

## استخراج ارتباط علی و معلولی متغیرهای موثر بر کیفیت گزارشگری مالی با استفاده از رویکرد دیمتل

علیرضا اقبالی عموقین

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران.

[Alireza.egbali@gmail.com](mailto:Alireza.egbali@gmail.com)

حیدر محمدزاده سالطه

دانشیار، گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران. (نویسنده مسئول)

[Salteh2008@gmail.com](mailto:Salteh2008@gmail.com)

مهدی صالحی

دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران.

[Mehdi.Salehi@um.ac.ir](mailto:Mehdi.Salehi@um.ac.ir)

علی اکبر نونهال نهر

استادیار گروه حسابداری، واحد بستان آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، بستان آباد، ایران.

[Anonahal@gmail.com](mailto:Anonahal@gmail.com)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۰۷

### چکیده

هدف اصلی این پژوهش، استخراج اهم عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی توسط حسابداران و حسابرسان در ایران با استفاده از رویکردهای اجماع خبرگان پیشنهاد شده توسط لاوشه، والتز و باسل و در ادامه، تعیین مهمترین آنها با استفاده از رویکرد دیمتل است. ابتدا تکمیل پرسشنامه‌های باز شده توسط ۱۴ نفر از کارشناسان خبره و سپس تضمین روایی محتوایی آن با رویکردهای لاوشه، والتز و باسل مورد ملاحظه قرار گرفت. در ادامه، با مشارکت ۱۰ نفر از کارشناسان خبره و با استفاده از رویکرد دیمتل، ارتباط علی و معلولی بین عوامل شناسایی شده است. مطابق این بررسی، مهمترین متغیرهای موثر بر کیفیت گزارشگری عبارتند از: افشای اطلاعات، توانایی مدیریت، حاکمیت شرکتی، کمیته حسابرسی، کیفیت حسابرسی، عدم تقارن اطلاعاتی، نظام کنترل داخلی، قوانین و الزامات بورس اوراق بهادار و تضاد منافع که بر این اساس، سه متغیر توانایی مدیریت، حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی از نقش و اهمیت قابل توجهی در کیفیت گزارشگری مالی برخوردار است. در صورت تحلیل شبکه‌ای از ارتباطات شناسایی شده میان این متغیرها، می‌توان به‌طور دقیق‌تر و ناب مهمترین متغیرها را شناسایی کرد و راهبردها و سیاستهای مربوط به بهبود کیفیت گزارشگری مالی را بر اساس آنها تنظیم نمود.

**واژه‌های کلیدی:** کیفیت گزارشگری مالی، حسابداری، توانایی مدیریت، حاکمیت شرکتی، کیفیت حسابرسی.

## ۱- مقدمه

افزایش کیفیت گزارشگری مالی ابزاری برای ایفای مسئولیت پاسخگویی به نیازهای جامعه است. برای کیفیت گزارشگری مالی تعریفی که همگان نسبت به آن اتفاق نظر داشته باشند، وجود ندارد؛ زیرا از مفهومی چند بُعدی برخوردار است (شاهولی‌زاده و فومن اجیرلو، ۱۳۹۹). صورت‌های مالی و یادداشت‌های پیوست آنها به استفاده‌کنندگان مختلف در ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد سالانه و همچنین انعطاف‌پذیری مالی و سودآوری واحد تجاری یعنی واحد گزارشگری مالی یاری می‌رساند. استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی برای تصمیم‌گیری در زمینه‌های اقتصادی به اطلاعات مالی معتبر، مربوط و قابل فهم نیاز دارند، بنابراین صورت‌های مالی و یادداشت‌های پیوست آن باید از کیفیت گزارشگری مالی مطلوبی برخوردار باشند. کیفیت گزارشگری مالی که در راستای مدیریت استانداردهای حسابداری و کیفیت حسابرسی قرار دارد، به معنای توان صورتهای مالی در انتقال اطلاعات در رابطه با فعالیت کسب و کار و به طور خاص، پیش‌بینی جریان‌های نقدی مورد انتظار آن به سرمایه‌گذاران و میزان مفید بودن صورتهای مالی برای سرمایه‌گذاران، بستانکاران، سهامداران، مدیران و سایر استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی شرکت است. فراهم کردن اطلاعات مالی برخوردار از کیفیت مناسب موجب افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران و سهامداران شرکت شده، در نتیجه ارزش بازار شرکتها افزایش می‌یابد (خورشید و همکاران، ۱۴۰۱). بنابراین، نقش اساسی گزارشگری مالی، انتقال اثربخش اطلاعات به افراد برون سازمانی است. اطلاعات گزارشگری مالی موضوعی ضروری برای افرادی است که به عنوان مبنایی برای اقدام به آن می‌نگرند. فقدان کیفیت اطلاعات گزارشگری مالی می‌تواند آنان را به سمت تصمیم اشتباه سوق دهد (باونو<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۱).

شفافیت بازار سرمایه درگرو گزارشگری مالی درست و به موقع شرکت‌های پذیرفته شده در بورس است بدون وجود چنین اطلاعاتی، استفاده‌کنندگان نمی‌توانند فرصت‌ها و خطرات سرمایه‌گذاری را به موقع تشخیص دهند. کیفیت گزارشگری مالی بر ارزش افزوده بازار تأثیر معنادار و مستقیمی دارد یعنی به نوعی با افزایش کیفیت گزارشگری مالی، ارزش افزوده بازار شرکتها نیز افزایش پیدا می‌کند (شجاعی و احمدی، ۱۴۰۱). کیفیت گزارشگری مالی فقط مختص سازمان‌ها و شرکت‌های فعال در بخش خصوصی نیست. سازمان‌های دولتی نیز برای پاسخگویی و اقناع افکار عمومی نیاز به ارائه گزارش‌های برخوردار از کیفیت مناسب دارند. بررسی‌ها نشان می‌دهد که

دستگاه‌های دولتی برای بهبود عملکرد خود، باید به دنبال بهبود کیفیت گزارشگری مالی و نظام‌های پاسخگویی بهتر باشند (رضایی و همکاران، ۱۴۰۰).

از این‌رو، ارزش گزارشگری مالی منوط به کیفیت است و مفید بودن و قابلیت استفاده نیز از جنبه‌های کیفیت اطلاعات است. کیفیت گزارشگری مالی حول مواردی از قبیل افشای معاملات، اطلاعاتی در زمینه انتخاب و کاربرد رویه‌های حسابداری و ارائه اطلاعاتی به منظور قضاوت و تصمیم‌گیری مورد ملاحظه قرار می‌گیرد. به عبارت دیگر، ویژگیهای کیفی گزارشگری مالی شامل مواردی است که دستیابی به پاسخگویی و تصمیم‌گیری را میسر می‌سازد. برخی ویژگیهای کیفی به محتوای اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی و برخی دیگر به چگونگی ارائه این اطلاعات مربوط است (معینیان و پورزمانی، ۱۳۹۶).

قابلیت کنترل کیفیت گزارشگری زمانی بیشتر می‌شود که از الگو و چارچوب معینی تبعیت کند و نیز محتوای آن توسط حسابرسان مستقل تکمیل گردد. هر دو مورد اشاره شده به اراده سازمان بستگی دارد و مطابق دیدگاه سعیدی و همکاران (۱۳۹۷) موسسات حسابرسی و سازمان همسو با یکدیگر به منظور حفظ اعتبار سازمان در جامعه به گزارشگری مالی درست اهتمام می‌ورزند.

با تمامی اهمیتی که برای کیفیت گزارشگری مالی قابل برشمردن است، نهادینه کردن وضعیت آن در میان سهامداران و ذینفعان مختلف دیگر، مستلزم عوامل دیگری از جمله حسابرسی داخلی است. کیفیت گزارشگری مالی و حسابرسی داخلی موثر منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و حسابرسان می‌شود. در واقع، این نقش مداخله‌گرانه حسابرسی داخلی است که تأثیر کیفیت گزارشگری مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی را تشدید می‌کند (حقیقت‌شهرستانی و همکاران، ۱۴۰۰).

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

## اثرات علی کیفیت گزارشگری مالی

با بهبود کیفیت گزارشگری مالی، شاخص ادراک فساد که نقش تقویت‌کننده حسابداری در فساد است، کاهش می‌یابد و کنترل فساد و پاسخگویی که شاخص‌های سنجش نقش تقویت‌کننده حسابداری در فساد است، افزایش می‌یابد (آقایی و همکاران، ۱۴۰۰).

مطابق چارچوب مفهومی ارائه شده در سال ۲۰۱۸، هدف گزارشگری مالی ارائه آن دسته از اطلاعات مالی است که در

مقاله داده‌های مربوط به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ نشان داد که میزان گرایش سرمایه‌گذاران نهادی گذرا برای سرمایه‌گذاری در شرکت‌های با کیفیت ضعیف گزارشگری مالی، در زمان اتخاذ هر دو راهبری ارزشی و حرکتی کاهش می‌یابد. همچنین سرمایه‌گذاران نهادی در زمان اتخاذ راهبرد حرکتی نسبت به زمان اتخاذ راهبرد ارزشی زودتر به بازده‌های غیرعادی دست می‌یابند.

نمازی و عزیز (۱۴۰۰) در پژوهش خود با هدف بررسی تأثیر تعدیلی کیفیت حسابرسی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و قیمت‌گذاری کمتر از واقع عرضه عمومی اولیه سهام، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران را مورد مطالعه قرار داده‌اند. نمونه آماری متشکل از ۲۳۰ شرکت در بازه زمانی ۱۸ ساله برای سالهای ۱۳۸۰ تا ۱۳۹۷ است. کیفیت حسابرسی در این پژوهش شامل اندازه مؤسسه حسابرسی، دوره تصدی و نوع اظهارنظر حسابرسی بود. یافته‌ها حاکی از این بود که به طور متوسط ۲۵ درصد عرضه‌های اولیه عمومی سهام در بازار سرمایه ایران کمتر از حد قیمت‌گذاری می‌شود. افزون بر این، کیفیت گزارشگری مالی بر قیمت‌گذاری کمتر از حد عرضه‌های اولیه عمومی سهام تأثیر منفی و معناداری دارد. به عبارت دیگر، کیفیت بالای گزارشگری مالی، از قیمت‌گذاری کمتر از حد عرضه‌های اولیه عمومی سهام جلوگیری می‌کند. همچنین، مشخص شد که کیفیت حسابرسی از جنبه نوع اظهارنظر حسابرسی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و قیمت‌گذاری کمتر از واقع عرضه عمومی اولیه سهام را تقویت می‌کند، اما جنبه‌های اندازه مؤسسه حسابرسی و دوره تصدی حسابرسی رابطه مذکور را تعدیل نمی‌کند. به طور کلی، درباره این پژوهش می‌توان گفت که شبکه‌ای از ارتباطات بین عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی و عوامل و متغیرهای متأثر از آن مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته است.

