنجش صراحت گزارش از دو شاخص الف- درج آثار مالی بندهای تحریف و ب- تعداد سرفصل‌های ذکر شده در یک بند حسابرسی استفاده شده است. به عبارتی درج آثار مالی در بندهای تحریف منجر به اخذ امتیاز این شاخص و عدم درج آثار مالی بندهای تحریف موجب از دست رفتن امتیاز این شاخص شده است. در مواردی که بندهای تحریف بیش از یک بند بوده است، امتیاز به صورت نسبی محاسبه شده است.

در خصوص تعداد سرفصل‌های درج شده در یک بند به این صورت عمل شده که درج یک سرفصل در یک بند منجر به کسب امتیاز کامل گردیده است. در صورتی که یک بند شرط یا تاکید، بیش از یک سرفصل را شامل می‌شوند، به ماهیت موضوعات توجه شده است، اگر موضوعات مشابه و یکسان بوده باز هم بند، امتیاز کامل را اخذ کرده است. در صورتی که سرفصل‌ها از لحاظ ماهیت یکسان نباشد امتیاز را از دست داده است. در صورت تعدد بندها نیز امتیاز به صورت نسبی تخصیص یافته است. لازم به ذکر است سقف امتیاز تعلق گرفته به صراحت گزارش، طبق چک لیست ارزیابی کیفیت ۸۴ امتیاز از ۱۰۰ امتیاز است (بخش سیزدهم چک لیست).

### آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

جدول شماره (۷): شاخص‌های توصیفی و آزمون نرمال برای متغیرهای تحقیق

| متغیر                     | میانگین | میان‌ه | حداکثر  | حداقل  | انحراف معیار | آماره جارک |
|---------------------------|---------|--------|---------|--------|--------------|------------|
| امتیاز کیفیت              | ۷۷۸,۲۶  | ۷۶۲,۵۴ | ۱۰۰۰,۰۰ | ۵۷۰,۷۳ | ۹۰,۷۲        | ۰,۷۴       |
| رفتار استفاده‌کننده       | (۰,۰۲)  | (۰,۰۲) | ۰,۱۴    | (۰,۲۴) | ۰,۰۹         | ۰,۱۵       |
| رتبه‌بندی سازمان بورس     | ۱,۸۳    | ۱,۰۰   | ۴,۰۰    | ۱,۰۰   | ۱,۰۳         | ۴,۷۰       |
| رتبه‌بندی جامعه حسابداران | ۱,۱۴    | ۱,۰۰   | ۲,۰۰    | ۱,۰۰   | ۰,۳۵         | ۳۴,۵۳      |
| رتبه کیفیت                | ۱,۹۴    | ۲,۰۰   | ۴,۰۰    | ۱,۰۰   | ۰,۶۷         | ۴,۴۱       |
| ساختار قانونی گزارش       | ۱۰۱,۹۵  | ۱۰۹,۰۰ | ۱۲۸,۰۰  | ۵۱,۴۵  | ۲۲,۳۴        | ۳,۸۷       |
| استانداردهای گزارشگری     | ۵۵۱,۰۱  | ۵۴۹,۹۲ | ۷۰۸,۰۰  | ۳۹۴,۱۳ | ۶۹,۲۶        | ۰,۶۸       |
| لحن                       | ۷۷,۸۱   | ۸۳,۰۰  | ۸۳,۰۰   | ۴۲,۰۰  | ۱۱,۴۶        | ۴۰,۸۰      |
| صراحت                     | ۴۷,۳۱   | ۴۲,۰۰  | ۸۴,۰۰   | ۲۵,۰۰  | ۱۵,۶۹        | ۸,۴۲       |
| بتا                       | ۰,۴۷    | ۰,۴۵   | ۱,۷۳    | (۲,۳۲) | ۰,۷۲         | ۴۱,۰۴      |
| بازده حقوق صاحبان سهام    | ۰,۹۷    | ۰,۳۲   | ۱۹,۷۸   | (۰,۵۱) | ۳,۲۷         | ۱۴۷۰,۷۱    |
| اندازه شرکت               | ۶,۳۳    | ۶,۳۴   | ۷,۹۹    | ۴,۲۷   | ۰,۸۰         | ۱,۸۴       |
| اهرم مالی                 | ۰,۶۱    | ۰,۵۵   | ۲,۹۴    | ۰,۰۶   | ۰,۴۸         | ۳۱۸,۲۰     |

جدول آماره‌های توصیفی (جدول شماره ۸) نشان می‌دهد که حداقل امتیاز کسب شده برای گزارشات حسابرسی توسط موسسات ۵۷۰ امتیاز و حداکثر امتیاز کسب شده ۱۰۰۰ امتیاز می‌باشد. حداقل امتیاز کسب شده برای کیفیت گزارش توسط موسسات بیانگر این است که هیچ کدام از موسسات مذکور در رتبه ۴ بورس قرار نمی‌گیرند، چراکه موسسات رتبه ۴ بورس امتیازشان کمتر از ۵۰۰ می‌باشد.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

##### آزمون فرضیه اول:

رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر حرفه ای‌گری حسابرس قرار می‌گیرد.

