



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال دهم / شماره ۳۹ / پائیز ۱۴۰۰

آزمون تجربی تأثیر سرعت درک اطلاعات بر کیفیت حسابرسی

سید مجید رئوفی

دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.
Raofimajid@gmail.com

محمد رضا وطن پرست

استادیارگروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران. (نویسنده مسئول).
vatanparast@alumni.ut.ac.ir

کیهان آزادی

استادیارگروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران.
ka.cpa2012@yahoo.com

مهدی مشکی میاوقی

دانشیارگروه حسابداری (مالی)، دانشگاه پیام نور، رشت، ایران.
mhd.meshki@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۴/۲۴ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۵/۱۲

چکیده

مطابقت نسبی گزارشات مالی کارفرمایان با استانداردهای حسابداری جاری مورد تأیید حسابرس؛ تحت عنوان کیفیت حسابرسی قلمداد می‌گردد به این معنا که خطای با اهمیتی وجود ندارد. حسابرسان نظر خود را در رابطه با تداوم فعالیت و کیفیت اطلاعات افشا شده موجود در گزارش های مالی شرکت بیان می‌کنند. از آنجا که سرعت درک اطلاعات از اجزای اصلی خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات محسوب می‌شود؛ سنجش سودمندی سرعت درک اطلاعات مهم است. لذا هدف پژوهش حاضر آزمون تجربی تأثیر سرعت درک اطلاعات بر کیفیت حسابرسی است. برای دستیابی به هدف پژوهش، داده های ۸۷ شرکت نمونه، در بازه زمانی ۸ ساله از ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ جمع آوری شد و به شیوه تحلیل توصیفی - همبستگی با اجرای آزمون رگرسیون چندگانه تجزیه و تحلیل شدند. برای سنجش کیفیت حسابرسی از مدل کوتاری و همکاران (۲۰۰۵) و برای سنجش سرعت درک اطلاعات از مدل دی فرانکو و همکاران (۲۰۱۱) استفاده شده است. نتایج نشان داد که سرعت درک اطلاعات بر کیفیت حسابرسی رابطه منفی و معناداری دارد.

واژه‌های کلیدی: سرعت درک اطلاعات، کیفیت حسابرسی.

۱- مقدمه

نهایت کاهش بدبینی حسابرسان به واحد مورد رسیدگی را فراهم آورد که هر یک از این موارد به خودی خود می‌تواند فاصله زمانی انجام فرآیند حسابرسی را کاهش دهد. بدیهی است اگر ارقام حسابداری یک شرکت قابلیت مقایسه با همتایان خود در صنعت را داشته باشد، هزینه‌های اضافی برای ناظران تخصصی به عنوان مثال؛ حسابرسان و تحلیل‌گران مالی، برای جمع‌آوری و پردازش اطلاعات حسابداری را کاهش می‌دهد.

افزایش سرعت درک اطلاعات، هزینه‌های کسب اطلاعات و عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش می‌دهد و درک سودمندی اطلاعات مالی را افزایش می‌دهد. بنابراین، سرعت درک و قابل فهم بودن اطلاعات، وابستگی به اطلاعات گزارش‌های مدیریت را کاهش می‌دهد.

با افزایش پیچیدگی و کاهش سرعت درک اطلاعات واحدهای اقتصادی، حسابرسان باید اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای لازم را در تمام مراحل حسابرسی رعایت نمایند، زیرا وقوع اشتباه در حسابداری امری اجتناب‌ناپذیر است و عواملی چون تنوع و پیچیدگی موضوعات، حجم زیاد کار، خستگی، کسالت، بی‌اطلاعی، بی‌دقتی و عملیات تکراری احتمال اشتباه را افزایش می‌دهد و در صورتی که این تحریف توسط حسابرس کشف نشود ممکن است آثار زیان‌باری بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان بگذارد که این امر امکان طرح دعوی حقوقی علیه حسابرسان را افزایش می‌دهد. بنابراین لازم است حسابرسان به منظور کاهش این خطرات شناخت کاملی از واحد اقتصادی و محیط آن داشته باشند. این شناخت، آگاهی از صنعت صاحبکار و محیط قانونی و عملیاتی حاکم بر آن را شامل می‌گردد. منطقی است که احتمال کشف رویه‌های حسابداری سؤال برانگیز توسط حسابرسان با کیفیت بالا در مقایسه با حسابرسان با کیفیت پایین، بیش‌تر است.