دات ترین<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۲۲) نشان داد که کیفیت گزارش‌دهی بالا، پرداخت سود سهام شرکت‌ها را افزایش می‌دهد، حتی زمانی که این شرکت‌ها از قبل بیش از حد به سهامداران خود پرداخت می‌کنند. با این حال، زمانی که شرکت‌ها از سطح متعارف پرداخت سود سهام فراتر می‌روند، این رابطه ضعیف تر می‌شود.

تصمیم‌گیری برای کاربران مفید است (ارواحی و رجایی‌زاده هرندی، ۱۴۰۱). بنابراین، نقش اساسی گزارشگری مالی، انتقال اثربخش اطلاعات به افراد برون سازمانی است. برای تصمیمات معتبر، اطلاعات در گزارش‌های مالی باید صادقانه، مرتبط، قابل فهم، قابل مقایسه، به موقع و قابل تأیید باشد. کیفیت گزارشگری مالی برای تصمیم‌گیری در مورد تخصیص منابع در سازمان مفید است (هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، ۲۰۱۳). بررسی مبانی نظری و اهداف گزارشگری مالی مبین این موضوع است که یکی از اهداف گزارشگری مالی، کمک به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان برای پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی است (بادآور نهندی، ۱۳۸۸).

شجاعی و احمدی (۱۴۰۱) در مقاله‌ای تاثیر کیفیت گزارشگری مالی بر ارزش افزوده بازار شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی کردند. جامعه آماری پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بین بازه زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۹ هست و با نمونه مشتمل بر ۱۲۰ شرکت و رگرسیون خطی چند متغیره به بررسی این موضوع پرداخته شد که نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد کیفیت گزارشگری مالی بر ارزش افزوده بازار تأثیر معنادار و مستقیمی دارد یعنی به نوعی با افزایش کیفیت گزارشگری مالی، ارزش افزوده بازار شرکتها نیز افزایش پیدا می‌کند.

خورشید و همکاران (۱۴۰۱) در مقاله‌ای تاثیر مدیریت استانداردهای حسابداری، کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی بر ارزش آفرینی شرکتها را بررسی کردند. در این پژوهش داده‌های ۱۰۱ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۷ گردآوری شده، و روش رگرسیون چند متغیره به شیوه پانل دیتا برای تجزیه و تحلیل داده‌ها مورد استفاده قرار گرفت. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است مدیریت استانداردهای حسابداری، کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی بر ارزش افزوده اقتصادی و ارزش افزوده بازار تأثیرمعنی داری دارد.

جاود و خان<sup>۱</sup> (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی اثر کیفیت گزارشگری مالی بر کارایی سرمایه‌گذاری در موسسات غیر مالی پرداختند. این پژوهش که در بازه زمانی سالهای ۲۰۰۵ تا ۲۰۱۸ در بازار سرمایه پاکستان انجام شد، نشان میداد که کیفیت گزارشگری مالی باعث افزایش کارایی سرمایه‌گذاری می‌شود. ابراهیمی و همکاران (۱۴۰۰) در مقاله‌ای نقش کیفیت گزارشگری مالی بر گرایش سرمایه‌گذاران نهادی گذرا در اتخاذ راهبردهای معاملاتی ارزشی و حرکتی را بررسی کردند. در این

### اثرات معلولی کیفیت گزارشگری مالی

حسابرسی یکی از راههای موثر در زمینه کنترل دستکاری توسط مدیران و اعمال نظرات سوگیرانه مدیریت در انتخاب رویه‌های حسابداری است. یک موسسه حسابرسی مستقل و برخوردار از قابلیت و مهارت بالا قادر است اطلاعات نامناسب را شناسایی و گزارش مالی قابل اتکایی تدوین کند (چمبرز و پاین، ۲۰۰۸ به نقل از عربزاده و پرویزلو، ۱۳۹۹). حسابرسی داخلی به عنوان یکی از مهم‌ترین سازکارهای درون سازمانی، در فرآیند حاکمیت شرکتی نقش مؤثری دارد و می‌تواند متضمن کیفیت مطلوب گزارشگری مالی باشد. حسابرسان داخلی بعنوان یکی از ارکان مهم در حاکمیت شرکتی محسوب می‌شود که در هر دو زمینه راهبردی و نظارتی حاکمیت شرکتی مشارکت می‌کنند. ایفای دو نقش مزبور در نهایت منجر به بهبود گزارشگری مالی می‌شود (عربزاده و پرویزلو، ۱۳۹۹). کیفیت حسابرسی تاثیر قابل ملاحظه‌ای بر کیفیت گزارشگری مالی دارد و بررسی کیفیت حسابرسی در زمان عرضه اولیه می‌تواند در ارزیابی سهام شرکتها سودمند واقع شود (کلباسی و خسروی پور، ۱۳۹۹).

شجاع و همکاران (۱۴۰۰) با فرض اینکه ارزشمندترین خدمت حرفه مدیریت مالی، اظهار نظر مستقل درباره مطلوبیت صورت‌های مالی و گزارش به افراد ذینفع است و استقلال از موضوعات بسیار مهم و تاثیرگذار بر گزارش و کیفیت گزارشگری است، به ارتباط بین مولفه‌هایی همچون سرمایه‌های فرهنگی، اجتماعی و اخلاقی با استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری پرداخته‌اند. پژوهش به روش توصیفی- پیمایشی و با توزیع پرسشنامه میان جامعه آماری که شامل سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بود، انجام شده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش معادلات ساختاری استفاده شده است. نمونه آماری شامل ۳۵۹ نفر بود و نتایج نشان می‌دهد که سرمایه فرهنگی (۹۳٪) سرمایه اجتماعی (۹۵٪) و سرمایه اخلاقی (۹۸٪) بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری تاثیر داشته است.

رحمانیان کوشکی و نویدی (۱۳۹۹) تاثیر تجربه و نفوذ مدیران بر رابطه بین صورت‌های مالی متقلبانه و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی کردند. جامعه آماری پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده و با استفاده از روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک، ۱۳۱ شرکت به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شده و در دوره زمانی ۷ ساله بین سالهای ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ مورد بررسی قرار گرفتند. یافته‌های پژوهش نشان داد

که بین تقلب در صورت‌های مالی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه معکوس و معنادار وجود دارد. تجربه مدیران بر رابطه بین صورت‌های مالی متقلبانه و کیفیت گزارشگری مالی تأثیری ندارد. همچنین، نفوذ مدیران بر رابطه بین صورت‌های مالی متقلبانه و کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معنادار دارد. لذا نتیجه گیری می‌شود که مدیران با نفوذ، با کنترل عوامل تقلب و مدیریت سود در صورت‌های مالی، قادرند کیفیت گزارشهای مالی خود را افزایش یا کاهش دهند.

صالحی و همکاران (۱۳۹۷) چنین استدلال داشته اند که مدیران خودشیفته با شاخصه های رفتاری نظیر خودخواهی، تمایل به استثمار دیگران، بی توجهی به دیگران و پاداش طلبی افراطی، به گزارشگری مالی متقلبانه اقدام می کنند. نتایج پژوهش ایشان چنین نشان داد که بین خودشیفتگی مدیران بر اساس اندازه امضا با معیارهای کیفیت گزارشگری مالی، رابطه معناداری وجود ندارد. با این حال، بین خودشیفتگی مدیران بر اساس نسبت پاداش مدیران بر حقوق و دستمزد کارکنان با دو مورد از معیارهای کیفیت گزارشگری مالی (شامل مدیریت سود و کیفیت سود) رابطه معناداری مشاهده شد؛ به این ترتیب که خودشیفتگی مدیران موجب افزایش مدیریت سود و کاهش کیفیت سود می شود. در مجموع، نتایج پژوهش نشان می دهد در برخی شرایط، خودشیفتگی مدیران بر معیارهای کیفیت گزارشگری مالی اثر می گذارد. کلباسی و خسروی پور (۱۳۹۹) در پژوهش خود با عنوان بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی در زمان عرضه اولیه، با تاکید بر مشکلات نمایندگی در نتیجه تضاد منافع میان مدیران و سهامداران، از حسابرسی به عنوان راهکاری کارآمد برای محدود کردن اختیارات مدیران در روابط قراردادی یاد کرده‌اند. آنان داده‌های مربوط به شرکت‌های پذیرفته شده برای اولین بار در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی سالهای ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۷ استخراج و از مدل رگرسیونی داده‌های مقطعی برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده کرده‌اند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که اندازه موسسه حسابرسی منجر به تغییر کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. همچنین، هنگام تغییر سطح کیفیت حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی نیز تغییر می‌یابد. مطابق بررسی آنان، با تغییر سطح اثر تعاملی کیفیت حسابرسی و رتبه موسسه حسابرسی مطابق طبقه‌بندی جامعه حسابداران رسمی، کیفیت گزارشگری مالی شرکت نیز دچار نوسان و تغییر می‌شود.

شادابی و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهش خود در زمینه تاثیر فشار کاری حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی و با تاکید بر

اخگر و کرمی (۱۳۹۳) در پژوهش خود با عنوان بررسی تأثیر ویژگیهای شرکت بر کیفیت گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و با استفاده از روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک، تعداد ۱۲۰ شرکت فعال در بورس اوراق بهادار تهران را در بازه زمانی ۱۳۸۲ تا ۱۳۹۱ به عنوان نمونه مورد مطالعه قرار دادند. آنان تأثیر هفت عامل مربوط به ویژگی شرکت را در قالب سه متغیر: ساختاری (اندازه شرکت و اهرم)، نظارتی (ترکیب هیأت مدیره و سهامداران نهادی) و عملکردی (سودآوری، نقدینگی و رشد شرکت) مورد بررسی قرار دادند. نتایج بررسی آنان نشان داد که متغیرهای اندازه شرکت، سودآوری، نقدینگی و رشد شرکت رابطه مثبت و معنی‌دار و متغیرهای اهرم و ترکیب هیأت مدیره رابطه‌ای منفی و معنی‌دار با کیفیت گزارشگری مالی دارند و همچنین متغیر سهامداران نهادی رابطه‌ای معنی‌دار با کیفیت گزارشگری مالی ندارد.

وانگ<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان بررسی ارتباطات سیاسی و عدم شفافیت گزارشگری مالی با تأکید بر اثربخشی توانایی مدیریت به این نتیجه رسیدند که هر چه توانایی مدیریت افزایش یابد، به همان اندازه کیفیت گزارشگری مالی نیز افزایش خواهد یافت و در نهایت نشان دادند که در اغلب موارد، در شرکت‌های غیر دولتی این روابط وجود دارد.

اولانیسی<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی تأثیر حسابرسان مستقل بر کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. جامعه آماری پژوهش شامل بانک‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نیجریه می‌باشد. بازه زمانی پژوهش شامل ۵ سال از سال ۲۰۱۲ الی ۲۰۱۶ میلادی می‌باشد. فرضیه‌ها با استفاده از تکنیک رگرسیون چندگانه مورد آزمایش قرار گرفتند. محققین نشان دادند که بین حق الزحمه حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت معناداری وجود دارد.