فرضیه ۱-۱- رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر طبقه مؤسسات حسابرسی در سازمان بورس و اوراق بهادار قرار می‌گیرد.

فرضیه ۱-۲- رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر رتبه مؤسسات حسابرسی در جامعه حسابداران رسمی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۱-۳- رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر تجربه حرفه ای حسابرس قرار می‌گیرد.

#### جدول شماره (۸): مدل رگرسیونی برازش داده شده برای آزمون فرضیه اول

| متغیر                                | مقدار ضریب | انحراف استاندارد          | مقدار آماره تی | احتمال معنی‌داری | vif  |
|--------------------------------------|------------|---------------------------|----------------|------------------|------|
| رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار | ۰,۰۲       | ۰,۰۱                      | ۱,۳۱           | ۰,۱۹             | ۱,۴۹ |
| رتبه‌بندی جامعه حسابداران رسمی       | (۰,۰۲)     | ۰,۰۵                      | (۰,۴۴)         | ۰,۶۵             | ۱,۷۳ |
| تجربه حرفه‌ای حسابرس                 | ۰,۰۰       | ۰,۰۰                      | (۰,۵۰)         | ۰,۶۲             | ۱,۰۷ |
| اهرم مالی                            | ۰,۰۴       | ۰,۰۳                      | ۱,۴۹           | ۰,۱۴             | ۱,۰۹ |
| اندازه شرکت                          | (۰,۰۱)     | ۰,۰۲                      | (۰,۷۲)         | ۰,۴۷             | ۱,۴۷ |
| بتا                                  | (۰,۰۱)     | ۰,۰۲                      | (۰,۷۵)         | ۰,۴۵             | ۱,۲۹ |
| بازده حقوق صاحبان سهام               | ۰,۰۰       | ۰,۰۰                      | ۰,۱۶           | ۰,۸۷             | ۱,۱۲ |
| C                                    | ۰,۰۸       | ۰,۱۸                      | ۰,۴۵           | ۰,۶۵             |      |
| شاخص‌های مدل                         |            |                           |                |                  |      |
| مجذور R                              | ۰,۲۲       | میانگین متغیر وابسته      |                | (۰,۰۲)           |      |
| آماره f                              | ۱,۱۲       | دوربین واتسون             |                | ۲,۲۷             |      |
| احتمال معنی‌داری f                   | ۰,۳۷       |                           |                |                  |      |
| ناهمسانی واریانس                     |            | آماره کای اسکور:<br>۱۰,۳۹ |                | ۰,۱۷             |      |

نتایج مربوط به آزمون‌های کلاسیک رگرسیون و آزمون‌های هم خطی، ناهمسانی واریانس، و مانایی در جدول شماره ۸ آورده شده است. نتایج حاکی از آن است که سطح معنی داری رتبه بندی سازمان بورس، رتبه بندی جامعه و تجربه حساب‌رسان به ترتیب ۰،۱۹، ۰،۶۵ و ۰،۶۲ می باشد. این شواهد نشان می‌دهد که بین متغیرهای رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار، رتبه‌بندی جامعه حسابداران رسمی ایران و تجربه حرفه‌ای حساب‌رس با رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابرسی رابطه معنی‌دار وجود ندارد.

### آزمون فرضیه دوم:

رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر کیفیت گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۱-۲- رفتار استفاده‌کنندگان نسبت گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر امتیاز کیفیت گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۲-۲- رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر رتبه کیفیت گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۳-۲- رتبه کیفیت گزارش حسابرسی در مقایسه با رتبه کسب شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار و رتبه کسب شده توسط جامعه حسابداران رسمی تأثیر بیشتری روی رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی دارد.

جدول شماره (۹): مدل رگرسیونی برازش داده شده برای آزمون فرضیه ۱-۲

| متغیر                      | مقدار ضریب | انحراف استاندارد     | مقدار آماره تی | احتمال معنی‌داری |
|----------------------------|------------|----------------------|----------------|------------------|
| امتیاز کیفیت گزارش حسابرسی | ۰،۰۰       | ۰،۰۰                 | ۲،۶۰           | ۰،۰۱             |
| اهرم مالی                  | ۰،۰۸۰      | ۰،۰۲                 | ۲،۷۹           | ۰،۰۰۸            |
| اندازه شرکت                | (۰،۰۲۰)    | ۰،۰۱                 | (۱،۶)          | ۰،۱۰             |
| بتا                        | (۰،۰۲۰)    | ۰،۰۱                 | (۱،۱۸)         | ۰،۲۴             |
| بازده حقوق صاحبان سهام     | ۰،۰۰       | ۰،۰۰                 | (۰،۰۷)         | ۰،۹۴             |
| C                          | (۰،۱۹)     | ۰،۱۵                 | (۱،۲۶)         |                  |
| شاخص‌های مدل               |            |                      |                |                  |
| مجذور R                    | ۰،۲۹       | میانگین متغیر وابسته |                | (۰،۰۲)           |
| آماره f                    | ۲،۵۱       | دوربین واتسون        |                | ۲،۲۶             |
| احتمال معنی‌داری f         | ۰،۰۴       |                      |                |                  |

