

بررسی رابطه میان مشغله کاری موسسات حسابرسی و ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی شرکت‌ها

جواد زحمتکشان^{۱*}

نرگس صبوری^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۰۴ تاریخ چاپ: ۱۴۰۱/۰۸/۲۵

چکیده

شرکت‌ها به منظور بهبود ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی مانند قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن، از حسابرسان کمک می‌گیرند که در این مطالعه نقش مشغله کاری حسابرسان را در نظر گرفته است که آیا می‌تواند بر قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن گزارشگری مالی اثرگذار باشد یا خیر. جهت تحلیل فرضیه‌های پژوهش، جامعه آماری را از بین سال‌های ۱۳۹۵ الی ۱۴۰۰ و به مدت ۶ سال انتخاب نموده و شامل شرکت‌های بورسی بوده‌اند که نمونه آماری با روش حذفی و به تعداد ۱۱۵ شرکت انتخاب شد. روش پژوهش مورد استفاده نیز، روش توصیفی-تحلیلی بوده و داده‌های پژوهش از نوع تاریخی با مراجعه به صورت‌ها و گزارشات مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران جمع‌آوری و طبقه‌بندی گردید. برای تجزیه و تحلیل داده‌های آماری از روش داده‌های پانل دیتا استفاده شد؛ و در بخش تجزیه و تحلیل از آمار توصیفی و استنباطی و آزمون‌های مختلف مربوطه انجام گردید و تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم افزار Eviews نسخه ۹ صورت گرفت. باتوجه به تحلیل مدل رگرسیونی، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که میان مشغله کاری موسسات حسابرسی و ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه منفی و معناداری دارد به طوری که در این پژوهش براساس آماره t میزان تأثیرپذیری فرضیه‌های ویژه مشخص شد مشغله کاری حسابرسان بر دو شاخص ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی مانند قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن اثری منفی و معکوس دارد.

واژگان کلیدی

مشغله کاری حسابرسان، ویژگی کیفی گزارشگری مالی، مربوط بودن، قابل اتکا بودن

۱. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، لامرد، ایران. (نویسنده مسئول: 123456789bb,ir@gmail.com)

۲. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران. (Narges.saboori2013@gmail.com)

مقدمه

با بررسی مطالعات گذشته مانند مطالعه سینق و همکارانش در سال ۲۰۲۲، بررسی نمودند که آیا شرکای حسابرسی با چندین مشتری می‌توانند ممیزی‌های خود را به‌موقع کامل کنند، این یک حوزه مهم اما عمدتاً ناشناخته از تحقیقات آکادمیک است. یک دیدگاه این است که داشتن چندین مشتری دانش و تجربه شریک حسابرسی را افزایش می‌دهد و در نتیجه حسابرسی کارآمدتر و در نتیجه سریع‌تر انجام می‌شود. از سوی دیگر، داشتن چندین مشتری ممکن است بار بیش از حد شریک حسابرسی را تحت فشار قرار دهد و در نتیجه فرآیند حسابرسی کندتر و زمان تکمیل طولانی‌تر شود. آنها متوجه شدند که شرکای حسابرسی با چندین مشتری برای تکمیل حسابرسی سالانه خود زمان بیشتری می‌برد. مهمتر از آن، همچنین آنها دریافتند که شرکت‌هایی که حساب‌رسان پرمشغله‌ای دارند و برای تکمیل حسابرسی‌هایشان زمان بیشتری می‌برد، ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارش‌گری مالی ضعیف‌تری نیز دارند. علاوه بر این، از نظر عواقب برای حساب‌رسان پرمشغله، شرکت‌هایی که تاخیر طولانی در گزارش حسابرسی داشتند، سال بعد حساب‌رسان خود را تغییر دادند و به این نتیجه رسیدند که شرکای مشغله کاری مؤسسات حسابرسی ممکن است مشتریان خود را از دست بدهند، اگر حجم کاری آنها بیش از حد باشد و آنها قادر به حفظ کیفیت حسابرسی نباشند. نتایج آنها نسبت به معیارهای جایگزین برای تاخیر گزارش حسابرسی و مشغله شریک حسابرسی و طیف وسیعی از تست‌های درون‌زایی قوی است. همچنین آنها برای ارزیابی تغییرات در تاخیر گزارش حسابرسی بسته به تعداد مشتریان حسابرسی به ازای هر شریک، رگرسیون چندمتغیره همزمان انجام دادند، جایی که شواهد اولیه‌ای از اثر سرریز دانش را فهمید. در نتیجه، نتایج آنها پیامدهایی برای شرکت‌ها، مؤسسات حسابرسی، تنظیم‌کننده‌ها و سایر سهامداران کلیدی به همراه دارد (سینق و همکاران^۱، ۲۰۲۲). نگرانی‌های نظارتی مبنی بر اینکه حجم کاری حساب‌رسان ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارش‌گری مالی را تهدید می‌کند، ابراز شده است. تنظیم‌کننده‌های کلیدی، از جمله آن‌ها در ایالات متحده مانند هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی^۲، مرکز کیفیت حسابرسی و بین‌المللی هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان، خطرات ویژگی‌های کیفیت اطلاعات گزارش‌گری مالی را از شرایطی مانند حجم کاری بیش از حد شرکای حسابرسی و کارکنان کاهش می‌دهد. مطابق با فرضیه مشغله کاری که مربوط به تکالیف حسابرسی متعدد است، مطالعات گذشته به طور کلی برای محدود کردن تلاش و زمان در دسترس برای شرکای حسابرسی، یک رابطه منفی بین مشغله شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی را فرض کرده‌اند (گول و همکاران^۳، ۲۰۱۷). با این حال، با استفاده از داده‌های مورد نیاز در کشور استرالیا، گودوین و وو^۴ (۲۰۱۶) دریافتند که مشغله شریک حسابرسی، کیفیت حسابرسی را مختل نمی‌کند و استدلال می‌کنند که مشغله به طور مطلوب توسط هر یک از شریک به صورت متعادل انتخاب می‌شود؛ بنابراین به گفته آنها به این احتمال توجه کنید که شرکای حسابرسی پرمشغله دانش را تجربه می‌کنند؛ مزایای مشغله آنها ناشی از دانش عمیق از عملیات و ویژگی‌های مشتریان متعدد که به آنها اجازه می‌دهد با حفظ کیفیت حسابرسی، تکالیف حسابرسی را سریعتر و کارآمدتر انجام دهند. البته سعی بر این است که توضیحات بیشتری به شریک حسابرسی اضافه شود، بحث مشغله با ارزیابی مشغله شریک حسابرسی در برابر معیار قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن کیفیت مالی، یعنی تاخیر