کاواسی<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان حاکمیت شرکتی، کیفیت حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی، به بررسی رابطه بین ویژگیهای حاکمیت شرکتی (تخصص هیأت‌مدیره، استقلال هیأت‌مدیره و عملکرد نقش هیأت‌مدیره)، کیفیت حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی با استفاده از شواهدی از شرکت‌های اوگاندایی پرداختند. یافته‌ها حاکی از آن است که تخصص هیأت‌مدیره و عملکرد نقش هیأت‌مدیره با کیفیت گزارشگری مالی ارتباط معناداری دارد. همچنین، کیفیت حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی ارتباط معناداری

دوره تصدی حسابرس، ۱۱۰ شرکت از شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را در دوره زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۵ مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های آنان حاکی از این است که فشار کار حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معکوس و معناداری دارد. همچنین، مطابق یافته‌های آنان، دوره تصدی حسابرس به‌عنوان یک متغیر مداخله‌گر، بر رابطه بین فشار کاری حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری نداشته است. موسوی شیری و همکاران (۱۳۹۸) در بررسی خود به ارزیابی نقش چرخش حسابرسان داخلی در کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که رابطه معناداری بین چرخش سیستماتیک حسابرسان به سمت جایگاه مدیریتی و نیز چرخش کارمندان واحد حسابرسی داخلی در درون واحد حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی وجود ندارد و نظارت کمیته حسابرسی و تخصص مالی حسابرسان داخلی نیز بر این ارتباط بی‌تأثیر است.

امیرآزاد و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهش خود با هدف آرایه الگوی مفهومی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی با استفاده از روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان و با بهره‌گیری از نظرات خبرگان در خصوص کیفیت گزارشگری مالی، از چهار گروه عمده تهیه‌کنندگان اطلاعات حسابداری، استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری، حسابرسان و پژوهشگران، ابتدا از طریق مصاحبه الگوی مفهومی کیفیت گزارشگری مالی شامل عوامل علی، ساختاری، مداخله‌گر و همچنین، راهبردهای مربوط به ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و پیامدهای آنها آرایه کرده‌اند. سپس با تحلیل داده‌های پرسشنامه‌های تکمیل شده دریافتند که هزینه‌های سیاسی، فشار بازار سرمایه، اجتناب مالیاتی، معامله با اشخاص وابسته، عدم تقارن اطلاعاتی، شرایط قراردادهای وام، انگیزه پاداش مدیران و رقابت در بازار بر کیفیت گزارشگری مالی مؤثرند. از طرف دیگر، با توجه به این عوامل علی، راهبردهایی برای ارتقای کیفیت گزارشگری مالی، شامل استقرار نظام کنترل داخلی اثربخش، استقرار سیستم مناسب بهای تمام‌شده محصولات، استفاده از زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر، گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای و ... آرایه شده است که در بستر عوامل زمینه‌ای و مداخله‌گر ایجاد می‌شوند. این الگوی مفهومی نشان می‌دهد که افزایش کیفیت گزارشگری مالی، پیامدهای مثبتی هم در داخل شرکت، هم در بازار سرمایه و هم در کل اقتصاد دارد.

دارد. همچنین، استقلال هیات مدیره پیش‌بینی‌کننده وضعیت کیفیت گزارشگری مالی نیست.

عمر<sup>۱</sup> (۲۰۲۲) در پژوهش خود، انتخاب حسابرس و تأثیر آن بر کیفیت گزارشگری مالی را بررسی کرد. این بررسی به ارزیابی تأثیر انتخاب حسابرس از شرکت‌های حسابرسی زیرمجموعه چهار مؤسسه بزرگ حسابداری عمومی جهان یا به اصطلاح بیگ‌فور<sup>۲</sup> و شرکت‌های غیر بیگ‌فور بر کیفیت گزارشگری مالی صنعت بانکداری در پاکستان از سال ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۸ پرداخته است. دو موضوع در بازار حسابرسی پاکستان حائز اهمیت است، اول اینکه بانک‌ها هزینه حسابرسی بالاتری را به شرکت‌های زیرمجموعه بیگ‌فور می‌پردازند و دوم اینکه شرکت‌های غیر بیگ‌فور دارای سهم کمتری در بازار حسابرسی محلی هستند. در این پژوهش سعی شده است این دو موضوع مورد بررسی قرار گیرد. کیفیت گزارشگری مالی، به وسیله اقلام تعهدی اختیاری و از طریق مدل اصلاح شده مقطعی جونز (۱۹۹۵) برآورد شده است. علاوه بر این، از رگرسیون چند متغیره برای یافتن تفاوت بین کیفیت گزارشگری مالی استفاده شد. نتایج حاکی از آن است که بین کیفیت گزارشگری مالی بانک‌های حسابرسی شده توسط شرکت‌های زیر مجموعه بیگ‌فور و شرکت‌های غیر بیگ‌فور تفاوت معناداری وجود ندارد. بنابراین، نتیجه‌گیری می‌شود که اولاً صنعت بانکداری در پاکستان می‌تواند خدمات حسابرسی با کیفیت را با هزینه حسابرسی پایین‌تر به دست آورد و ثانیاً، باید به شرکت‌های غیر بیگ‌فور نیز فرصت منصفانه‌ای در بازار حسابرسی محلی در پاکستان داده شود.

دوبیجا<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۲۲) نشان دادند که با افزایش سهم زنان در هیئت مدیره، کیفیت گزارش‌دهی مالی افزایش می‌یابد. این مهم به واسطه به‌موقع بودن گزارش، مدیریت سود کمتر، و نظرات مقبول‌تر حسابرسان تشخیص داده شده است.

### مبانی نظری طرح سوال

در بسیاری از مطالعات حسابداری و مالی، کیفیت گزارشگری مالی را میزان صداقت مدیران در ارائه اطلاعات منصفانه و حقیقی برای تصمیم‌گیرندگان تعریف کرده‌اند. به بیان دیگر، هرگاه مدیران در ارائه اقلام مندرج در صورتهای مالی، دو اصل بیطرفی و عینیت را رعایت کرده باشند، می‌توان گفت کیفیت گزارشگری مالی تضمین شده است (برنت<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۱۰). گزارش‌های مالی با کیفیت پایین، سرمایه‌گذار را از ارزیابی عملکرد

واقعی شرکت باز می‌دارد. این موضوع باعث افزایش عدم اطمینان بیشتر در مورد عملکرد شرکت خواهد شد و به این صورت نوسانات نامتعارف بازده شکل می‌گیرد (راجگوپال و ونکاتاجلام<sup>۵</sup>، ۲۰۱۱). یکی از اهداف گزارشگری اطلاعات مالی، تسهیل فرآیند تخصیص سرمایه در اقتصاد است. از جنبه‌های مهم این هدف، بهبود تصمیم‌های سرمایه‌گذاری است. به‌ویژه، نظریه‌ها پیشنهاد می‌کنند که بهبود شفافیت مالی منجر به بهبود مسائل سرمایه‌گذاری می‌شود (شجاعی و احمدی، ۱۴۰۱). کیفیت اطلاعات حسابداری مندرج در گزارش‌های مالی موجب افزایش کارایی سرمایه‌گذاری می‌شود. به‌علاوه تأثیر کیفیت اطلاعات حسابداری بر کارایی سرمایه‌گذاری برای شرکت‌هایی که توسط حسابرسان متخصص صنعت حسابرسی می‌شوند، بیشتر است (الود و جاربویی<sup>۶</sup>، ۲۰۱۷).

این که کیفیت گزارش‌های مالی چگونه تضمین شود تا پاسخگوی دغدغه‌های ذینفعان باشد، از جمله سوالاتی است که همواره مورد توجه مدیران کسب و کارها و نیز صاحب‌نظران و پژوهشگران بوده است. کیفیت گزارشگری مالی همانند هر موضوع دیگر اتفاقی نیست و دستیابی به سطح مطلوبی از آن، مستلزم ملاحظات دربارۀ عوامل و متغیرهای مرتبط یا موثر بر این پدیده است. از این‌رو، ضرورت دارد برای مدیریت کیفیت گزارشگری مالی، تمامی متغیرهای مهم موثر بر آن مطابق پژوهش‌های پیشین و نیز دیدگاهها و نقطه‌نظرات صاحب‌نظران مورد ملاحظه و بررسی قرار گیرد و مهمترین عوامل تعیین‌کننده در این خصوص مورد شناسایی قرار گیرد. در عین حال، ارتباط علی و معلولی بین عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی تعیین و ترسیم شود.

با توجه به توضیحات ارائه شده می‌توان گفت که این پژوهش به دنبال پاسخ به سوالات زیر است:

- مهمترین عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی کدامند؟
- ارتباط علی و معلولی بین عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی چگونه است؟

### روش شناسی پژوهش

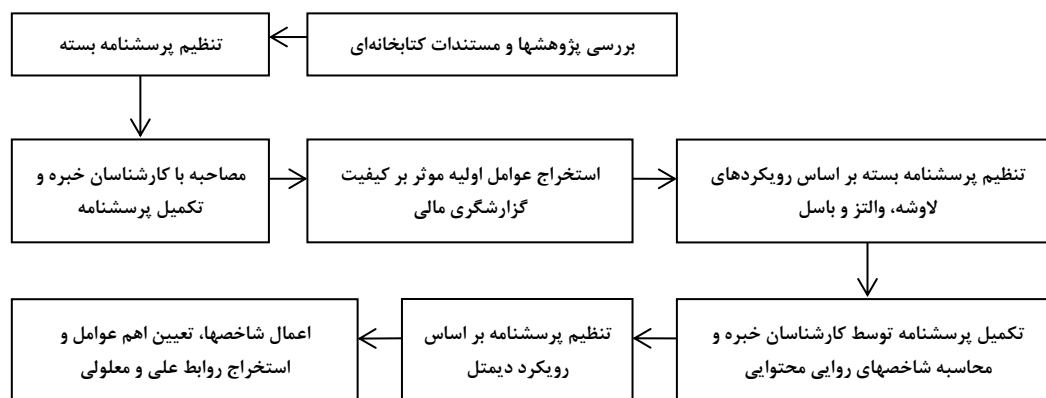
پژوهش حاضر از لحاظ هدف توصیفی- علی پس‌رویدادی و از نظر نوع استفاده کاربردی است، زیرا تلاشی برای درک وضعیتی مشخص در دنیای واقعی به منظور بکارگیری نتایج یافته‌ها برای ارائه راهکارهای توسعه و بهبود است. بنابراین از لحاظ هدف

4- Brandt  
5- Rajgopal & Venkatachalam  
6- Elaoud & Jarbouy

1- Umar  
2- Big-4  
3- Dobija

استفاده از نقطه‌نظرات دریافتی از طریق مصاحبه حضوری و تکمیل پرسشنامه‌های باز آرایه شده به کارشناسان خبره، فهرست اولیه مهم عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی استخراج گردید. کارشناسان خبره مجموعاً چهارده نفر را شامل می‌شدند که در ادامه نیز در خصوص ارزیابی فهرست اولیه عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی به منظور تضمین روایی محتوایی مشارکت داشتند. بنابراین، برای غربالگری فهرست اولیه عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی و تضمین روایی محتوایی، از رویکردهای پیشنهادی توسط لاوشه<sup>۱</sup>، والتز و باسل<sup>۲</sup> استفاده شد. با توجه به اینکه، فهرست عوامل اولیه ارزیابی از صافی کارشناسان خبره گذشت و تصحیحات مربوط اعمال شد، لذا روایی صوری داده‌ها تضمین شده است. در ادامه به طور مختصر ابزار و رویکردهای مورد استفاده تشریح شده است. الگوی پژوهش در نمودار (۱) نشان داده شده است.