با توجه به مطالب بیان شده، این سؤال مطرح می‌شود: آیا بین سرعت درک اطلاعات و کیفیت حسابرسی رابطه‌ای وجود دارد؟

۲- مبانی نظری پژوهش

چارچوب مفهومی هیئت استاندارد‌های بین‌المللی (۲۰۰۸) پیش‌نیاز اصلی کیفیت گزارشگری مالی را پایبندی به هدف و خصوصیات کیفی اطلاعات گزارشگری مالی می‌داند. ویژگی‌های کیفی ویژگی‌هایی است که اطلاعات مالی را مفید می‌سازد که شامل ارائه منصفانه، مقایسه‌پذیری، به موقع و قابل فهم بودن اطلاعات است.

از الزامات رقابت سالم، دسترسی همه مشارکت‌کنندگان بازار به اطلاعات شفاف و با قابلیت درک سریع است. یکی از انواع مهم بازارها، بازار سرمایه است که اطلاعات شفاف و قابل درک بر عملکرد آن به شدت موثر است. نقصان اطلاعات در این بازار موجب افزایش هزینه مبادلات و ناتوانی بازار در تخصیص بهینه منابع می‌شود. هر چه شفاف‌تر و قابل درک‌تر باشد، می‌تواند به اتخاذ تصمیمات صحیح‌تری در زمینه تخصیص بهینه منابع منجر گردد و در نهایت باعث کارایی تخصصی، شفافیت و سرعت درک بازار شود که هدف نهایی بازار سرمایه است (ابزری و درخشیده، ۱۳۹۲).

پر واضح است که هر جا سخن از تصمیم‌گیری است، مبحث اطلاعات و نحوه دسترسی به آن مطرح است. در این راستا، اطلاعاتی حائز اهمیت است که مفید باشد و به موقع افشا گردد. قابلیت مقایسه در صورت‌های مالی می‌تواند وضعیت شرکت را از نظر عملکرد و رویدادهای اقتصادی شرکت با شرکت‌های هم‌صنعت خود مورد قیاس قرار دهد، لذا این امکان وجود دارد که نامفهوم بودن اطلاعات، قابلیت مقایسه را نیز تحت تاثیر قرار داده و آن را کاهش دهد. بدیهی است که مسئولیت افشا اطلاعات با مدیران است، اگر این اطلاعات به گونه‌ای مناسب و کامل افشا نشود در نتیجه تحت تاثیر پیچیدگی اطلاعات مالی قرار می‌گیرد و منجر به کاهش سرعت درک اطلاعات می‌گردد.

حسابرسان در خصوص مربوط بودن و فهم و درک اطلاعات صورت‌های مالی گزارش شده، با استفاده از شواهد کافی اظهار نظر می‌نمایند. با توجه به این که سرعت درک اطلاعات و مربوط بودن از اجزای اصلی خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات می‌باشند، کار حسابرسان با کیفیت اطلاعات مالی و به تعبیری دیگر، کیفیت افشای اطلاعات گره خورده است. حسابرسان به عنوان بررسی‌کنندگان کیفیت اطلاعات افشا شده توسط شرکت‌ها، وظیفه تطبیق اطلاعات با مستندات و وقایع، شناسایی انحرافات و گزارش به ذی‌نفعان و در نهایت افزایش قابلیت اتکای اطلاعات را به عهده دارند. حسابرسان در خصوص کیفیت اطلاعات حسابداری اظهار نظر می‌نمایند، لیکن میزان کیفیت این اطلاعات بر برنامه ریزی، حجم کار، زمان و هزینه حسابرسی مؤثر است (ملاامینی و مرفوعی، ۱۳۹۴). معمولاً حسابرسان به منظور کاهش ریسک عدم کشف تحریف با اهمیت، شواهد بیشتری جمع‌آوری می‌کنند که این موضوع سبب افزایش هزینه حسابرسی می‌شود. در صورتی که سرعت درک اطلاعات افزایش یابد، می‌تواند زمینه لازم جهت سهولت در اجرای فرآیند حسابرسی، کاهش ریسک‌های حسابرسی و در

قابلیت مقایسه صورت های مالی توسط هیئت استانداردهای حسابداری مالی (۱۹۸۰) به عنوان " کیفیت اطلاعات تعریف شده است که به کاربران امکان می دهد شباهت ها و اختلافات بین دو مجموعه از پدیده های اقتصادی را مشخص کنند." در واقع هیئت استانداردهای حسابداری مالی اظهار می دارد که قابلیت مقایسه در گزارشگری مالی دلیل اصلی توسعه استانداردهای حسابداری است و محوری بودن مقایسه در کتاب های حسابداری به ویژه متون تجزیه و تحلیل صورت های مالی تأکید شده است (فیلیپس، لیبی و لیبی ، ۲۰۱۳).