جدول شماره (۱۰): مدل رگرسیونی برازش داده شده برای آزمون فرضیه ۲-۲

| VIF          | احتمال<br>معنی‌داری | مقدار<br>آماره تی     | انحراف<br>استاندارد | مقدار<br>ضریب | متغیر                    |
|--------------|---------------------|-----------------------|---------------------|---------------|--------------------------|
| ۶,۱۱         | ۰,۰۰۴               | (۳,۰۴)                | ۰,۰۲                | (۰,۰۶)        | رتبه کیفیت گزارش حسابرسی |
| ۵,۹۰         | ۰,۰۰۷               | ۲,۸۴                  | ۰,۰۲                | (۰,۰۷)        | اهرم مالی                |
| ۱,۱۸         | ۰,۰۶                | (۱,۹۱)                | ۰,۰۱                | (۰,۰۳)        | اندازه شرکت              |
| ۱,۲۵         | ۰,۲۱                | (۱,۲۷)                | ۰,۰۱                | (۰,۰۲)        | بتا                      |
| ۱,۲۰         | ۰,۹۴                | (۰,۰۶)                | ۰,۰۰۳               | ۰,۰۰          | بازده حقوق صاحبان سهام   |
| ۱,۰۷         | ۰,۰۳                | ۲,۲۳                  | ۰,۱۱                | ۰,۲۶          | C                        |
| شاخص‌های مدل |                     |                       |                     |               |                          |
|              | (۰,۰۲)              | میانگین متغیر وابسته  |                     | ۰,۳۳          | مجذور R                  |
|              | ۲,۳۶                | دوربین واتسون         |                     | ۳,۰۶          | آماره f                  |
|              |                     |                       |                     | ۰,۰۲          | احتمال معنی‌داری f       |
|              | ۰,۱۷                | آماره کای اسکور: ۹,۱۵ |                     |               | ناهمسانی واریانس         |

جدول شماره (۱۱): مدل رگرسیونی برازش داده شده برای آزمون فرضیه ۲-۳

| VIF          | احتمال<br>معنی‌داری | مقدار<br>آماره تی      | انحراف<br>استاندارد | مقدار<br>ضریب | متغیر                                |
|--------------|---------------------|------------------------|---------------------|---------------|--------------------------------------|
| ۱,۶۸         | ۰,۵۴                | ۰,۶۰                   | ۰,۰۱                | ۰,۰۱          | رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار |
| ۱,۶۹         | ۰,۶۵                | (۰,۴۵)                 | ۰,۰۵                | (۰,۰۲)        | رتبه‌بندی جامعه حسابداران رسمی       |
| ۱,۳۷         | ۰,۰۲                | (۲,۳۱)                 | ۰,۰۲                | (۰,۰۵)        | رتبه کیفیت گزارش حسابرسی             |
| ۱,۱۹         | ۰,۰۳                | ۲,۲۲                   | ۰,۰۳                | ۰,۰۷          | اهرم مالی                            |
| ۱,۵۹         | ۰,۱۵                | (۱,۴۵)                 | ۰,۰۲                | (۰,۰۳)        | اندازه شرکت                          |
|              | ۰,۳۲                | (۰,۹۹)                 | ۰,۰۲                | (۰,۰۲)        | بتا                                  |
|              | ۰,۹۷                | ۰,۰۳                   | ۰,۰۰۴               | ۰,۰۰          | بازده حقوق صاحبان سهام               |
| شاخص‌های مدل |                     |                        |                     |               |                                      |
|              | (۰,۰۲)              | میانگین متغیر وابسته   |                     | ۰,۳۳          | مجذور R                              |
|              | ۲,۲۶                | دوربین واتسون          |                     | ۲,۰۵          | آماره f                              |
|              |                     |                        |                     | ۰,۰۳          | احتمال معنی‌داری f                   |
|              | ۰,۰۶                | آماره کای اسکور: ۱۳,۱۴ |                     |               | ناهمسانی واریانس                     |

نتایج آزمون‌های استنباطی مربوط به فرضیه دوم (در جداول شماره ۹، ۱۰ و ۱۱) حاکی از این است بین متغیرهای امتیاز کیفیت گزارش حسابرسی و رتبه کیفیت گزارش حسابرسی با



رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابرسی رابطه معنی‌دار وجود دارد و رتبه کیفیت گزارش حسابرسی نسبت به طبقه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی تأثیر بیشتری روی رفتار استفاده‌کننده از گزارش حسابرسی دارد. شواهد بیانگر آن است که امتیاز کیفیت نسبت به رتبه بندی سازمان بورس و رتبه بندی جامعه تأثیر بیشتری روی رفتار استفاده‌کنندگان دارد. همچنین این یافته‌ها نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری رتبه بندی بورس ۵۴٪، رتبه بندی جامعه ۶۵٪، و رتبه کیفیت ۲٪ می‌باشد.

### آزمون فرضیه سوم

رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر ساختار گزارشگری و ساختار قانونی گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۱-۳- رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر رعایت الزامات قانونی (الزامات بورس و قانون تجارت و ...) گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.  
فرضیه ۲-۳- رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر رعایت الزامات استانداردهای گزارشگری حسابرسی قرار می‌گیرد.