کاربردی محسوب می‌شود. این پژوهش از یک نظر توصیفی و به صورت میدانی با بهره‌گیری از دیدگاههای کارشناسان و خبرگان موضوع انجام می‌شود و از طرف دیگر، بنا بر اینکه به دنبال درک روابط علی بر اساس تجربیات و مشاهدات شخصی افراد تاکنون است، علی‌پس‌رویدادی محسوب می‌شود. محقق نقشی در ارتباط بین عوامل مختلف ندارد، اما رویداد ویژه‌ای نیز مد نظر نیست، ولی از این بابت پس‌رویدادی تلقی می‌شود که کلیت تجارب حساسی و گزارشگری مالی مورد ملاحظه قرار گرفته و به قضاوت کارشناسان خبره گذاشته شده است. از لحاظ زمانی نیز از این بابت یک پژوهش مقطعی به حساب می‌آید که به تجارب و برداشت کارشناسان خبره تا زمان مشخصی استناد شده است. از نظر نوع داده‌ها نیز کیفی است. در پژوهش حاضر، ابتدا بر اساس مطالعه کتابخانه‌ای در زمینه عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی و در ادامه با



نمودار (۱): الگوی مورد استفاده برای استخراج اهم عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری و ارتباط علی و معلولی آنها

(کریمی، ۱۳۸۲). برای بررسی روایی محتوایی آزمون به دو شیوه عمل می‌شود:

**الف) شاخص نسبت روایی محتوایی<sup>۳</sup> (CVR):** این شاخص توسط لاوشه آرایه شده است. جهت محاسبه این شاخص از نظرات کارشناسان در زمینه محتوای آزمون مورد نظر استفاده می‌شود و با توضیح اهداف آزمون برای آنها و ارائه تعاریف عملیاتی مربوط به محتوای سؤالات به آنها، از آنان خواسته می‌شود تا هر یک از سؤالات را بر اساس طیف سه بخشی لیکرت «گویه ضروری است»، «گویه مفید است ولی ضروری نیست» و «گویه ضرورتی ندارد» طبقه‌بندی کنند. سپس بر اساس الگوی زیر، نسبت روایی محتوایی محاسبه می‌شود:

## روایی

اولین گام در تعیین روایی آزمون، بررسی روایی محتوایی است. روایی محتوایی به تحلیل منطقی محتوای یک آزمون بستگی داشته و تعیین آن بر اساس قضاوت ذهنی و فردی است. در این روش سوال های آزمون در اختیار متخصصان یا برخی از آزمودنی‌ها گذاشته می‌شود و از آنها می‌خواهند که مشخص کنند آیا سوالات آزمون صفت مورد نظر را اندازه گیری می‌کند یا خیر و این که آیا سوالات کل محتوای آزمون را در بر می‌گیرد یا خیر. در صورتی که بین افراد مختلف در زمینه روایی آزمون توافق وجود داشته باشد، آن آزمون دارای روایی محتوایی است

3- content validity ratio

1 - Lawshe  
2 - Waltz & Bussell

$$CVR = \frac{\text{تعداد کل متخصصین}}{\text{تعداد متخصصینی که گزینه ضروری را انتخاب کرده‌اند}}$$

(۱) تشکیل ماتریس ارتباط مستقیم- برای شناسایی روابط N معیار، ابتدا یک ماتریس N×N در تشکیل دهید. به این ماتریس یک ماتریس ارتباط مستقیم گویند و با X نمایش داده می شود. سپس از خبرگان خواسته می شود تا میزان تاثیر هر معیار را بر سایر معیارها با عددی از صفر تا ۴ مشخص کنند. زمانی که از دیگه چند نفر استفاده می شود از میانگین ساده نظرات استفاده می شود و ماتریس روابط نهایی تشکیل می یابد. طیف پنج درجه تکنیک دیمتل و معادل قطعی برای عبارات کلامی به صورت زیر است:

بدون تاثیر	تاثیر خیلی کم	تاثیر کم	تاثیر زیاد	تاثیر خیلی زیاد
۰	۱	۲	۳	۴

(۲) نرمال کردن ماتریس ارتباط مستقیم- برای نرمال کردن ماتریس ارتباط مستقیم از فرمول  $N = X/K$  یعنی رابطه دو در شکل زیر استفاده می شود. برای محاسبه k ابتدا جمع تمامی سطرها و ستون ها محاسبه می شود. بزرگترین عدد حاصل را با K نمایش می دهند. تمامی اعداد ماتریس ارتباط مستقیم بر K تقسیم می شود.

(۳) محاسبه ماتریس ارتباط کامل- برای محاسبه ماتریس ارتباط کامل ابتدا یک ماتریس یکه یا همانی تشکیل و سپس از رابطه زیر استفاده می شود. ماتریس همانی را منهای ماتریس نرمال کرده، ماتریس حاصل معکوس می گردد. در ادامه، ماتریس معکوس شده در ماتریس نرمال ضرب ماتریسی می شود.

$$X = \begin{bmatrix} 0 & \dots & x_{n1} \\ \vdots & \ddots & \vdots \\ x_{1n} & \dots & 0 \end{bmatrix} \leftarrow \text{ماتریس ارتباطات}$$

$$k = \max \left\{ \max_{j=1}^n \sum_{i=1}^n x_{ij}, \max_{i=1}^n \sum_{j=1}^n x_{ij} \right\}; N = \frac{1}{k} * X \leftarrow \text{نرمال سازی ماتریس}$$

$$T = N * (I - N)^{-1} \leftarrow \text{ماتریس ارتباط کامل}$$

بر اساس تعداد متخصصینی که سؤالات را مورد ارزیابی قرار داده اند، حداقل مقدار CVR قابل قبول بر اساس جدول زیر بایستی باشد. سؤالاتی مقدار CVR محاسبه شده برای آنها کمتر از میزان مورد نظر با توجه به تعداد متخصصین ارزیابی کننده سؤال باشد، بایستی از آزمون کنار گذاشته شوند. مقدار قابل قبول شاخص برای ۱۴ نفر پاسخگو ۰.۵۱ است که اعمال گردیده است.

(ب) شاخص روایی محتوایی<sup>۱</sup> (CVI): جهت بررسی شاخص روایی محتوا از روش والتز و باسل استفاده شده است. بدین صورت که متخصصان «مربوط بودن»، «واضح بودن» و «ساده بودن» هر گویه را بر اساس یک طیف لیکرتی ۴ قسمتی مشخص می کنند. متخصصان مربوط بودن هر گویه را از نظر خودشان از ۱ «مربوط نیست»، ۲ «نسبتاً مربوط است»، ۳ «مربوط است»، تا ۴ «کاملاً مربوط است» مشخص می کنند. واضح بودن گویه نیز به ترتیب از ۱ «واضح نیست»، ۲ «نسبتاً واضح است»، ۳ «واضح است»، تا ۴ «واضح مربوط است» مشخص می شود. حداقل مقدار قابل قبول برای شاخص CVI برابر با ۰.۷۹ است و اگر شاخص CVI گویه ای کمتر از ۰.۷۹ باشد آن گویه بایستی حذف شود (کرمی، ۱۳۸۲).

$$CVI = \frac{\text{تعداد متخصصینی که به گویه نمره ۳ و ۴ داده اند}}{\text{تعداد کل متخصصین}}$$

### رویکرد دیمتل

با استفاده از رویکرد دیمتل<sup>۲</sup> می توان به شناسایی الگوی روابط علی میان یک دسته معیار پرداخت. این روش شدت ارتباطات را به صورت امتیازدهی مورد بررسی قرار داده و بازخوردهای توأم با اهمیت آنها را بررسی می نماید (آذر و همکاران، ۱۳۹۵). این رویکرد توسط فونتلا<sup>۳</sup> و گابوس<sup>۴</sup> در سال ۱۹۷۱ ارائه شده است. مراحل انجام رویکرد دیمتل به شرح زیر است:

3- Fonetla  
4- Gabus

1- content validity index  
2-DEMATEL: Decision Making Trial And Evaluation



#### ۴- ایجاد نمودار علی<sup>۱</sup>

- ◀ جمع عناصر هر سطر (D) برای هر عامل نشانگر میزان تاثیرگذاری آن عامل بر سایر عامل‌های سیستم است. (میزان تاثیر گذاری متغیرها)
  - ◀ جمع عناصر ستون (R) برای هر عامل نشانگر میزان تاثیرپذیری آن عامل از سایر عامل‌های سیستم است. (میزان تاثیرپذیری متغیرها)
  - ◀ بنابراین بردار افقی (D + R) نشان دهنده میزان تاثیر و تاثر هر یک از عوامل با سایر عوامل است.
  - ◀ بردار عمودی (D - R) قدرت تاثیرگذاری هر عامل را نشان می‌دهد. بطور کلی اگر D - R مثبت باشد، متغیر یک متغیر علی محسوب می‌شود و اگر منفی باشد، معلول محسوب می‌شود.
  - ◀ در نهایت یک دستگاه مختصات دکارتی ترسیم می‌شود. در این دستگاه محور طولی مقادیر D + R و محور عرضی براساس D - R است. موقعیت هر عامل با نقطه‌ای به مختصات (D + R, D - R) در دستگاه معین می‌شود. به این ترتیب یک نمودار گرافیکی نیز بدست خواهد آمد.
- ترسیم نقشه روابط- برای ترسیم نقشه روابط شبکه<sup>۲</sup> باید ارزش آستانه محاسبه شود. با این روش می‌توان از روابط جزئی صرف‌نظر کرده، شبکه روابط قابل اعتنا را ترسیم کرد. تنها

روابطی که مقادیر آنها در ماتریس T از مقدار آستانه بزرگتر باشد در نقشه روابط شبکه نمایش داده خواهد شد. برای محاسبه مقدار آستانه روابط کافی است تا میانگین مقادیر ماتریس T محاسبه شود. بعد از آنکه شدت آستانه تعیین شد، تمامی مقادیر ماتریس T که کوچکتر از آستانه باشد صفر شده یعنی آن رابطه علی در نظر گرفته نمی‌شود.