گزارش حسابرسی. تأخیر حسابرسی گزارش، به عنوان مدت زمان از پایان سال یک شرکت تا تاریخ گزارش حسابرسی تعریف می‌شود که تنها به عنوان مهم‌ترین مورد در نظر گرفته می‌شود. اندازه‌گیری به موقع بودن صورت‌های مالی است و همچنان یک حوزه مورد علاقه برای سهامداران مختلف به شمار می‌رود (کلاتوردی و پیل^۵، ۲۰۱۶). با در نظر گرفتن محدودیت‌هایی که در قسمت نتیجه‌گیری آورده شده است. پژوهش حاضر می‌تواند از طرق مختلف موجب بسط متون حسابداری شود. پژوهش حاضر اولین پژوهشی است که شواهد تجربی در مورد نقش مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی بر ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی و به موقع بودن آن ارائه شده توسط حسابرسان در یک بازار حسابرسی رقابتی و بدون حضور مؤسسات حسابرسی بزرگ بین‌المللی فراهم می‌کند. با توجه به اینکه در ایران تخصص در صنعت در سطح شرکای مؤسسات حسابرسی چندان مطرح و مشخص نیست، محیط پژوهشی مطالعه حاضر قابل اعتمادتر از پژوهش‌های مشابه خارجی است که در آنها اثر تخصص حسابرسان در صنعت با اثر مشغله کاری شریک حسابرسی بر خطای حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی با هم مخلوط می‌شود. از این رو، تلاش این پژوهش بر این است که رابطه میان مشغله کاری حسابرسان و ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد سنجش قرار دهد.

مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

مطابق با نظریه باروآ و راقوناندن در سال ۲۰۱۰، آنها تلاش حسابرسان نیابتی را با استفاده از تأخیر گزارش حسابرسی محاسبه شده بر حسب روز در نظر گرفتند، اگرچه حق الزحمه حسابرسی یک نماینده کمی قابل مشاهده عمومی برای تلاش حسابرسان به شمار می‌رود، حق الزحمه حسابرسی محصولی از هر دو مقدار است (حسابرسی تلاش/ساعت) و قیمت (ریال در هر واحد کار). با توجه به این دو بعد از حق الزحمه حسابرسی، هر تحلیلی با استفاده از حق الزحمه حسابرسی مستعد تفسیر گجج کننده خواهد بود؛ همچنین با استفاده از تأخیر گزارش حسابرسی که فقط در روز محاسبه شده است مشکلی ایجاد نمی‌کند (سینق و همکاران، ۲۰۲۲). مطالعات گذشته نشان می‌دهد که هم قابل مقایسه بودن و هم قابل فهم بودن گزارش‌های مالی به یک اندازه در تقویت ارتباط مهم هستند و اعتبار فرآیند حسابرسی خارجی را تحت تأثیر قرار می‌دهند (دفوند و ژانگ^۶، ۲۰۱۴). با توجه به اینکه ارائه صورت‌های مالی حسابرسی نشده باعث افزایش عدم اطمینان می‌شود، فشار بر این صورت‌ها وارد می‌شود تا حسابرسان خارجی، حسابرسی را بدون تأخیر بی‌مورد تکمیل نمایند و ممکن است عملکرد مالی قابل اتکا به سرعت در بازار منتشر شود (تادروس^۷، ۲۰۲۱). به این ترتیب، حسابرسان بیشتر تحت فشار برای نهایی کردن حسابرسی پایان سال با استفاده از منابع محدود قراردارند، در حالی که با ضرب‌الاجل‌های سخت‌تر مواجه می‌شوند. بازتاب شواهد عینی، همچنین مطالعات تجربی گذشته گزارش می‌دهند که تأخیر طولانی‌تر گزارش حسابرسی، احتمال تجدید ارائه‌های آتی را افزایش می‌دهد و نشانگر ضعیف بودن ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی می‌باشد (بلانکلی و همکاران^۸، ۲۰۱۵). بر اساس شواهد تجربی و یافته‌های گذشته در مطالعات انجام شده، مشاهده می‌شود زمانی که مشغله کاری حسابرسان برای صدور گزارش حسابرسی طولانی‌تر می‌شوند، فشار زمانی بر حسابرسان تأثیر منفی می‌گذارد که این تأثیر بر کیفیت فرآیند حسابرسی خارجی نیز

وجود دارد. اگر شرکای حسابرسی دارای چندین مشتری زمان کوتاه‌تری برای تکمیل حسابرسی مالی باشند، چنین شرکایی می‌توانند به عنوان شایستگی بیشتری در نظر گرفته شوند. در نتیجه تجربیات بیشتر و مزایای مشغله کاری دانش ناشی از این مشتریان متعدد می‌باشد. این منجر به چنین حسابرسانی می‌شود و باعث توانایی حفظ سطوح کیفیت حسابرسی که منجر به حسابرسی سریعتر و در نتیجه کاهش تاخیر گزارش حسابرسی می‌شود؛ از طرفی، اگر شرکای حسابرسی با چندین مشتری مواجه باشند، با استفاده از تئوری محدود، می‌توانند زمان بیشتری برای تکمیل حسابرسی نیاز داشته باشند، ممکن است این احتمال وجود داشته باشد که شرکای دارای چندین مشتری بیش از حد تحت فشار باشند و می‌توانند توجه و زمان کمتری را به تلاش‌های حسابرسی خود اختصاص دهند که منجر به زمان طولانی‌تر در صدور گزارش حسابرسی شود؛ این تأخیر طولانی‌تر در صدور گزارش حسابرسی نیز به طور بالقوه می‌تواند رخ دهد. پیامدهای نامطلوب، از جمله مضرات رقابتی، هم برای مشتریان و هم برای حسابرسان دیده می‌شود؛ بنابراین در ابتدا ماهیت آن بررسی می‌شود و رابطه بین مشغله کاری شرکای حسابرسی و تاخیر گزارش حسابرسی قبل از پیامدهای این رابطه بر ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی و تغییر حسابرسی بررسی می‌گردد (سینق و همکاران، ۲۰۲۲). اگرچه برخی از مطالعات تأثیر مشغله شریک حسابرسی با تمرکز بر کیفیت کار حسابرسی انجام شده را بررسی می‌کنند، تحقیقات انجام شده است در مورد مشغله شریک حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرسی کمیاب است. با توجه به مطالعه سینق و همکاران در سال ۲۰۲۲، رابطه بین مشغله کاری حسابرسان، قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن گزارشگری مالی را بررسی نمودند؛ با توجه به اینکه شرکت‌های موجود در ایران نیز از حسابرسان جهت حسابرسی فعالیت‌های خود استفاده می‌کنند، این مطالعه به دنبال آن است که بتواند نقش حسابرسانی که دارای فعالیت بیشتر هستند و پر مشغله محسوب می‌شوند را بر قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن گزارشگری مالی اثر منفی داشته باشد؛ چرا که این دست از حسابرسان به دلیل مشغله زیاد، نمی‌توانند در مدت زمان معین و طبق قرار کاری به مشتریان خود گزارش ارائه دهند و این احتمال وجود دارد که با تأخیر گزارش حسابرسی، کیفیت اطلاعات مالی و قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن گزارشگری مالی نیز تحت تأثیر قرار بگیرد و شرکت را با مشکلاتی مواجه سازد. از این رو، بررسی و تشخیص رابطه میان مشغله کاری حسابرسان با قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ضروری به نظر می‌رسد؛ در ادامه با متغیرهای پژوهش آشنا خواهیم شد.