جدول شماره (۱۲): مدل رگرسیونی برازش داده شده برای آزمون فرضیه سوم

| متغیر                  | مقدار ضریب | انحراف استاندارد      | مقدار آماره تی | احتمال معنی‌داری | VIF  |
|------------------------|------------|-----------------------|----------------|------------------|------|
| ساختار قانونی گزارش    | ۰,۰۰       | ۰,۰۰                  | (۰,۶۱)         | ۰,۵۴             | ۱,۷۸ |
| استانداردهای گزارشگری  | ۰,۰۰       | ۰,۰۰                  | ۳,۱۶           | ۰,۰۰۳            | ۱,۴۹ |
| اهرم مالی              | ۰,۰۸       | ۰,۰۲                  | ۳,۰۲           | ۰,۰۰۵            | ۱,۱۹ |
| اندازه شرکت            | (۰,۰۱)     | ۰,۰۲                  | (۰,۵۶)         | ۰,۵۷             | ۱,۹۳ |
| بتا                    | (۰,۰۳)     | ۰,۰۲                  | (۱,۷۴)         | ۰,۰۹             | ۱,۴۰ |
| بازده حقوق صاحبان سهام | (۰,۰۰۱)    | ۰,۰۰۴                 | (۰,۳۹)         | ۰,۶۹             | ۱,۱۳ |
| C                      | (۰,۳۳)     | ۰,۱۷                  | (۱,۹۱)         | ۰,۰۶             |      |
| شاخص‌های مدل           |            |                       |                |                  |      |
| مجذور R                | ۰,۳۷       | میانگین متغیر وابسته  |                | (۰,۰۲)           |      |
| آماره f                | ۳,۰۴       | دوربین واتسون         |                | ۲,۴۵             |      |
| احتمال معنی‌داری f     | ۰,۰۱       |                       |                |                  |      |
| ناهمسانی واریانس       |            | آماره کای اسکور: ۶,۶۴ |                | ۰,۳۵             |      |

شواهد جدول شماره ۱۲ نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری ساختار قانونی گزارش ۵۴٪ و رعایت استانداردهای گزارشگری ۰,۳٪ می‌باشد. این یافته‌ها حاکی از این است بین متغیرهای الزامات قانونی و رفتار استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی رابطه معنی‌دار وجود ندارد

در حالیکه بین متغیر الزامات استانداردهای گزارشگری و رفتار استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی رابطه معنی‌دار وجود دارد. به عبارت بهتر رعایت الزامات گزارشگری حسابسان باعث بهبود تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران می‌گردد.

#### آزمون فرضیه چهارم:

رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر ساختار زبانی گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۱-۴- رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر لحن گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۲-۴- رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر صراحت زبانی گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.

جدول شماره (۱۳): مدل رگرسیونی برازش داده شده برای آزمون فرضیه

| متغیر                  | مقدار ضریب | انحراف استاندارد       | مقدار آماره تی | احتمال معنی‌داری | VIF  |
|------------------------|------------|------------------------|----------------|------------------|------|
| لحن                    | ۱,۵۰       | ۰,۲۵                   | ۵,۹۱           | ۰,۰۰             | ۱,۰۹ |
| صراحت                  | ۰,۰۴       | ۰,۰۱                   | ۳,۵۱           | ۰,۰۰             | ۱,۲۰ |
| اهرم مالی              | ۰,۰۷       | ۰,۰۳                   | ۲,۲۰           | ۰,۰۳             | ۱,۱۶ |
| اندازه                 | (۰,۰۳)     | ۰,۰۲                   | (۱,۵۱)         | ۰,۱۴             | ۱,۲۷ |
| بتا                    | (۰,۰۱)     | ۰,۰۲                   | (۰,۶۹)         | ۰,۴۹             | ۱,۱۹ |
| بازده حقوق صاحبان سهام | ۰,۰۰       | ۰,۰۰۴                  | ۰,۲۵           | ۰,۷۹             | ۱,۰۹ |
| C                      | ۰,۲۳       | ۰,۱۶                   | ۱,۴۰           | ۰,۱۷             |      |
| شاخص‌های مدل           |            |                        |                |                  |      |
| مجذور R                | ۰,۲۵       | میانگین متغیر وابسته   |                | (۰,۰۲)           |      |
| آماره f                | ۱,۶۹       | دوربین واتسون          |                | ۲,۴۵             |      |
| احتمال معنی‌داری f     | ۰,۰۴       |                        |                |                  |      |
| ناهمسانی واریانس       |            | آماره کای اسکور: ۱۲,۷۴ |                | ۰,۷۳             |      |

نتایج آزمون‌های استنباطی جدول شماره ۱۳ بیانگر آن است که صراحت گزارش حسابرسی و لحن گزارش حسابرسی هر دو در سطح اطمینان بالای ۹۹ درصد باعث بهبود صحت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران گردیده‌اند. بنابراین نتایج آزمون فرضیه چهارم حاکی از این است که بین متغیرهای لحن گزارشگری و صراحت زبانی گزارش حسابرسی با رفتار استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی رابطه معنی‌دار وجود دارد.