#### یافته‌ها

#### شناسایی مهمترین عوامل و متغیرها بر اساس نظرات خبرگان

بر اساس مطالعه کتابخانه‌ای و بررسی مستندات علمی و در ادامه مصاحبه با خبرگان موضوع و تکمیل پرسشنامه توسط آنان، مجموعاً ۸۰ عامل اساسی شناسایی شد که برای ارزیابی روایی محتوایی مجدداً در اختیار چهارده نفر از خبرگان با مشخصات مندرج در جدول (۱) قرار گرفت. بر اساس رویکردهای پیشنهادی توسط لاوشه، والتز و باسل، شاخصهای مربوط به روایی محتوایی برای تک‌تک عوامل مطابق نظرات دریافتی از خبرگان موضوع محاسبه گردید و با اعمال مقادیر آستانه، نهایتاً ۲۶ عامل برگزیده شد که ارزیابی آنها در جدول (۲) ارایه شده است و تشریح آنها نیز در جدول (۳) آمده است.

جدول (۱): مشخصات خبرگان تکمیل‌کننده پرسشنامه شناسایی عوامل اولیه موثر بر کیفیت گزارشگری مالی

ردیف	سن	جنسیت	مدرک تحصیلی	محل کار	سمت سازمانی	سابقه کار
1	42	مرد	دکتر	دانشگاه	هیات علمی	17
2	46	مرد	دکتر	دیوان محاسبات	مدیر حسابرسی	22
3	47	مرد	دکتر	دانشگاه	هیات علمی	21
4	41	مرد	دکتر	دانشگاه	هیات علمی	14
5	42	زن	دکتر	دانشگاه	هیات علمی	17
6	52	مرد	کارشناسی ارشد	موسسه حسابرسی	مدیر حسابرسی	19
7	43	زن	دکتر	دانشگاه	هیات علمی	17
8	49	مرد	دکتر	سازمان حسابرسی	شریک حسابرس	23
9	44	مرد	دکتر	بورس	مدیر کارگزار	19
10	46	مرد	دکتر	دانشگاه	مدیر مالی	20
11	41	زن	کارشناسی ارشد	دیوان محاسبات	مدیر حسابرسی	16
12	55	مرد	دکتر	دانشگاه	هیات علمی	22
13	57	مرد	دکتر	دانشگاه	هیات علمی	29
14	45	زن	دکتر	بورس	مدیر کارگزار	20

جدول (۲): ارزیابی عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری بر اساس نقطه نظرات خبرگان

ردیف	عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری	تعداد متخصص	اهمیت (CVR)	ارتباط (CVI1)	سادگی (CVI2)	وضوح (CVI3)	تصمیم
۱	صداقت مدیران	۱۴	1	0.93	0.79	0.93	قبول
۲	افشای اطلاعات	۱۴	0.57	0.93	0.93	0.93	اصلاح سادگی
۳	توانایی مدیریت	۱۴	0.57	0.79	0.64	0.79	اصلاح سادگی
۴	حاکمیت شرکتی	۱۴	0.57	0.86	0.67	0.86	اصلاح سادگی
۵	کمیته حسابرسی	۱۴	0.71	0.86	0.93	1	قبول
۶	سهامداران عمده	۱۴	-0.14	0.57	0.71	0.64	رد
۷	ویژگی های هیئت مدیره	۱۴	0.14	0.93	0.79	0.86	رد
۸	استقلال هیئت مدیره	۱۴	0.57	0.93	0.93	0.93	رد
۹	اندازه هیئت مدیره	۱۴	-0.29	0.79	0.71	0.64	رد
۱۰	هزینه های سیاسی	۱۴	0	0.57	0.5	0.36	رد
۱۱	ریسک دعاوی حقوقی	۱۴	-0.29	0.57	0.57	0.71	رد
۱۲	قوانین حمایت از سرمایه گذار	۱۴	0.29	0.79	0.64	0.71	رد
۱۳	نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام	۱۴	0	0.93	1	1	رد
۱۴	هزینه های محرمانه	۱۴	0.29	0.71	0.5	0.5	رد
۱۵	فرصت های رشد	۱۴	-0.57	0.79	0.64	0.64	رد
۱۶	حاشیه سودآوری	۱۴	0.57	0.86	0.93	0.93	قبول
۱۷	رقابت در بازار محصول	۱۴	0.14	0.71	0.71	0.79	رد
۱۸	تمرکز مالکیت	۱۴	-0.14	0.86	0.71	0.71	رد
۱۹	کیفیت حسابرسی	۱۴	0.57	1	0.86	0.93	قبول
۲۰	دوگانگی پست مدیرعامل	۱۴	-0.43	0.64	0.79	0.86	رد
۲۱	تخصص مالی هیئت مدیره	۱۴	0.29	0.93	0.93	1	رد
۲۲	اندازه حسابرس	۱۴	0.14	0.64	0.79	0.86	رد
۲۳	شهرت حسابرس	۱۴	-0.29	0.79	0.86	0.71	رد
۲۴	فشار بازار سرمایه	۱۴	0.57	0.93	0.79	0.79	قبول
25	اجتناب مالیاتی	۱۴	0	0.86	0.57	0.64	رد
26	شرایط قراردادهای بدهی	۱۴	-0.43	0.71	0.86	0.86	رد
27	انگیزه پاداش مدیران	۱۴	0.71	0.79	0.93	1	قبول
28	معامله با اشخاص وابسته	۱۴	0.71	0.86	0.79	0.79	قبول
29	عدم تقارن اطلاعاتی	۱۴	0.57	0.71	0.71	0.71	اصلاح همه موارد
30	عوامل کلان اقتصادی	۱۴	-0.14	0.5	0.5	0.57	رد
31	پیچیدگی محیط شرکت	۱۴	-0.29	0.43	0.5	0.43	رد
32	پیچیدگی حسابداری	۱۴	0.14	0.64	0.64	0.71	رد
33	نظام کنترل داخلی	۱۴	0.57	0.93	0.71	0.93	اصلاح سادگی
34	سیستم مناسب بهای تمام شده محصول	۱۴	0.71	0.93	0.79	0.86	قبول
35	زبان گزارشگری مالی توسعه پذیر	۱۴	-0.29	0.79	0.64	0.57	رد
36	گزارشگری مالی میان دوره ای	۱۴	0.29	0.79	0.86	0.64	رد

ردیف	عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری	تعداد متخصص	اهمیت (CVR)	ارتباط (CVI1)	سادگی (CVI2)	وضوح (CVI3)	تصمیم
37	ریسک سیستماتیک	۱۴	-0.29	0.64	0.71	0.57	رد
38	سرمایه فکری و افشای آن	۱۴	-0.43	0.57	0.64	0.64	رد
39	مراحل چرخه عمر شرکت	۱۴	-0.57	0.43	0.43	0.36	رد
40	فرهنگ عمومی کشور	۱۴	-0.14	0.5	0.57	0.57	رد
41	قوانین و الزامات بورس اوراق بهادار	۱۴	0.57	1	1	1	قبول
42	دستمزد حسابرس مستقل	۱۴	-0.29	0.71	0.79	0.86	رد
43	جریان نقد آزاد	۱۴	-0.29	0.64	0.71	0.79	رد
44	افزایش سرمایه	۱۴	0.14	0.64	0.86	0.93	رد
45	هزینه سرمایه	۱۴	-0.14	0.79	0.93	1	رد
46	خودشیفتگی مدیران	۱۴	-0.29	0.57	0.43	0.29	رد
47	نفوذ مدیران	۱۴	-0.14	0.57	0.57	0.5	رد
48	استانداردهای حسابداری	۱۴	0.86	0.86	0.93	1	قبول
49	بحران مالی	۱۴	0.57	0.71	0.79	0.79	اصلاح ارتباط
50	اندازه شرکت	۱۴	0.57	0.86	0.86	0.86	قبول
51	سرمایه بر بودن فعالیت	۱۴	-0.57	0.57	0.57	0.64	رد
52	چرخه عملیاتی	۱۴	-0.29	0.5	0.57	0.79	رد
53	اهرم مالی	۱۴	-0.14	0.79	0.79	0.86	رد
54	پیچیدگی محیط فعالیت	۱۴	0	0.71	0.64	0.5	رد
55	اهرم عملیاتی	۱۴	0.29	0.43	0.57	0.5	رد
56	استقلال کمیته حسابرسی	۱۴	0.57	1	1	0.93	قبول
57	استانداردهای بین المللی	۱۴	0.57	0.93	0.86	0.86	قبول
58	پیچیدگی	۱۴	-0.14	0.79	0.79	0.5	رد
59	شرکتهای بورسی و فرابورسی	۱۴	0.43	0.93	0.93	0.86	رد
60	نوع پذیرش در بازار سرمایه	۱۴	0.57	0.79	0.64	0.71	اصلاح سادگی و وضوح
61	چرخش حسابرسان داخلی	۱۴	-0.29	0.71	0.79	0.86	اصلاح سادگی و وضوح
62	مالکیت دولتی	۱۴	0.14	0.79	0.86	0.86	رد
63	ارتباطات سیاسی	۱۴	0.29	0.71	0.71	0.64	رد
64	داراییها	۱۴	0	0.64	0.79	0.93	رد
65	نسبت بدهی	۱۴	-0.14	0.71	0.86	1	رد
66	سهامداران نهادی	۱۴	0.43	0.86	0.93	0.93	رد
67	تخصص حسابرس مستقل	۱۴	0.43	0.86	0.86	0.79	رد
68	سودآوری	۱۴	0.86	0.93	0.93	1	قبول
69	عملکرد سال قبل	۱۴	-0.14	0.71	0.79	0.86	رد
70	نقدینگی	۱۴	0.57	0.86	0.71	0.71	اصلاح سادگی و وضوح
71	اقدام تعهدی اختیاری	۱۴	0.14	0.86	0.93	0.93	رد

ردیف	عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری	تعداد متخصص	اهمیت (CVR)	ارتباط (CVI1)	سادگی (CVI2)	وضوح (CVI3)	تصمیم
72	تغییر حسابرس	۱۴	-0.29	0.79	0.86	0.93	رد
۷۳	اظهار نظر سال قبل حسابرس	۱۴	0.14	0.86	0.79	0.86	رد
۷۴	تجدید ارائه	۱۴	0.57	0.93	0.86	0.93	قبول
۷۵	دینداری مدیران	۱۴	-0.43	0.64	0.57	0.5	رد
۷۶	تضاد منافع	۱۴	0.57	0.86	0.86	0.86	قبول
۷۷	تحریم اقتصادی	۱۴	0	0.86	0.71	0.64	رد
۷۸	تغییرات سالانه فروش	۱۴	0	0.93	0.93	0.93	رد
۷۹	دوره تصدی حسابرس	۱۴	0.71	0.93	0.93	1	قبول
۸۰	دوره تصدی مدیران	۱۴	0.29	0.93	0.93	1	رد

جدول (۳): تشریح اهم عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری شناسایی شده