اگر اطلاعات حسابداری شرکت قابل مقایسه با همتایان صنعت خود باشد، هزینه های حاشیه ای برای سهامداران، ذی نفعان، قانون گذاران ، حسابرسان مستقل و تحلیل گران مالی در جمع آوری و پردازش اطلاعات حسابداری شرکت های هم کار، کوچک تر می شود. در نتیجه، آن ها می توانند عملکرد واقعی شرکت را دقیق تر ارزیابی کنند، چرا که اطلاعات حسابداری شرکت های قابل مقایسه، یک ورودی اضافی با ارزش برای تحلیل اصول کسب و کار شرکت است.

اطلاعات حسابداری در صورتی که قابلیت درک سریع را داشته باشند می تواند به عنوان یک ابزار نظارتی موثر برای کنترل و محدود ساختن مدیریت سود به شمار رود. دلایل متعددی می تواند از این دیدگاه پشتیبانی کند؛ انگلبرگ و همکاران (۲۰۱۶) نخست، اطلاعات حسابداری با سرعت درک بالا ، هزینه جمع آوری و پردازش اطلاعات را برای استفاده کنندگان از آن را کاهش داده و آنان را قادر می سازد تا با مقایسه اطلاعات مالی شرکت مورد نظر با سایر شرکت های مشابه ، دستکاری ارقام حسابداری و اقلام تعهدی شرکت توسط مدیران را بهتر شناسایی نمایند. (دی فرانکو، ۲۰۱۱) دوم ، سرعت درک اطلاعات ، دقت پیش بینی را افزایش می دهد (کیا و صفری گرایلی ، ۱۳۹۶).

سرعت درک اطلاعات مالی محیط اطلاعاتی شرکت را غنی می کند و برای برنامه ریزی حسابرسی و ارزیابی ریسک سودمند است. چرا که داشتن اطلاعات حساب شده و قابل مقایسه می تواند به حسابرسان کمک کند تا به سرعت درک کنند که چگونه رویدادهای اقتصادی، صورت های مالی را ترسیم می کند و به آنها این امکان را می دهد شباهت ها و تفاوت های اقتصادی را با کارایی بیشتری شناسایی کنند و در نتیجه منجر به افزایش بهره وری حسابرسان از عملکرد روش های حسابرسی مبتنی بر ریسک و روش های تحلیلی شود. به عبارت دیگر سرعت درک اطلاعات و بکارگیری درست اطلاعات حسابداری علاوه بر اینکه برای ذی نفعان و استفاده کنندگان

آن حائز اهمیت است، بلکه برای سایر گروه های استفاده کننده از قبیل حسابرسان جهت ارزیابی صورت های مالی واحد اقتصادی نیز دارای اهمیت است. از آنجا که حسابرسان معمولاً چندین کار را همزمان بررسی می کنند ، بهبود سرعت درک اطلاعات به طور بالقوه منجر به افزایش کیفیت حسابرسی می گردد. از طرفی درک کمی از کیفیت ذاتی شواهد حسابرسی و اطلاعات کمی در مورد سرعت درک اطلاعات و قابلیت اطمینان و ارتباط آن وجود دارد. بنابراین ارزیابی دقیق کیفیت حسابرسی بسیار مشکل است. این پژوهش با ترسیم پیوندهای نظری و تجربی بین سرعت درک اطلاعات حسابداری و مهارت حسابرسی ، چشم انداز جدیدی در مورد اطلاعات کسب و کار ارائه می دهد.

اطلاعات حسابداری از مهم ترین منابع اطلاعاتی محسوب می شود که نقش اساسی در تصمیم گیری های گروه های مختلف بازار سرمایه ایفا می کند. از الزامات دستیابی به اهداف مرتبط با انتقال و بکارگیری درست مفاهیم یک پیام اطمینان از برداشت صحیح و میزان قابلیت درک سریع آن توسط استفاده کنندگان است. درک مخاطبان ، هدف اصلی تولیدکنندگان منابع است. بنابراین اگر از سرعت درک اطلاعات کاسته شود ، احتمال تصمیم گیری های نادرست توسط استفاده کنندگان آن افزایش می یابد. از طرفی وجود اطلاعات شفاف و با درک سریع از ارکان مهم پاسخگویی و تصمیم گیری های آگاهانه بوده و در رشد و توسعه اقتصادی اثرگذار است.

هیتاش و یزگل (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر پیچیدگی گزارشگری حسابداری بر تحلیل گران مالی پرداختند. آنها دریافتند که افشای اطلاعات بیشتر در حسابداری ، کار تهیه کنندگان صورت های مالی و حسابرسان را بیشتر می کند.