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

در تحقیق حاضر در راستای بررسی رابطه بین کیفیت گزارش‌های حسابداری و رفتار استفاده‌کنندگان، یک چک لیست جامع محقق ساخته طراحی گردید. این چک لیست متشکل از ۱۰۰۰ امتیاز بوده که از آن به عنوان ابزاری برای رتبه بندی موسسات حسابداری معتمد بورس بر اساس کیفیت گزارش‌های حسابداری استفاده گردید. جهت بررسی دقیق تر این رابطه، کیفیت حسابداری به اجزای فرعی تجزیه و مورد آزمون قرار گرفت. در این راستا اجزای کیفیت شامل ساختار گزارشگری، ساختار قانونی و ساختار زبانی (لحن و صراحت گزارش) مورد بررسی پژوهشگر قرار گرفت. نتایج تحقیق بیانگر وجود رابطه معنی دار بین رعایت الزامات استانداردهای گزارشگری حسابداری و ساختار زبانی (لحن و صراحت) در نگارش گزارش‌های حسابداری با رفتار استفاده‌کننده می‌باشد. این نتیجه در راستای پژوهش رضایی و نوروزی (۱۳۹۹) است که نتایج نشان داد بین خوانایی گزارش حسابداری و کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران رابطه‌ی مثبت وجود دارد. نتایج این یافته همسو با یافته بوباگر و همکاران (۲۰۱۹) مبنی بر وجود رابطه بین خوانایی گزارش‌های مالی و نقدینگی سهام می‌باشد. شواهد بیانگر آن است که رعایت الزامات قانونی در گزارش‌نویسی توسط مؤسسات حسابداری، تأثیری بر رفتار استفاده‌کننده نداشته است. از طرفی در این تحقیق آثار تجربه حسابداری، رتبه‌بندی مؤسسات و رتبه و کیفیت گزارش‌های حسابداری بر روی رفتار استفاده‌کننده مورد آزمون قرار گرفت. طبق نتایج تحقیق مشاهده گردید، رتبه مؤسسات در بورس و جامعه حسابداران رسمی و تجربه حسابداری تأثیری بر رفتار استفاده‌کننده ندارد. این در حالی است که امتیاز و رتبه کیفیت گزارش‌های حسابداری بر روی رفتار استفاده‌کنندگان تأثیر مثبت داشته است. لذا نتایج این فرضیات بیانگر تایید مفهوم رجحان محتوی بر شکل می‌باشد. به طوری که استفاده‌کنندگان به محتوای گزارش و کیفیت آن توجه بیشتری دارند تا اینکه کدام موسسه یا حسابداری و با چه رتبه‌ای گزارش را صادر کرده است. چرا که اساساً در ایران اندازه مؤسسات تفاوت معناداری با هم ندارند. لذا نتایج این پژوهش، تحقیقاتی را که جهت سنجش کیفیت حسابداری از شاخص‌های جایگزین مانند اندازه و رتبه استفاده کرده‌اند، مورد نقد قرار می‌دهد.

## پیشنهادات پژوهش

صلاحیت حرفه حسابداری به عنوان فرآیندی جهت اطمینان بخشی نسبت به ادعاهای اقتصادی مدیریت همواره مورد توجه دانشگاهیان و اعضای حرفه و عموم ذینفعان گزارش‌های حسابداری بوده است. ارکان حاکمیتی و راهبری حرفه شامل جامعه حسابداران رسمی، سازمان بورس و اوراق بهادار و سازمان حسابداری همواره تلاش نموده‌اند با طراحی و تدوین ابزارها، چک لیست‌ها، استانداردها و مقررات مختلف سطح کیفی گزارش‌های حسابداری و اثربخشی فرآیند حسابداری را بهبود بخشند. سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی ایران همه ساله رتبه‌بندی