ردیف	عوامل و متغیرها	توضیحات
۱	صداقت مدیران	ارائه اطلاعات منصفانه و حقیقی برای تصمیم گیرندگان
۲	افشای اطلاعات	افشای کلیه اطلاعات موثر بر تصمیمات سرمایه گذاران و سهامداران شرکت
۳	توانایی مدیریت	کارایی مدیران در تبدیل منابع شرکت به درآمد در مقایسه با سایر رقبای شرکت
۴	حاکمیت شرکتی	مجموعه‌ای از فرآیندها، آداب و رسوم، سیاستها و رویه‌ها، قوانین و عوامل موثر بر شیوه هدایت یا نظارت بر عملکرد شرکت
۵	کمیته حسابرسی	کمیته‌ای که از میان اعضای هیات مدیره‌ی ناشر اوراق بهادار با هدف نظارت بر فرآیندهای گزارشگری مالی و حسابرسی‌های صورت‌های مالی ناشر تشکیل می‌شود.
۶	حاشیه سودآوری	عوایدی هستند که به صورت نسبت یا درصدی از فروش شرکت، بیان می‌شوند
۷	کیفیت حسابرسی	کیفیت حسابرسی به معنای ارزیابی و استنباط بازار از توانایی حسابرس در کشف تحریف‌های مهم موجود در سیستم حسابداری و گزارش موارد مهم کشف شده است.
۸	فشار بازار سرمایه	شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ملزم به رعایت قوانین بورس و ناشران بورسی هستند. این امر منجر به افزایش شفافیت اطلاعاتی شرکتهای بورسی می‌شود.
۹	انگیزه پاداش مدیران	از آنجا که داده‌های صورت‌های مالی به خصوص سود خالص اغلب برای اندازه‌گیری عملکرد مدیران مورد استفاده واقع می‌شود، از این طریق مدیران برای گزینش روشهای حسابداری و اعمال اختیارات در خصوص برآوردهای حسابداری برای بهبود مزایای جبران خدمات خود اقدام می‌کنند.
۱۰	معامله با اشخاص وابسته	معمولا به طور مستقیم توسط سهامداران عمده، مدیران و اعضای هیات مدیره انجام می‌گیرد.
۱۱	عدم تقارن اطلاعاتی	عدم دسترسی سهامداران به اطلاعات محرمانه شرکت؛ به طوری که این اطلاعات فقط در اختیار مدیران باشد.
۱۲	نظام کنترل داخلی	فرآیند مورد استفاده سازمان برای تضمین دستیابی به اثربخشی و کارایی عملیات، قابل اعتماد بودن گزارشگری مالی و رعایت قوانین و مقررات مربوط
۱۳	سیستم مناسب بهای تمام شده محصول	اطلاعات ارزشمندی در اختیار مدیریت قرار می‌دهد و در تصمیم‌های مدیریتی از آن به عنوان مبنایی برای ایجاد بازخورد کنترلی روی هزینه‌ها و ارزیابی عملکرد استفاده می‌شود.
۱۴	قوانین و الزامات بورس اوراق بهادار	بورس اوراق بهادار یک بازار متشکل و رسمی سرمایه است که در آن خرید و فروش سهام شرکت ها یا اوراق قرضه دولتی یا مؤسسات معتبر خصوصی، تحت ضوابط و قوانین و مقررات خاصی انجام می‌شود. مشخصه مهم بورس اوراق بهادار، حمایت قانون از صاحبان پساندازها و سرمایه‌های راکد و الزامات قانونی برای متقاضیان سرمایه است.
۱۵	استانداردهای حسابداری	مقررات لازم الاجرائی هستند که حسابداران را در اجرای کارشان راهنمایی می‌کند و باید مطابق با شرایط محیطی هر کشور تدوین گردند

ردیف	عوامل و متغیرها	توضیحات
۱۶	بحران مالی	در این شرایط، درصد قابل توجهی از ارزش دارایی‌ها به صورت غیرمنتظره از دست می‌رود. سقوط بازار بورس، بحران ناشی از نرخ بهره ارزی و ناتوانی در پرداخت بدهی مصادیقی از بحران مالی محسوب می‌شوند
۱۷	اندازه شرکت	شاخص‌هایی مانند میزان دارایی‌ها، ارزش دفتری سرمایه شرکت، ارزش بازار، تعداد کارکنان، سرمایه شرکت به عنوان شاخص اندازه شرکت به کار می‌رود.
۱۸	استقلال کمیته حسابرسی	اعضای غیر موظف در کمیته حسابرسی نشان دهنده استقلال این کمیته است.
۱۹	استانداردهای بین‌المللی	استانداردهای بین‌المللی حسابداری یا همان استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) مخفف
۲۰	نوع پذیرش در بازار سرمایه	بازار بورس به‌طور کلی به دو بازار اول و دوم تقسیم می‌شود. بازار فرابورس ایران نیز دارای ۵ بازار اول، دوم، سوم و نیز بازارهای نوین مالی و پایه است.
۲۱	چرخش حسابرسان داخلی	استقرار حسابرسان داخلی در موقعیتهای مدیریتی خارج از واحد حسابرسی داخلی
۲۲	سودآوری	سود (زیان) خالص دوره
۲۳	نقدینگی	جریانهای نقدی عملیاتی تقسیم بر کل داراییهای ابتدای دوره شرکت
۲۴	تجدید ارائه	ارائه مجدد صورتهای مالی دوره قبل توسط شرکت
۲۵	تضاد منافع	موقعیتی که در آن یک شخص حرفه‌ای یا یک شرکت سهامی دارای مجموعه‌ای از وظایف و منافع مقرر است و ممکن است آن را به منافع دیگر از جمله پول، وضعیت اجتماعی یا موقعیت شغلی، دانش یا شهرت گره بزند و مرتکب سوء استفاده شود.
۲۶	دوره تصدی حسابرس	تعدد سالهای همکاری حسابرس مستقل با شرکت

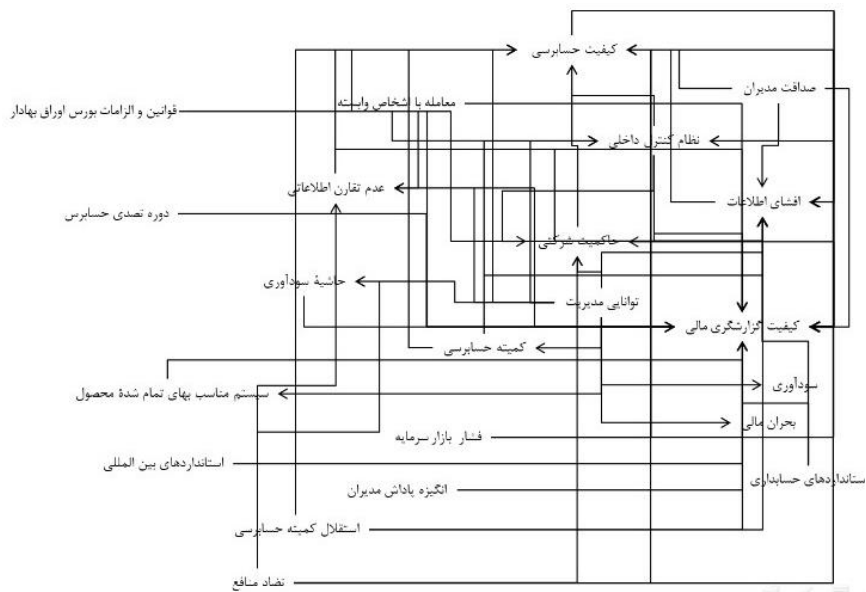
به‌دست می‌آید. روابط علی و معلولی با استفاده از رویکرد دیمتل با ترسیم شکل (۱) تشریح می‌گردد.

#### استخراج روابط علی و معلولی با استفاده از رویکرد دیمتل

پس از آنکه ۲۶ عامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی شناسایی شد، تعیین رابطه علی و معلولی بین آنها مورد ملاحظه و بررسی قرار گرفت. برای این امر از روش دیمتل استفاده گردید و از خبرگان موضوع در این زمینه به تعداد ۱۰ نفر برای ارائه نقطه نظرات مربوط در قالب یک پرسشنامه استفاده شد. میانگین نظرات مربوط به نحوه تاثیرگذاری متغیرها بر یکدیگر محاسبه و ارتباط علی و معلولی نهایی بین متغیرها مشخص شد. با توجه به اینکه مقدار آستانه بر اساس محاسبه میانگین درایه‌های ماتریس ۰.۰۸ است، با ۳۵ درصد افزایش، ۰.۱۱ در نظر گرفته می‌شود تا مجموعه روابط علی تا حدودی کاهش یابد. ماتریس (۱)، وضعیت نهایی ارتباط بین متغیرها را پس از اعمال مقدار آستانه نشان می‌دهد.

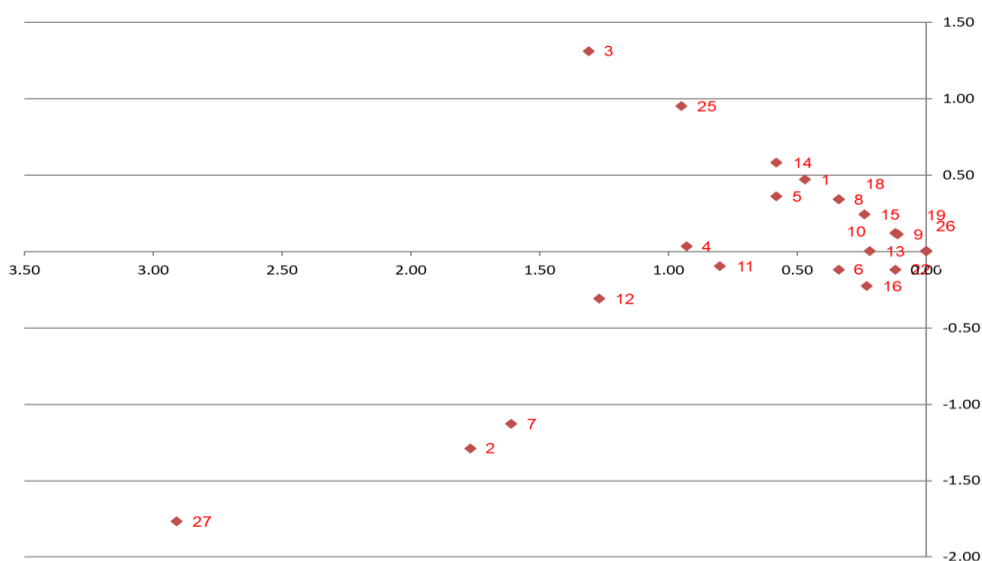
نمودار (۱) میزان تاثیرگذاری و تاثیرپذیری متغیرهای موثر بر کیفیت گزارشگری مالی را پس از اعمال مقدار آستانه نشان می‌دهد. با توجه به اینکه مطابق ماتریس (۱)، برخی از متغیرها از تعامل کم یا ناچیزی با متغیرهای دیگر برخوردارند، تمامی موارد با تعامل کمتر از ۰.۵ حذف و در نتیجه ماتریس (۲)