لی (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی ویژگی های کیفیت حسابرسی ، قابلیت مقایسه صورت های مالی و کارایی سرمایه گذاری پرداختند. نتایج نشان داد قابلیت مقایسه صورت های مالی با سطح تصدی موسسات حسابرسی و تجربه شریک حسابرسی افزایش می یابد. رابطه بین سطح قابلیت مقایسه صورت های مالی و کارایی سرمایه گذاری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. پس از تجزیه سرمایه گذاری به دو بخش یعنی مخارج سرمایه ای و مخارج غیر سرمایه ای، نتایج نشان می دهد که سطح بالاتری از قابلیت مقایسه می تواند ناکارایی سرمایه گذاری را در مخارج سرمایه ای کاهش دهد ؛ با این حال، هیچ تأثیری بر ناکارایی سرمایه گذاری در مخارج غیر سرمایه ای ندارد.

ژانگ (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی مقایسه حسابداری، تلاش حسابرسی و نتایج حسابرسی پرداخت. نتایج نشان داد که در دسترس بودن اطلاعات و قابل مقایسه بودن اطلاعات به بهبود کارایی و دقت حسابرسی کمک می کند. در واقع قابل مقایسه بودن با تلاش حسابرسی رابطه منفی دارد. در مجموع این مطالعه نشان داد که قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری، سودمندی اطلاعات حسابداری را برای حسابرسان مستقل افزایش می دهد.

کانگا و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی قابلیت مقایسه صورت های مالی و کارایی حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد که مقایسه بین صورت های مالی، کارایی حسابرسی را تسهیل می کند و پیشرفت در کارایی حسابرسی باعث کاهش هزینه های فرصت می شود.

کرم صالحی، بزرگمهریان و جنت مکان (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی تاثیر پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر تاخیر ارائه صورت های مالی حسابرسی شده و عدم تقارن اطلاعاتی با تاکید بر نقش کیفیت حسابرسی پرداختند. یافته های پژوهش نشان می دهد پیچیدگی اطلاعات حسابداری تاثیر معناداری بر مدت زمان تهیه صورت های مالی توسط شرکت ها ندارد ولی منجر به افزایش تاخیر در مدت زمان فرآیند حسابرسی می گردد. از سوی دیگر تاخیر در ارائه صورت های مالی حسابرسی شده سبب افزایش عدم تقارن اطلاعاتی می گردد. تخصص حسابرس در صنعت به عنوان معیاری شناخته شده از کیفیت حسابرسی باعث کاهش مدت زمان فرآیند گزارش حسابرسی شده است. همچنین اثر تعاملی تخصص حسابرس و پیچیدگی اطلاعات حسابداری با تاخیر مدت زمان فرآیند گزارش حسابرسی رابطه منفی معناداری دارد.

زلقی، افلاطونی و خزائی (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی عوامل موثر بر قابلیت مقایسه صورت های مالی پرداختند. یافته های پژوهش نشان می دهد که بر اساس معیار اول، متغیرهای اندازه موسسه حسابرسی، دوره تصدی حسابرس و نوسانات بازده دارایی ها اثر معناداری بر میزان قابلیت مقایسه دارند. نتایج با استفاده از معیار دوم نشان داد که مدیریت سود و اندازه شرکت تأثیر معناداری بر قابلیت مقایسه صورت های مالی دارند. با استفاده از معیار سوم نتایج نشان داد متغیرهای اندازه موسسه حسابرسی، دوره تصدی حسابرس، مدیریت سود و نوسانات بازده دارایی ها تأثیر معناداری بر میزان قابلیت مقایسه دارند.

نبات دوست باغمیشه و محمدزاده سالطه (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر قابلیت مقایسه

صورت های مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران پرداختند. در این پژوهش کیفیت حسابرسی با استفاده از پنج معیار، کشف تحریفات مالیاتی، کشف تحریفات قانونی، کشف تحریفات در برآوردهای حسابداری، کشف تحریفات در رویه های حسابداری، و کشف سایر تحریفات اندازه گیری شد. نتایج حاصل از پژوهش نشان می دهد که بین کیفیت حسابرسی و قابلیت مقایسه صورت های مالی رابطه معنی داری وجود دارد.

۳- فرضیه پژوهش

سرعت درک اطلاعات مالی به حسابرسان این امکان را می دهد تا دانش خود را برای ارزیابی ریسک تجاری و ریسک ذاتی مشتری بکار گیرند و هزینه پردازش اطلاعات را کاهش دهند. بدین ترتیب، سرعت درک اطلاعات مالی فرآیند کنترل مبتنی بر ریسک را تسهیل می کند. بنابراین انتظار می رود که قضاوت حسابرسی و تصمیم گیری بهبود یافته و کیفیت حسابرسی افزایش و خطر عدم کشف حسابرسی کاهش یابد. علاوه بر این، سرعت درک اطلاعات نیز می تواند به اثربخشی حسابرسی (مثلاً ساعات حسابرسی) کمک کند. در نتیجه با هزینه حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی ارتباط منفی دارد. باتوجه به آنچه بیان شد، فرضیه پژوهش به شرح زیر مطرح می شود:

سرعت درک اطلاعات بر کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

۴- روش شناسی پژوهش

داده های این پژوهش از صورت های مالی حسابرسی شده و گزارش فعالیت های هیئت مدیره شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و پایگاه های اینترنتی مانند تارنمای کدال و پایگاه رسمی بورس استخراج شده است. جهت تعیین نمونه آماری پژوهش محدودیت هایی بدین شرح اعمال شد: ۱- دوره مالی آنها منتهی به پایان اسفند هر سال باشد. ۲- سال مالی در طی دوره های مورد نظر تغییری نداشته باشد. ۳- سهام شرکت حداقل شش ماه در سال مورد معامله قرار گرفته باشد. ۴- جزء شرکت های سرمایه گذاری، واسطه گری و مالی نباشد. ۵- اطلاعات مورد نیاز برای انجام این تحقیق در دوره زمانی مورد بررسی در دسترس باشد. در نهایت اطلاعات مالی مربوط به ۸۷ شرکت به طور نمونه در دوره زمانی ۸ ساله از سال های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۷ با اعمال محدودیت های فوق بعنوان نمونه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

۵- مدل ها و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه های تحقیق، پس از غربالگری و انتخاب نمونه از جامعه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و جمع آوری اطلاعات متغیرهای معرفی شده در تعریف عملیاتی متغیرها به شرح زیر اقدام شد:

مدل رگرسیونی فرضیه یک:

$$AQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 CMOP_{it} + \beta_2 Size_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 MTB_{it} + \varepsilon_{it}$$

۵-۲- متغیر وابسته - کیفیت حسابرسی

$$\frac{TACC_{i,t}}{A_{t-1}} = \beta_0 \left(\frac{1}{A_{t-1}} \right) + \beta_1 \left(\frac{\Delta REV_t - \Delta REC_t}{A_{t-1}} \right) + \beta_2 \left(\frac{PPE_{i,t}}{A_{t-1}} \right) + \beta_3 ROA_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t}$$

AQ: اقلام تعهدی غیر عادی براساس مدل کوتاری و همکاران (۲۰۰۵) محاسبه شد. باقیمانده مدل فوق بعنوان اقلام تعهدی غیر عادی در نظر گرفته شد.

$A_{i,t-1}$ = جمع دارایی های شرکت i در دوره $t-1$

TACC: کل اقلام تعهدی بر اساس کسر خالص جریان نقدی عملیاتی از سود و زیان عملیاتی محاسبه شد.

ΔREV : رشد فروش نسبت به سال قبل

ΔREC : رشد حساب های دریافتی نسبت به سال قبل

PPE: ناخالص اموال، ماشین آلات و تجهیزات

ROA: نسبت سود قبل از کسر بهره و مالیات به کل دارایی ها

$$|DA| = |STD|(\varepsilon_{it})$$

اقلام تعهدی غیرعادی طبق مدل بالا جمع آوری و سپس صنعت به صنعت جدا گردید و هرکدام جدا آزمون گردید. نتایج بدست آمده (باقیمانده خطاهای مدل هرصنعت) به نرم افزار اکسل انتقال داده شد و برای سادگی انحراف معیار سه سال اخیر (شامل سال جاری و دو سال قبل) در نظر گرفته شد.

۵-۳- متغیرهای کنترلی

اهرم مالی: کل بدهی ها تقسیم بر کل دارایی ها

اندازه شرکت: لگاریتم ارزش دفتری کل دارایی ها

ارزش بازار سهام به ارزش دفتری ح.ص.س: نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام.

۶- یافته های پژوهش

۶-۱- آمار توصیفی

جدول (۱) و (۲)، آمار توصیفی شرکت های موجود در نمونه را ارائه می نماید. میانگین کیفیت حسابرسی با مقدار ۰/۱۰۷ نشان می دهد که به طور متوسط ۱۰٪ گزارش های حسابرسی دارای کیفیت بالای حسابرسی بوده است.

۵-۱- متغیر مستقل

۱،۵. سرعت درک اطلاعات: برای اندازه گیری سرعت درک اطلاعات صورت های مالی از مدل دیفرانکو و همکاران (۲۰۱۱) استفاده شد. در این مدل، دو شرکت زمانی مشابه در نظر گرفته می شوند که دارای رویداد های اقتصادی مشابه (مانند بازده) و سیستم حسابداری مشابه برای گزارش (مانند سود حسابداری) ارائه کرده باشند. در ابتدا برای هر مشاهده سال-شرکت، مدل رگرسیونی زیر را بصورت فصلی، سال جاری و چهار سال قبل برآورد شده است؛