مؤسسات حسابرسی را منتشر می‌کنند و تلاش کرده‌اند موسساتی که ساختار حرفه‌ای، مالی، و امکانات بیشتری دارند در رتبه‌های بالاتر قرار بگیرند. به نظر می‌رسد در این راستا توجه به کیفیت محتوایی گزارش‌های حسابرسی به عنوان محصول نهایی فرآیند حسابرسی همواره مغفول مانده است. پژوهش حاضر تلاش نموده است با تأکید بر اهمیت محتوای گزارش‌های حسابرسی به عنوان محصول نهایی و در دسترس در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان، معیار مناسب برای ارزیابی کیفیت محصول نهایی فرآیند حسابرسی و رتبه‌بندی محتوایی گزارش‌های حسابرسی ارائه نماید؛ در راستای رسیدن به این هدف با استفاده از مطالعه مبانی نظری، و دلفی خبرگان با استفاده از تجربیات صاحب‌نظران حرفه و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی، چک لیست ارزیابی کیفیت گزارشات حسابرسی طراحی گردید و بر اساس امتیازهای مربوط به ساختار گزارشگری، ساختار قانونی، و ساختار زبانی گزارش‌های حسابرسی امتیاز داده شده و مورد رتبه‌بندی قرار گرفتند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی ایران تأثیری بر رفتار استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی ندارد. این در حالی است که رتبه کیفیت و امتیاز کیفیت باعث بهبود صحت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران می‌شود. همچنین از بین اجزای رتبه کیفیت تأثیر ساختار گزارشگری، و لحن و صراحت زبانی حسابرسی تأثیر معنی داری بر رفتار استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی داشته است. بنابراین با توجه به اینکه طبق نتایج این پژوهش کیفیت گزارش‌های حسابرسی تأثیر بیشتری نسبت به اندازه و طبقه مؤسسات بر روی رفتار استفاده‌کننده دارد، لذا پیشنهاد می‌شود وزن مناسبی از امتیاز رتبه‌بندی مؤسسات به کیفیت تخصیص داده شود و سیاست‌های طبقه‌بندی مؤسسات به جای توجه صرف به اندازه مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی صادر شده توسط مؤسسات معطوف شود. چرا که توجه به کیفیت گزارش‌های صادر شده در طبقه‌بندی مؤسسات منجر می‌شود که موسساتی که زیرساخت‌های مناسب برای ارائه گزارش‌های باکیفیت دارند، با توجه به کسب رتبه بهتر، امکان انعقاد قرارداد با شرکت‌های بزرگتر را داشته باشند و بتوانند رشد کنند. به عبارتی شاید بتوان گفت اندازه موسسه می‌تواند شرط لازم برای صدور گزارش باکیفیت باشد، لیکن نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که شرط کافی نیست. چراکه اساساً در ایران موسسه بزرگ (به آن معنایی که در تحقیقات خارجی طبقه‌بندی می‌شود) وجود ندارد و کل حرفه حسابرسی در ایران حدود ۵۰ میلیون دلار می‌باشد. لذا مؤسسات رتبه یک بورس و اوراق بهادار نمی‌توانند لزوماً گزارش‌های باکیفیت‌تری نسبت به سایر طبقات مؤسسات صادر نمایند. لذا سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی می‌توانند در طبقه‌بندی‌های خود جدا از معیارهای ارزیابی موجود، جهت تأکید بر اهمیت کیفیت گزارش‌های حسابرسی که تنها اطلاعات در دسترس استفاده‌کننده می‌باشد، اخذ حد نصاب امتیاز کیفیت گزارش حسابرسی را نیز به عنوان شرط ثانویه برای رتبه‌بندی لحاظ نمایند. انتظار می‌رود نتایج این تحقیق توسط جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس و اوراق بهادار، در بازنگری دستورالعمل‌های طبقه‌بندی مؤسسات مورد استفاده قرار گیرد.

## منابع

- امانی، علی؛ دوانی، غلامحسین. (۱۳۸۸). خدمات حسابداری حق الزحمه حسابداری و رتبه‌بندی حسابرسان. حسابدار رسمی، ۳۲-۴۱
- بهارمقدم، مهدی؛ جوکار، حسین. (۱۳۹۷). اثر تعدیل‌کنندگی کیفیت حسابداری بر تمایلات سرمایه‌گذاران در قیمت‌گذاری سهام، مطالعات تجربی حسابداری مالی.
- بهبزادیان، فتاح؛ ایزدی‌نیا، ناصر. (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری از دیدگاه حسابرسان مستقل و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پیشرفت‌های حسابداری، دوره دهم بهار و تابستان ۱۳۹۷ شماره ۱ (پیاپی ۳/۷۴). ۲۸-۶۰
- پورکریم، محمد؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید؛ بحری‌ثالث، جمال و فلاوندی، حسن. (۱۳۹۸). تأثیر حاکمیت شرکتی بر لحن گزارشگری مالی، حسابداری ارزشی رفتاری، دوره ۴ شماره ۸ صص ۳۳-۶۲
- پورعلی، محمدرضا. (۱۴۰۱). تاثیر تمرکز بازار حسابداری بر اظهارنظر حسابداری. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای. سال دوم، شماره هشتم، پاییز ۱۴۰۱، صص ۶۸-۸۶
- تامرادی، علی؛ رجب‌کردی، مجید؛ رضائی، زینب و کیخسروی، مرضیه. (۱۴۰۱). واکنش حسابرسان به نوسان سود شرکت‌ها. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای. سال سوم، شماره نهم، زمستان ۱۴۰۱، صص ۲۰-۴۲
- حاجیها، زهره؛ ابراهیمی، محمدرضا. (۱۳۹۵). بهبود در اظهارنظر حسابرس و اثرات آن بر تغییرات قیمت و حجم معاملات سهام، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری. دوره ۸، شماره ۳۰، شهریور ۱۳۹۵، صص ۸۲-۶۱
- حساس یگانه، یحیی؛ رجبی، روح‌اله. (۱۳۸۳). «عوامل مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابداری مستقل». مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۲: ۸۶-۵۵.
- حساس یگانه، یحیی؛ یعقوبی‌منش، سارا. (۱۳۸۲). تأثیر گزارش‌های حسابرس بر قیمت سهام، مطالعات تجربی حسابداری مالی.
- رضایی، فرزین؛ نوروزی، نرگس. (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین خوانایی «گزارش حسابداری و کیفیت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان». پژوهش‌های حسابداری. زمستان ۱۳۹۹، دوره ۱، شماره ۱، صص ۱۴۵-۱۶۳
- رهنمای‌رودپشتی، فریدون؛ نیکومرام، هاشم و نونهال‌نهر، علی‌اکبر. (۱۳۹۱). ارزیابی تأثیر رویکردهای قضاوتی و شناختی زبان در گزارش‌های توضیحی حسابداری. بررسی‌های حسابداری و حسابداری. دوره ۱۹، شماره ۲. تابستان ۱۳۹۱. صص ۴۷-۷۲
- رستمی، وهاب؛ کارگر، حامد و رضائی، لیلیا. (۱۴۰۱). تاثیر حق الزحمه غیرمنتظره حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای. سال دوم، شماره هشتم، پاییز ۱۴۰۱، صص ۱۴۶-۱۶۲