شکل (۱): ترسیم روابط علی و معلولی با استفاده از رویکرد دیمتل



ماتریس (۱): وضعیت نهایی ارتباط بین متغیرهای موثر بر کیفیت گزارشگری مالی

عامل	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27					
۱. صداقت مدیران	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰				
۲. افشای اطلاعات	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰			
۳. توانایی مدیریت	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰		
۴. حاکمیت شرکتی	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰		
۵. کمیته حسابرسی	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰		
۶. حاشیه سودآوری	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	
۷. کیفیت حسابرسی	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	
۸. فشار بازار سرمایه	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	
۹. انگیزه پاداش مدیران	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	
۱۰. معامله با اشخاص وابسته	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	
۱۱. عدم تقارن اطلاعاتی	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	
۱۲. نظام کنترل داخلی	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
۱۳. سیستم مناسب بهای تمام شده محصول	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
۱۴. قوانین و الزامات بورس اوراق بهادار	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
۱۵. استانداردهای حسابداری	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
۱۶. بحران مالی	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
۱۷. اندازه شرکت	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
۱۸. استقلال کمیته حسابرسی	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
۱۹. استانداردهای بین المللی	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
۲۰. نوع پذیرش در بازار سرمایه	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
۲۱. چرخش حسابرسی داخلی	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
۲۲. سودآوری	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
۲۳. نقدینگی	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
۲۴. تجدید ارائه	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
۲۵. تضاد منافع	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
۲۶. دوره تصدی حسابرسی	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
۲۷. کیفیت گزارشگری مالی	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
مجموع (R)	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
مجموع (D)	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
D+R	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
D-R	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰



نمودار (۱): میزان تاثیرگذاری و تاثیرپذیری متغیرهای موثر بر کیفیت گزارشگری مالی

ماتریس (۲): وضعیت ارتباط بین متغیرهای موثر بر کیفیت گزارشگری مالی پس از حذف متغیرهای دارای تعامل کم

عامل	افشای اطلاعات	حاکمیت شرکتی	کمیته حسابرسی	کیفیت حسابرسی	عدم تقارن اطلاعاتی	نظام کنترل داخلی	کیفیت گزارشگری مالی
افشای اطلاعات	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰.۱۳
توانایی مدیریت	۰.۱۳	۰.۱۲	۰.۱۱	۰.۱۲	۰.۱۱	۰.۱۲	۰.۱۴
حاکمیت شرکتی	۰.۱۲	۰	۰	۰.۱۲	۰	۰.۱۱	۰.۱۳
کمیته حسابرسی	۰.۱۲	۰	۰	۰.۱۱	۰	۰.۱۱	۰.۱۳
کیفیت حسابرسی	۰.۱۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰.۱۳
عدم تقارن اطلاعاتی	۰.۱۱	۰	۰	۰.۱۱	۰	۰	۰.۱۳
نظام کنترل داخلی	۰.۱۲	۰.۱۱	۰	۰.۱۲	۰	۰	۰.۱۳
قوانین و الزامات بورس اوراق بهادار	۰.۱۲	۰	۰	۰.۱۱	۰.۱۱	۰.۱۱	۰.۱۳
تضاد منافع	۰.۱۳	۰.۱۲	۰.۱۱	۰.۱۲	۰.۱۱	۰.۱۲	۰.۱۳
کیفیت گزارشگری مالی	۰.۱۲	۰	۰	۰.۱۱	۰	۰.۱۱	۰

### نتیجه‌گیری و پیشنهاد

همانطور که نتایج تحلیل دیمتل نشان داد، نه متغیر افشای اطلاعات، توانایی مدیریت، حاکمیت شرکتی، کمیته حسابرسی، کیفیت حسابرسی، عدم تقارن اطلاعاتی، نظام کنترل داخلی، قوانین و الزامات بورس اوراق بهادار و تضاد منافع از بیشترین تعامل با متغیرهای دیگر برخوردارند که در این میان، توانایی مدیریت علی‌ترین و کیفیت گزارشگری مالی معلول‌ترین متغیرهاست. در واقع، شبکه‌ای از ارتباطات علی و معلولی بین این متغیرها وجود دارد که سرانجام به کیفیت گزارشگری مالی ختم می‌شود. در واقع، می‌توان گفت، تمامی این متغیرها بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیرگذار هستند.

در خصوص متغیر افشای اطلاعات، می‌توان گفت یافته‌های این پژوهش با نتایج پژوهش سعیدی و همکاران (۱۳۹۷) انطباق دارد. در خصوص متغیر توانایی مدیریت نیز یافته‌های این پژوهش با یافته‌های وانگ و همکاران (۲۰۱۷) مطابقت دارد. هرچند حاکمیت شرکتی یک متغیر عام است، با این حال، یافته‌های این پژوهش با یافته‌های عرب‌زاده و پرویزلو (۱۳۹۹) همخوانی دارد و برخی از اجزای حاکمیت شرکتی از جمله تخصص هیات‌مدیره و عملکرد نقش هیات‌مدیره نیز مطابق بررسی کاواسی و همکاران (۲۰۲۱) بر کیفیت گزارشگری مالی موثرند.

بررسی حاضر، نقش متغیرهای زمینه‌ای در دیگر سازکارهای منتهی به بهبود کیفیت گزارشگری مالی را نیز نشان داد و در زمینه استقرار آن رویکردها نیز می‌توان به تضمین مطلوبیت متغیرهای بنیادین یاد شده پرداخت. با این حال، تضمین تمامی شرایط مطلوب برای متغیرهای مزبور را می‌توان با توجه به ویژگیهای شرکت و اهم راهبردهای قابل طرح در این زمینه دنبال کرد و ارزیابی‌های لازم را برای گزینش بهترین راهبردها و راهکارهای عملیاتی اتخاذ نمود.

در این پژوهش، با مراجعه به دیدگاههای افراد خبره و مجرب در زمینه حسابرسی و تدوین گزارش مالی، اهم عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی مورد شناسایی قرار گرفت. با توجه به تعامل این متغیرها با یکدیگر، نیاز است که تحلیلی شبکه‌ای از این ارتباطات صورت پذیرد و مهمترین متغیرها به صورت ناب مورد شناسایی قرار گیرند. در این راستا، می‌توان با ترسیم ارتباطات شناسایی شده در قالب یک سلسله مراتب و با هدف بهبود کیفیت گزارشگری مالی، از رویکردهای تصمیم‌گیری شبکه‌ای از جمله فرایند تحلیل شبکه‌ای<sup>۱</sup> سود جست. توانایی مدیریت به‌عنوان یک متغیر اصلی و اثرگذارترین متغیر در کیفیت گزارشگری پدیدار شد و این به دلیل نقشی است که توانایی مدیریت در متغیرهای مختلف دیگر موثر بر کیفیت گزارشگری مالی ایفا کرده است و تاثیر خود را از طریق شبکه‌ای از ارتباطات و تاثیرات منتقل نموده است. توانایی مدیریت متغیری است که در روند جاری و عملیات روزمره شرکت خود را نشان می‌دهد و امور مالی و حسابرسی نیز از این سنخ امور است. مطابق این بررسی، اهمیت وزنی توانایی مدیریت در کیفیت حسابرسی، افشای اطلاعات، حاکمیت شرکتی و نظام کنترل داخلی نیز بسیار چشمگیر و تقریباً در اغلب موارد مطلق است. این احتمالاً به شرایط خاص سازمانهای ایرانی و تجربیات و مشاهدات خبرگان مشارکت‌کننده در این پژوهش بر می‌گردد که نقش توانایی مدیریت را تا این حد پررنگ ارزیابی کرده‌اند.

مطابق بررسی موسوی شیری و همکاران (۱۳۹۸)، کمیته حسابرسی از طریق اعمال نظارت مناسب بر کیفیت گزارشگری مالی موثر است که در اینجا نیز با توجه به تاثیرگذاری و تاثیرپذیری این متغیر، می‌توان نقش واسطه‌ای آن را تایید کرد. مطابق بررسی‌های مختلف و از جمله بررسی کلباسی و خسروی‌پور (۱۳۹۹)، کیفیت حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی موثر است که در اینجا نیز این امر مورد تایید خبرگان موضوع قرار گرفته است.

همان‌طور که امیرآزاد و همکاران (۱۳۹۷) در بررسی خود دریافتند، تاثیر عدم تقارن اطلاعاتی بر کیفیت گزارشگری مالی مورد تایید قرار گرفته است و از طرف دیگر، حقیقت‌شهرستانی و همکاران (۱۴۰۰) دریافتند که به طور بالعکس، کیفیت گزارشگری مالی نیز بر عدم تقارن اطلاعاتی موثر است که در این پژوهش، در یافته‌های و بر اساس ضوابط پذیرش اعمال شده، چنین چیزی تایید نشد. در این پژوهش، نظام کنترل داخلی بر چند متغیر و از جمله کیفیت گزارشگری مالی موثر نشان داده شد که این امر نیز با پیشنهاد امیرآزاد و همکاران (۱۳۹۷) مبنی بر تقویت نظام کنترل داخلی برای ارتقای کیفیت گزارشگری مالی همسو است.

قوانین و الزامات بورس اوراق بهادار از ویژگیهای ذاتی گزارشگری مالی است که طبعاً در این پژوهش نیز به رعایت آن موارد و احتمالاً با آگاهی پاسخگویان نسبت به وجود امکان تقلب و فساد و کسب اطمینان از تحقق مقررات و استانداردهای مربوط در چارچوب گزارش مالی مورد تاکید قرار گرفته است. به ویژه اینکه، این متغیر بر افشای اطلاعات، کیفیت حسابرسی و نظام کنترل داخلی موثر قلمداد شده است که حاکی از لزوم توجه مناسب به آن است.

تضاد منافع نیز متغیری است که مطابق این پژوهش بر بسیاری از متغیرهای دیگر موثر بر کیفیت گزارشگری مالی، تاثیرگذاری آن مورد توجه قرار گرفته است. این موضوع در بررسی نی‌زاده و ابراهیمی رومنجان (۱۳۹۹) نیز به ویژه با توجه به ارتباط تضاد منافع و حسابرسی مورد تایید قرار گرفته است. در این بررسی، اجزا و ویژگیهای مربوط به هر یک از مفاهیم از جمله کیفیت گزارشگری مالی و ارتباط آن با دیگر متغیرها یا ویژگیهای مربوط به آن متغیرها مورد بررسی قرار نگرفت. لذا پیشنهاد می‌شود، با استفاده از داده‌های کمی در دسترس یا استناد به تجارب و شواهد خبرگان موضوع، در چارچوب ارتباطات علی و معلولی و رویکردهای مربوط، به ویژه از طریق انجام پیمایش، چنین ساختاری از ارتباطات را شناسایی نمود.