$$Earnings_{it} = \alpha_i + \beta_i Return_{it} + \varepsilon_{it}$$

$$Earnings_{it} = \frac{\text{سود خالص فصلی}}{\text{کل دارایی ها}}$$

$Earnings_{it}$ = بازده فصلی سهام

ضرایب برآورده شده معرف تابعی از الگوی حسابداری یک شرکت است. یعنی ضرایب (α_i) و (β_i) که معرف عملکردهای یک شرکت هستند و توسط رویدادهای اقتصادی (بازده شرکت) برآورد شده است و نزدیک بودن توابع حسابداری بین دو شرکت، قابلیت مقایسه بین این دو شرکت را نشان می دهد. برای اندازه گیری فاصله بین توابع حسابداری شرکت های (j) و (i) با استفاده از مدل زیر برآورد شده اند؛

$$E^{\wedge}(Earnings)_{iit} = \alpha_i + \beta_i * Return$$

سود پیش بینی شده شرکت (i) با توجه به تابع شرکت (i) و بازده شرکت (i) در دوره (t).

$$E^{\wedge}(Earnings)_{ijt} = \alpha_j + \beta_j * Return$$

سود پیش بینی شده شرکت (j) با توجه به تابع شرکت (j) و بازده شرکت (i) در دوره (t).

پس از محاسبه مقادیر فوق، تفاضل هر کدام از شرکت ها (شرکت اول منهای شرکت دوم و ...) محاسبه می گردد. در

مقدار میانگین سرعت درک اطلاعات برابر با ۰/۰۵۳- نشان می دهد که به طور متوسط ۵/۳- سرعت درک اطلاعات یا به عبارت دیگر قابلیت مقایسه بین دو شرکت وجود دارد.

جدول (۲): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	میانگین	انحراف معیار	کشدگی	چولگی	کمینه	بیشینه
کیفیت حسابرسی	AQ	۰/۱۰۷	۰/۱۰۵	۷/۹۵۰	۲/۰۲۷	۰/۰۰۷	۰/۸۲۴
سرعت درک اطلاعات	COMP	-۰/۰۵۳	۰/۲۱۵	۸/۸۲۳	-۱/۸۸۸	-۱/۷۸۲	۰/۸۶۰
اهرم مالی	LEV	۰/۵۹۷	۰/۲۲۴	۳/۸۲۲	۰/۲۲۲	۰/۰۸۲	۱/۶۴۸
نسبت ارزش بازار سهام به مجموع ح.ص.س	MTB	۲/۴۲۴	۱/۸۷۱	۶/۷۹۷	۲/۹۱۲	۰/۰۱۸	۱۷/۴۳۴
اندازه شرکت	SIZE	۲۷/۸۴۴	۱/۵۹۰	۳/۸۴۷	۰/۶۱۵	۲۳/۶۱۶	۳۳/۴۲۷
تعداد مشاهدات: ۶۹۶							

۶-۲- نتایج آزمون فرضیه پژوهش

یعنی همان بی معنا بودن کل مدل (صفر بودن تمام ضرایب) ، رد می شود و مدل رگرسیون برآورد شده در کل معنادار است. متغیر مستقل حدود ۶۲ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تبیین می کنند. نبود خود همبستگی بین باقیمانده ها با استفاده از آماره دوربین واتسن حاصل شد . با توجه به نتایج جدول (۳) از آنجا که سطح معناداری متغیر سرعت درک اطلاعات کوچک تر از ۵٪ است و ارتباط منفی و معناداری بین سرعت درک اطلاعات و کیفیت حسابرسی برقرار است. بدین ترتیب فرضیه پژوهش مبنی بر این که سرعت درک اطلاعات بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد ، پذیرش می شود.

جدول (۳) اطلاعات مربوط به فرضیه پژوهش، متغیر های وارد شده به مدل نشان داده شده است. مدل رگرسیونی خطی چندگانه ، برای متغیرهای استفاده شده در فرضیه پژوهش اجرا شد. برای اندازه گیری معنی داری از آزمون اف فیشر و برای اندازه گیری قدرت توضیح دهندگی مدل ها از ضریب تعیین استفاده شد. سرعت درک اطلاعات براساس مدل دی فرانکو(۲۰۱۱) و کیفیت حسابرسی بر اساس مدل کوتاری و همکاران (۲۰۰۵) مورد بررسی قرار گرفت. همان طور که در جدول (۳) مشاهده می شود ، مقادیر آماره های F و احتمال مربوط به این آماره ، بیانگر این است که فرض صفر آماری ،