طالبی، بهاره. (۱۳۹۶). بررسی اثر خوانایی صورت‌های مالی بر هزینه ی سرمایه ی سهام عادی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (گروه خودرویی، شیمیایی، دارویی و سیمان)، پایان‌نامه‌ی کارشناسی ارشد، دانشکده ی علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه مازنداران. فغفور مغربی، یگانه؛ سجادی، حسین؛ اثنی‌عشری، حمیده و رضاییان، علی (۱۳۹۹). تأثیر احساس زبانی، خوانایی و سبک پردازش اطلاعات (خبرگی) بر قضاوت سرمایه‌گذاران: شواهد آزمایشی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۶، شماره ۶۵، صص ۱-۳۴

محمدرضائی، فخرالدین؛ یحیایی، منیره. (۱۳۹۵). تجدید ارائه صورت‌های مالی: بررسی اثر رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار. دانش حسابرسی. پاییز ۱۳۹۵ دوره ۱۶ شماره ۶۴ صفحات ۱۷۱-۱۸۸

منصوری، مرتضی؛ ابطحی‌نائینی، امیرحسین. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین درآمد و ظرفیت مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران با رتبه‌بندی آن‌ها. دانشگاه فردوسی مشهد. وزارت علوم، تحقیقات و فناوری همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران. بهار ۱۳۹۵ دوره ۱

مهدوی، غلامحسین؛ کارجوی‌رافع، نریمان. (۱۳۸۴). «بررسی تأثیر استانداردهای ملی حسابداری بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل». تابستان ۱۳۸۴، دوره ۲۲، شماره ۲. پیاپی (۴۳)، ویژه نامه حسابداری، صص ۱۳۲-۱۴۶

نیکخواه‌آزاد؛ علی. (۱۳۹۷). «بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی». انتشارات سازمان حسابر، کمیته تدوین رهنمودهای حسابرسی.

وفایی‌پور، روح‌اله؛ قاسمی، مصطفی و محسنی، عبدالرضا (۱۴۰۰). «مدل کیفی خوانایی گزارشگری مالی مبتنی بر مولفه‌های اخلاق، مسئولیت اجتماعی و مدیریت لحن و اولویت‌بندی شاخص‌ها در مؤسسات حسابداری و حسابرسی». پژوهش‌های حسابرسی. تابستان ۱۴۰۰، دوره ۱، شماره ۳: از صفحه ۹۹ تا صفحه ۱۲۷.

Al-Thuneibat, A., Khamees, A, B and Al-Fayoumi, N, A. (2008). "The Effect of Qualified Auditors' Opinions on Share Prices: Evidence From Jordan". Managerial Auditing Journal. V(23), No(1), pp: 84101-.

Amani, Ali, Davani, GholamHossein (2009). Audit services audit fees and auditor ratings. Official Accountant, 32-41, (in Persian).

Bahram-e-Moqaddam, Mehdi, Jokar, Hossein (2018). The effect of audit quality modulator on investors' tendencies in stock pricing, empirical financial accounting studies. (in Persian)

Ball, R.J.,P. Brown. (1968), "An Emperical Evaluation of Accounting Income Numbers ", Journal of Accounting Research, 6.

Behzadian, Fattah, Yazidinia, Nasser (2018). Investigating the factors affecting audit quality from the perspective of independent auditors and financial managers of listed companies in Tehran Stock Exchange. Accounting Improvements, 10th Spring & Summer 2018 No. 1 (Consecutive 3.74). 28-60, (in persian).

Boubaker, S, D, Gounopoulos, and H, Rjiba. 2019, Annual report readability and stock liquidity. Financial Markets, Institutions and Instruments 28(2): 159-186