## فهرست منابع

- \* آذر، عادل. خسروانی، فرزانه. جلالی، رضا. (۱۳۹۵). پژوهش در عملیات نرم " رویکردهای ساختاردهی مسئله"، چاپ دوم، تهران: انتشارات سازمان مدیریت صنعتی.
- \* آقایی، محمدعلی. رضازاده، جواد. بیات، مرتضی. (۱۴۰۰). بررسی تاثیر کیفیت گزارشگری مالی بر فساد (شاخص ادراک فساد، کنترل فساد و پاسخگویی) در ۸ کشور خاورمیانه، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال ششم، شماره دوازدهم، پاییز و زمستان، صص ۹۸-۱۲۵.
- \* ابراهیمی، مریم. صفدریان، لیلا. فولادی، مسعود. فرهادی، مریم. (۱۴۰۰). نقش کیفیت گزارشگری مالی بر گرایش سرمایه‌گذاران نهادی گذرا در اتخاذ راهبردهای معاملاتی ارزشی و حرکتی، نشریه چشم‌انداز مدیریت مالی، شماره ۳۶، صص ۱۰-۳۳.
- \* اخگر، محمدمامید. کرمی، افشار. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر ویژگیهای شرکت بر کیفیت گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی‌های حسابداری، دوره اول، شماره ۴، پاییز، صص ۱-۲۲.
- \* ارواحی، سمانه. رجایی‌زاده هرنندی، احسان. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابداری داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی، فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، سال ششم، شماره ۸۴، بهار، صص ۳۹-۵۵.
- \* امیرآزاد، میرحافظ. برادران حسن‌زاده، رسول. محمدی، احمد. تقی‌زاده، هوشنگ. (۱۳۹۷). مدل جامع عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان. پژوهش‌های حسابداری مالی، سال دهم، شماره چهارم، پیاپی (۳۸)، زمستان، صص ۲۱-۴۲.
- \* بذرافشان، وجیهه، بذرافشان، آمنه، صالحی، مهدی. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر خودشیفتگی مدیران بر کیفیت گزارشگری مالی. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، (۴)۲۵، صص ۴۵۷-۴۷۸.
- \* حقیقت شهرستانی، مریم. خردیار، سینا. محمدی، فاضل. (۱۴۰۰). تاثیر اثربخشی حسابداری داخلی و کیفیت گزارشگری مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس، پیشرفت‌های حسابداری، دوره ۱۳، شماره ۱، صص ۱۰۱-۱۲۹.
- \* خورشید، سامان. کامیابی، یحیی. خلیل‌پور، مهدی. (۱۴۰۱). تاثیر مدیریت استانداردهای حسابداری، کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابداری بر ارزش آفرینی شرکت‌ها، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۱، شماره ۲، صص ۱۰۷-۱۲۰.
- \* رحمانیان کوشکچی، عبدالرسول. نویدی، انسیه. (۱۳۹۹). تأثیر تجربه و نفوذ مدیران بر رابطه بین صورت‌های مالی متقلبان و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پیشرفت‌های مالی و سرمایه‌گذاری، دوره ۱، شماره ۱، صص ۱۰۱-۱۱۸.
- \* رضایی، غلامرضا. زراعتگری، رامین. تقی‌زاده، رضا. (۱۴۰۰). بررسی آثار پاسخگویی سازمانهای بخش عمومی در رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد آنها، مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، دوره سیزدهم، شماره دوم، پاییز و زمستان، پیاپی (۸۱)، صص ۱۲۳-۱۵۵.
- \* سیف، علی اکبر. (۱۳۸۲). روش‌های اندازه‌گیری و ارزشیابی آموزشی (چاپ ششم)، تهران: انتشارات آگاه.
- \* شادابی، زهرا. شیخی گرجان، مینا. پناهی، داود. (۱۳۹۸). بررسی تاثیر فشار کاری حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی با تأکید بر دوره تصدی حسابرس، فصلنامه چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۲، شماره ۱۲، پاییز، جلد اول، صص ۷۷-۹۰.
- \* شاه‌ولی‌زاده، عادل. فومن اجیرلو، نگار. (۱۳۹۹). بررسی تجربی رابطه بین محافظه‌کاری حسابداری و میزان حساسیت عملکرد نسبت به پاداش مدیر اجرایی، فصلنامه چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۳، شماره ۳۱، پاییز، جلد سوم، صص ۱۳۷-۱۵۴.
- \* شجاع، حسین. مهربانپور، محمدرضا. جهانگیرنیا، حسین. غلامی جمکرانی، رضا. (۱۴۰۰). ارائه مدل تاثیر سرمایه‌های فرهنگی، اجتماعی و اخلاقی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری، فصلنامه اقتصاد مالی، دوره ۱، شماره ۳ (پیاپی ۵۶)، پاییز، صص ۱۷۱-۱۹۵.
- \* شجاعی، زینب. احمدی، محسن. (۱۴۰۱). بررسی تاثیر کیفیت گزارشگری مالی بر ارزش افزوده بازار شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۵، شماره ۵۶، بهار، جلد اول، صص ۴۴-۵۷.
- \* عرب‌زاده، سیامک. پرویزلو، ناصر. (۱۳۹۹). تاثیر تخصص حسابرس در صنعت بر کیفیت گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۳، شماره ۳۳، بهار، جلد سوم، صص ۴۷-۵۷.
- \* کلباسی، ناصر. خسروی‌پور، نگار. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر کیفیت حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی در زمان عرضه

- \* Javed, I. & Khan, A. (2020). The impact of financial reporting quality on investment efficiency in non-financial firms. *Paradigms*, 14(1), 140-147
- \* Kaawaase, T.K., Nairuba, C., Akankunda, B. and Bananuka, J. (2021), Corporate governance, internal audit quality and financial reporting quality of financial institutions, *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. 6 No. 3, pp. 348-366. <https://doi.org/10.1108/AJAR-11-2020-0117>.
- \* Olanisebe, M, Oyindamola, O. Adeyemo, L. (2018). The Modelling Effects of Independence Auditors on Financial Reporting Quality of the Listed (Dmbs) In Nigeria. *Asian Journal of Multidisciplinary Studies*, Vol. 6, Issue 4, April
- \* Rajgopal, S., & Venkatachalam, M. (2011), Financial Reporting Quality and Idiosyncratic Return Volatility, *Journal of Accounting and Economics*, 51, 1-20.
- \* Umar F.K. (2022). Auditor choice and its impact on financial reporting quality: A case of banking industry of Pakistan. *Asia Pacific Management Review*. pp:1-11.
- \* Wang, Z. H., Chen, M.H., Chin, C.H., Zhang, Q. (2017). Managerial ability, political connections, and fraudulent financial reporting in China. *Journal of Accounting and Public Policy*, 36 (2), 141-162.
- اولیه، مجله علمی دانش حسابداری مالی، دوره ۷، شماره (۴)، پیاپی ۷۷، زمستان، صص ۱۵۵-۱۷۷.
- \* کرمی، ابوالفضل. (۱۳۸۲). کاربرد آزمون‌های روانی. تهران، انتشارات روان‌سنجی.
- \* معینیان، داود. پورزمانی، زهرا. (۱۳۹۶). بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر نحوه ارائه اطلاعات، سال سوم، شماره ۲، صص ۹۳-۱۰۴.
- \* موسوی شیری، محمود. قدردان، احسان. حسینی، هاجرالسادات. (۱۳۹۸). نقش چرخش حساب‌برسان داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی، دانش حسابرسی، دوره ۱۹، شماره ۷۴، صص ۷۷-۱۰۶.
- \* نبی‌زاده، فهیمه. ابراهیمی رومنجان، مجتبی. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر ارتباطات سیاسی هیات مدیره بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی، فصلنامه چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۳، شماره ۲۲، بهار، جلد دوم، صص ۶۰-۸۱.
- \* نمازی، نویدرضا. عزیزی، پدram. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر تعدیلی کیفیت حسابرسی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و قیمت‌گذاری کمتر از واقع عرضه عمومی اولیه سهام، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۸، شماره ۶۹، بهار، صص ۱۱۵-۱۴۴.
- \* نیکومرام، هاشم. بادآور نهندی، یونس. (۱۳۸۸). تبیین و ارابه‌الگویی برای تعیین و ارزیابی عوامل موثر بر انتخاب کیفیت گزارشگری مالی در ایران. فراسوی مدیریت، سال دوم، شماره ۸، بهار ۱۳۸۸، صص ۱۴۱-۱۸۷.
- \* Brandt, M., Brav, A., Graham, J., Kumar, A. (2010). The Idiosyncratic Volatility Puzzle: Time Trend or Speculative Episodes?, *Review of Financial Studies* 23(2), 863-899.
- \* DafTrinha, D., Haddad, C., Kim, T. (2022) Financial reporting quality and dividend policy: New evidence from an international level. *International Review of Financial Analysis*. Volume 80, March 2022, 102026
- \* Dobija, D., Hryckiewicz, A., Zamanb, M., (2022). Critical mass and voice: Board gender diversity and financial reporting quality. *European Management Journal*. Volume 40, Issue 1, February 2022, Pages 29-44
- \* Elaoud, A., & Jarboui, A. (2017). Auditor specialization, accounting information quality and investment efficiency. *Research in International Business and Finance*, 42, 616-629.
- \* International Accounting Standards Board, IASB (2013), Prospects of application of international standards in financial reporting by small and medium-size businesses in Georgia, *International Journal of Business Administration*, Vol. 9 No. 2, pp. 3-22.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 14/ No. 54/ Summer 2024

## **Extracting the cause-and-effect relationship of variables affecting the quality of financial reporting using DEMATEL's approach**

### **Alireza Egbali Amoghin**

PhD. Student,, Department of Accounting, Marand Branch, Islamic Azad University, Marand , Iran.  
Alireza.egbali@gmail.com

### **Heydar Mohammadzadeh Salteh**

Associate Professor, Department of Accounting, Marand Branch, Islamic Azad University, Marand, Iran  
(Corresponding Author).  
[Salteh2008@gmail.com](mailto:Salteh2008@gmail.com)

### **Mahdi Salehi**

Associate Professor. Faculty of Accounting, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran.  
Mehdi.Salehi@um.ac.ir

### **Aliakbar Nonahal Nahr**

Department of Accounting, Bostan Abad Branch, Islamic Azad university, Bostan Abad, Iran.  
Anonahal@gmail.com

### **Abstract**

The main goal of this research is to extract the most important factors affecting the quality of financial reporting by accountants and auditors in Iran by using the expert consensus approaches proposed by Lawshe , Waltz and Bussell, and then to determine the most important factors using DEMATEL's approach. First, the completion of open questionnaires by 14 experts and then ensuring its content validity with the approaches of Lawshe Waltz and Bussell, were considered. In the following, with the participation of 10 experts and using DEMATEL's approach, the cause and effect relationship between the factors has been identified. According to this study, the most important variables affecting the quality of reporting are: disclosure of information, management ability, corporate governance, audit committee, audit quality, information asymmetry, internal control system, rules and requirements of the stock exchange and conflict of interest. The three variables of management ability, corporate governance and audit quality have a significant role and importance in the quality of financial reporting. Analyzing the network of identified connections between these variables, it is possible to identify the most important variables more precisely and to set strategies and policies related to improving the quality of financial reporting based on them.

**Keywords:** Financial reporting quality, accounting, management ability, corporate governance, audit quality