جدول(۳): نتایج برآورد فرضیه پژوهش

نام متغیر	نماد	ضرایب	آماره تی	احتمال	VIF
عرض از مبدا	C	۰/۲۲۱	۲/۳۴۷	۰/۰۱۹	-
سرعت درک اطلاعات	COMP	-۰/۲۴۶	-۲/۴۸۸	۰/۰۲۸	۱/۰۱۴
اهرم مالی	LEV	-۰/۰۰۳	-۰/۲۹۰	۰/۷۷۲	۱/۰۴۶
نسبت ارزش بازار سهام به مجموع ح.ص.س	MTB	۰/۰۰۱	۰/۸۱۸	۰/۴۱۴	۱/۰۴۷
اندازه شرکت	SIZE	-۰/۰۰۴	-۱/۲۰۱	۰/۲۳۰	۱/۰۱۶
		مقدار	آزمون	مقدار	احتمال
ضریب تعیین		۰/۶۶۲	اف لیمر	۸/۸۹۶	۰/۰۰۰
آزمون هاسمن					
دوربین واتسون		۱/۹۵۸	اف فیشر	۱۱/۱۲۵	۰/۰۰۰

۷- بحث و نتیجه گیری

گزارش های مالی آن را در اختیار کاربران قرار می دهند و انتظار می رود که به استفاده کنندگان در تقویت تصمیمات مالی خود کمک کند. مساله کیفیت گزارش های مالی و سرعت درک و فهم اطلاعات نه تنها برای کاربران نهایی بلکه برای کل

گزارشگری مالی یک رابطه دو طرفه از مقررات و ضوابط انتشار اطلاعات توسط بازار سرمایه و ویژگی های شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار است که تهیه کنندگان

ارزیابی خود از سطح ریسک شرکت صاحبکار و برنامه‌ریزی عملیات حسابرسی در کنار سایر عوامل، قابلیت مقایسه صورت‌های مالی شرکت صاحبکار را نیز مدنظر قرار دهند.

برای پژوهش‌های آتی، موضوع‌های زیر پیشنهاد می‌شود:

(۱) در این پژوهش برای محاسبه کیفیت حسابرسی از مدل کوتاری و همکاران (۲۰۰۵) استفاده شد. پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی، برای سنجش کیفیت حسابرسی از سایر معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی (دیچو و دیچف، مدل باسو و...) و جنبه‌های کیفیت حسابرسی (اندازه موسسه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی و...) استفاده شود.

(۲) در این پژوهش برای سنجش سرعت درک اطلاعات از مدل دی فرانکو (۲۰۱۱) استفاده شد. پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی برای سنجش سرعت درک اطلاعات از سایر معیارهای سنجش سرعت درک اطلاعات (مدل تعدیل شده دیفرانکو و همکاران (۲۰۱۱) توسط کاسکینو و گاسن (۲۰۱۵)، متغیر هزینه سرمایه به عنوان معیار انعکاس وقایع اقتصادی در مدل دیفرانکو و همکاران (۲۰۱۱) استفاده شود.

فهرست منابع

- * ابزری، مهدی؛ درخشیده، حامد. (۱۳۹۲). تأثیر شفاف سازی اطلاعات مالی بر رفتار سرمایه‌گذاران در بورس اوراق بهادار اصفهان. فصلنامه علمی پژوهشی برنامه ریزی و بودجه. سال هیجدهم. شماره ۱. صص ۷۵-۵۹.
- * زلقی، حسن؛ افلاطونی، عباس؛ خزائی، مهدی (۱۳۹۶). عوامل موثر بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی. فصلنامه حسابداری مالی، سال نهم، شماره ۳۵، صص ۲۵-۱.
- * کرم صالحی، اله؛ بزرگمهریان، شاهرخ؛ جنت مکان، حسین (۱۳۹۶). بررسی تأثیر پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر تأخیر ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده و عدم تقارن اطلاعاتی با تأکید بر نقش کیفیت حسابرسی. مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره ۴، شماره ۳، پیاپی ۱۴، صص ۸۷-۱۱۶.
- * کیا، علی و صفری گرایلی، مهدی (۱۳۹۶). قابلیت مقایسه صورت‌های مالی، مدیریت سود تعهدی و مدیریت سود واقعی. دانش حسابداری مالی، دوره ۴، شماره ۱۳، صص ۱۱۵-۱۳۷.
- * ملا امینی، وحید، مرفوعی، محمد (۱۳۹۴). رابطه بین کیفیت افشای اطلاعات و تأخیر در زمان صدور گزارش

جامعه‌نگران کننده است؛ زیرا بر تصمیمات اقتصادی تأثیر گذارده و زمینه لازم جهت سهولت در اجرای فرآیند حسابرسی، کاهش ریسک‌های حسابرسی و در نهایت کاهش بدبینی حسابرسان به واحد مورد رسیدگی را فراهم می‌آورد. نظر به اهمیت این موضوع در این پژوهش به بررسی تأثیر سرعت درک اطلاعات بر کیفیت حسابرسی بین ۸۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۷ پرداخته است.