- Clatworthy, M. and Jones, M.J. (2003). "Financial reporting of good news and bad news: evidence from accounting narratives", *Accounting and Business Research*, 33(3): 171-185.
- Church, Bryan. Davis, Shawn. McCracken, Susan. (2011). "The auditor's reporting model: A literature overview and research synthesis", *Accounting Horizons*, 22, 1.
- Ensafi, Z. (2015). The managerial ability on audit fees and auditor's report. Master's Thesis (Supervisor: Nasirzadeh, F. Advisor: Salehi, M.). Accounting, Ferdowsi University of Mashhad. (in Persian)
- Fakhfakh, M. 2015. "The readability of international illustration of auditor's report: An advanced reflection on the compromise between normative principles and linguistic requirements". *Journal of Economic, Finance and Administrative Science* 20: 21-29
- Gray, Glen. Turner, Jerry. Coram, Paul. Mock, Theodore. (2011). "Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users, and auditors", *Accounting Horizons*, 25, 4
- Hajiha, Zohreh, Ebrahimi, Mohammad Reza (2016). Improvement in auditor's comments and its effects on price changes and stock trading volume, *Quarterly Journal of Financial Accounting and Audit Research*. Volume 8, No. 30, September 2016, pp. 82-61.(in Persian).
- Hassas Yeganeh, Yahya, Rajabi, Ruhollah. (1383). "Factors affecting the professional power of independent audit". *Empirical Studies of Financial Accounting*. No. 2:86-55.(in Persian).
- Hassas Yeganeh, Yahya, Yaghoubi Manesh, Sara (2003). The effect of auditor reports on stock prices, *empirical studies of financial accounting*, (in persian).
- Li, D. (1992). "Does auditor tenure affect accounting conservatism?" Further evidence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29, 226-241
- Mahdavi, GholamHossein, Karjoo Raza, Nariman (2005). "Investigating the impact of national accounting standards on the quality of independent auditors' comments." Summer 2005 , Volume 22 , Issue 2 Successive (43), *Accounting Special Issue*, pp. 132-146, (in Persian).
- Mansouri, Morteza, Abtahi Naeini, AmirHossein (2016). Investigating the relationship between income and capacity of auditing institutions of iranian society of official accountants and ranking them." Ferdowsi University of Mashhad. Ministry of Science, Research and Technology of National Audit and Financial Supervision Conference of Iran. Spring 2016 Volume 1,( in Persian).
- Mock, Theodore. Bédard, Jean. Coram, Paul. Davis, Shawn. Espahbodi, Reza. Warne, Rick. (2013). "The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications", *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 32
- Mohammad Rezaei, Fakhr al-Din, Yahyaee, Monireh (2016). Renewal of financial statements: Investigating the effect of rank of trusted auditing institutions of the Securities and Exchange Organization. *Audit knowledge*. Autumn 2016 Volume 16 Issue 64 Pages 171-188, (in Persian).
- Nikkhah Azad, Ali (2018). "Statement of Fundamental Concepts of Auditing". Auditor Organization Publications, Audit Guidelines Committee, (in persian).
- Pourkarim, Mohammad, Jabbarzadeh Kangarloui, Seid, Bahri Sales, Jamal, Flavandi, Hassan. (2019) The Effect of Corporate Governance on The Tone of Financial Reporting, *Behavioral Value Accounting*, Volume 4 No. 8, pp. 62-33, (in Persian).
- Rahnama Rudpeshti, Fereydoon, Nikoumram, Hashem and Nunhal Creek, Ali Akbar (2012). Evaluation of the effect of judgmental and cognitive language approaches on accounting explanation reports. *Accounting and auditing reviews*. course 19 , number two . Summer 2012. pp. 47-72, (in Persian).

Rezaee, Farzin, Norouzi, Narges (2020). Investigating the relationship between the readability of the audit report and the quality of users' decision making". Audit Research. Winter 2020, Volume 1, No. 1, pp. 145-163, (in Persian).

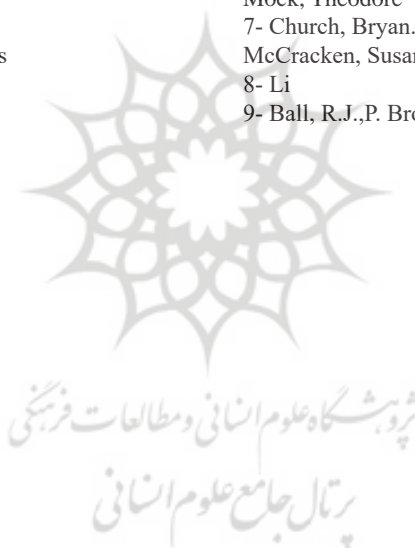
Talebi, Spring (2017). The effect of readability of financial statements on the cost of ordinary equity capital in listed companies in Tehran Stock Exchange (Automotive, Chemical, Pharmaceutical and Cement Group), Master's Thesis, Faculty of Administrative Sciences and Economics, Mazendaran University, in persian.


Vafaepour, Ruhollah, Qasemi, Mostafa, Mohseni, Abdolreza (1400). "Qualitative model of readability of financial reporting based on ethics, social responsibility and tone management and prioritization of indicators in accounting and auditing institutions". Audit Research. Summer 1400, Volume 1, Issue 3; From page 99 to page 127., (in Persian).

پی‌نویس:

1- Al-Thuneibat, A; Khomees, A, B; Al-Fayoumi  
2- Fakhfakh  
3- Clatworthy and Jones  
4- Boubaker  
5- Mock

6- Gray, Glen. Turner, Jerry. Coram, Paul.  
Mock, Theodore  
7- Church, Bryan. Davis, Shawn.  
McCracken, Susan  
8- Li  
9- Ball, R.J.,P. Brown



 **COPYRIGHTS**  
This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.