سرعت درک اطلاعات چگونگی وقایع اقتصادی در صورت‌های مالی را ترسیم می‌کند و اطلاعات مفیدی را برای دسترسی حسابرسان به ریسک صاحبکار ارائه می‌دهد. در حسابرسی مبتنی بر ریسک، حسابرسان سطحی را در صورت‌های مالی شناسایی می‌کنند که خطر تحریف با اهمیت وجود دارد. آنها می‌توانند در آن سطح بیشتر از سایر سطح‌ها که خطر کمتری دارند تمرکز کنند. سرعت درک اطلاعات به حسابرسان کمک می‌کند تا درک کاملی از تجارت صاحبکار داشته باشند. بنابراین ما انتظار داریم که افزایش سرعت درک اطلاعات منجر به بهبود کیفیت افشا شود و با کیفیت حسابرسی در ارتباط باشد. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که سرعت درک اطلاعات صورت‌های مالی، کارایی حسابرسی و به تبع کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد. کیفیت حسابرسی، هزینه فرصت را برای صرف زمان و تلاش بیشتر بر روی فعالیت‌های با ریسک بالا کاهش می‌دهد. بدیهی است که سرعت درک اطلاعات به میزان زیادی منجر به کاهش رفتارهای فرصت طلبانه مدیران شده و بدین ترتیب حسابرسان ویژگی کیفی سرعت درک اطلاعات را به عنوان فاکتور مهم کیفیت گزارشگری مالی جهت فهم و درک کسب و کار صاحب کار و احتمال پنهان سازی تقلب در صورت‌های مالی استفاده می‌کنند. نتایج پژوهش حاضر به نوعی با پژوهش کانگ و همکاران (۲۰۱۵)؛ نبات دوست باغمیشه و همکاران (۱۳۹۵)؛ ژانگ (۲۰۱۷) مطابقت دارد.

با توجه به نتایج پژوهش به سازمان بورس اوراق بهادار و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری پیشنهاد می‌شود تا با تدوین مقررات، الزامات و استانداردهای حسابداری سخت‌گیرانه‌تری در خصوص الزام شرکت به ارائه اطلاعات حسابداری و صورت‌های مالی با سرعت درک و قابلیت مقایسه با دیگر شرکت‌ها، زمینه اعمال رفتار فرصت طلبانه مدیران را محدود کنند. همچنین با توجه به نتایج پژوهش، از آنجا که انتظار می‌رود شرکت‌های دارای صورت‌های مالی با سرعت درک پایین، بیشتر از سایر شرکت‌ها دست به اعمال فرصت طلبانه بزنند؛ به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود که در

حسابرسی. فصلنامه علمی - پژوهشی مطالعات تجربی
حسابداری مالی، شماره ۵، صص ۵۱-۷۱.

* نبات دوست باغمیشه، محمدحسین؛ محمدزاده سالطه،
حیدر (۱۳۹۵). بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر قابلیت
مقایسه صورت های مالی در شرکت های پذیرفته شده در
بورس تهران. فصلنامه دانش حسابرسی. دوره ۱۶.
شماره ۶۲، صص ۱۷۶-۱۵۹.

- * De Franco, G., S. Kothari, and R. Verdi. (2011). The Benefits of Financial Statement Comparability. *Journal of Accounting Research*, 49: 895-931.
- * Engelberg, J., Ozoguz, A., Wang, S., (2016). Know thy neighbor industry cluster, information spillover and market efficiency. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*. 21(3): 326-359.
- * FASB 1980. Statement of Financial Accounting Concepts No. 2. Qualitative Characteristics of Accounting Information. Norwalk, CT: FASB.
- * Hoitash, R., Hoitash, U., & Yezegel, A. (2019). The Effect of Accounting Reporting Complexity on Financial Analysts. *Social Science Research Network*.
- * IASB (2008). Exposure Draft on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting Chapter 1 & Chapter 2.
- * Kanga ,M, Kim J -W, Lee,H-Y, and Lee, M-G.(2015).Financial statement comparability and audit efficiency: evidence from South Korea. *Applied Economics*, 47(4): 358-373 .
- * Kothari, S., A. Leone, & C. Wasley,(2005). Performance matched discretionary accrual measures. *Journal of Accounting & Economics*, 163-197.
- * Li, K. F. (2018). Auditor Quality Attributes, the Comparability of Financial Statements and Investment Efficiency. *NTU Management Review*, 28 (2): 129-164.
- * PHILLIPS, F., LIBBY, R. & LIBBY, P. 2013. *Fundamentals of Financial Accounting*, New York City, NY: McGraw-Hill Irwin.
- * Zhang Joseph H. (2017). Accounting Comparability, Audit Effort, and Audit Outcomes. *Contemporary Accounting Research* ,35(1): 245-276