مشغله کاری حسابرسان موسسه حسابرسی: حسابرسی توسط افراد حرفه‌ای مستقل می‌تواند به افزایش اعتبار اطلاعات مالی ارائه شده توسط مدیریت، کمک شایانی نماید؛ اما کیفیت خدمات ارائه شده توسط حسابرسان ناهمگون بوده و متأثر از عوامل مختلفی مانند حق الزحمه حسابرسی، حجم کار و ساختار موسسه حسابرسی (تعداد پرسنل و شرکای حسابرسی) می‌باشد. در ایران گرچه رقابت بین مؤسسات حسابرسی بعد از آزادسازی بازار حسابرسی به شدت افزایش یافته است (باقرپور و همکاران، ۲۰۱۴)؛ اما تعدادی از مؤسسات حسابرسی با حجم بالای کار مواجه هستند. در این راستا، بزرگ اصل در سال ۱۳۹۱، بر اساس داده‌های جامعه حسابداران رسمی ایران، بیان می‌کند که ۵۷ درصد از کل درآمد مؤسسات حسابرسی خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، به ۲۱ درصد این مؤسسات تعلق دارد. در حالیکه ۱۶۶ موسسه حسابرسی خصوصی باقیمانده در سال ۱۳۸۹ فقط ۴۳ درصد درآمد کل مؤسسات حسابرسی خصوصی را به خود اختصاص داده‌اند. این آمار با این واقعیت که به طور متوسط مؤسسات حسابرسی معتمد بورس طبقه اول تعداد کارهای بیشتری نسبت به مؤسسات حسابرسی معتمد سایر طبقات دارند، حمایت شده است.

(محمدرضائی و مهربان پور، ۱۳۹۵). در چنین شرایطی اگر ساختار مؤسسات حسابرسی با حجم بالای کار، مناسب و بهینه نباشد، می‌تواند آثار نامطلوبی بر کیفیت اطلاعات مالی داشته باشد. لیست مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار نشان می‌دهد که اکثر مؤسسات (چه مؤسسات بزرگ و کوچک) سه یا چهار نفر شریک دارند. این امر نشان می‌دهد که نسبت شرکا به تعداد کارهای حسابرسی بین مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی متوازن نمی‌باشد. در مؤسسات حسابرسی خصوصی بزرگ، شرکای مؤسسات حسابرسی تعداد کارهای حسابرسی زیادی دارند. مشغله کاری شرکای برخی از مؤسسات حسابرسی می‌تواند یکی از دلایل کیفیت پایین خدمات ارائه شده توسط حسابرسان، در ایران باشد. پژوهش‌های قبلی در ایران نشان می‌دهند که بعد از آزادسازی بازار حسابرسی، صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی و تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی کاهش یافته (محمدرضائی و همکاران، ۲۰۱۶)، در حالیکه تجدید ارائه صورت‌های مالی (خطای حسابرسی) در سال مالی بعد همچنان به شدت بالاست (ساریخانی و برزگر، ۱۳۹۵).

ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی: ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی در ایران بسیار مهم است؛ چرا که سرمایه‌گذاران خرد، دانش و اطلاعات مناسبی برای سرمایه‌گذاری در بورس اوراق بهادار ندارند و تصمیمات آنها بر اساس اطلاعات صورت‌های مالی حسابرسی شده است. یافته‌های این پژوهشگران نشان می‌دهد که اطلاعات مالی غیرشفاف و دستکاری شده به همراه تأخیر در افشاء اطلاعات مالی، از نگرانی‌های اصلی فعالان بازار سرمایه در کشور است (محمدرضائی و گلچهره، ۱۳۹۷). ارائه اطلاعات مالی به استفاده کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی در قالب گزارش‌های مالی، محصول نهایی فرآیند حسابداری مالی می‌باشد. گزارشگری مالی مربوط به این موضوع می‌باشد که واحد تجاری از بابت منابعی که در اختیار دارد، پاسخگو باشد؛ بنابراین مبنایی را برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی فراهم می‌کند. بخش مهم و اصلی فرآیند گزارشگری مالی در ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری، صورت‌های مالی می‌باشد که سرمایه‌گذاران بر مبنای چنین اطلاعات مالی، اقدام به تصمیم‌گیری می‌کنند؛ بنابراین برای دستیابی به چنین اطلاعات مالی، باید ویژگی‌های کیفی مشخصی را در تهیه آن مدنظر قرار داد. ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات عبارت است از اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی برای استفاده کنندگان در راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مفید واقع شود. ویژگی‌های کیفی را می‌توان برای محتوای اطلاعات (مربوط بودن و قابل اتکا بودن) و ارائه اطلاعات (قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن) در نظر گرفت (شمس‌الدینی و شهاب‌الدینی پاریزی، ۱۴۰۰).

قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن گزارشگری مالی: داشتن اطلاعات مربوط و قابل اتکا باعث تصمیم‌گیری اقتصادی مطلوب می‌گردد. در این زمینه، حسابرسی نیاز استفاده کنندگان گزارش‌های مالی به ارزیابی ویژگی‌های کیفی اطلاعات گزارشگری مالی پیش از استفاده از آنها در فرآیند تصمیم‌گیری را برطرف ساخته و زمینه مناسبی برای اخذ تصمیمات اقتصادی مطلوب فراهم می‌کند. مفید بودن گزارش‌های منتشر شده از سوی شرکت‌ها، به صحت اطلاعات و به هنگام بودن آنها بستگی دارد. به موقع بودن به عنوان یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات است؛ و طبق نظر انجمن حسابداری آمریکا، به عنوان زیر مجموعه‌ای از ویژگی‌های کیفی مربوط بودن اطلاعات طبقه‌بندی می‌گردد (بارتوف و کنچیتچکی^۹، ۲۰۱۷). با توجه به گسترش روزافزون جوامع و پیچیدگی‌های خاص آنها، افزایش نیاز به اطلاعات

اقتصادی مربوط و در نتیجه افزایش تقاضا برای وجود سیستم‌ها و فرایندهایی که فراهم‌کننده چنین اطلاعاتی هستند ایجاد گردیده‌است و این عوامل موجب افزایش و گسترش نیاز به حسابرسی به عنوان قسمتی از فرایند انتقال اطلاعات شده‌است. به هر حال این نکته را نمیتوان نادیده انگاشت که اجرای فرایند حسابرسی و اظهارنظر درباره منصفانه ارایه صورت‌های مالی تبدیل به یکی از عواملی شده است که معمولاً منجر به ایجاد فاصله زمانی در ارائه صورت‌های مالی به استفاده‌کنندگان می‌گردد. علاوه بر این موارد یعنی مربوط بودن و قابل اتکا بودن که جزء ویژگی‌های کیفی محتوای اطلاعات می باشد؛ قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن نیز از ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات می باشد و با وجود مربوط بودن و قابل اتکا بودن میبایست برای تصمیم گیرندگان صورتهای مالی قابل فهم و قابلیت مقایسه را دارا باشد و از اهمیت ویژه ای برخوردار است. همچنین که ویژگی‌های قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن، بر مفید بودن اطلاعات می افزاید (برزیده و معیری، ۱۳۸۵).

مروری بر نتایج تجربی تحقیق در ایران و جهان

حیدری سورشجانی و جودکی چگنی (۱۴۰۱)، تأخیر در گزارش حسابرسی: مشغله کاری حسابرسان و رتبه مؤسسات حسابرسی را بررسی نمودند. نتایج فرضیه اول گویای این مطلب است که بین مؤسسات معتمد حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. بعلاوه، مشغله کاری مؤسسات حسابرسی منجر به افزایش تأخیر در گزارش حسابرس شده است و در نهایت مشغله کاری بر رابطه بین مؤسسات حسابرسی رتبه اول و تأخیر در گزارشات حسابرسی تاثیر دارد. عدم وجود رابطه معناداری بین مؤسسات معتمد حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی به به دلیل تمرکز و حجم کار بیشتر این نوع مؤسسات میباشد. همچنین، زمان پرمشغله بودن حسابرس میتواند سودمندی اطلاعات مالی را چالش مواجه کند.

شمس الدینی و شهاب الدینی پاریزی (۱۴۰۰)، به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی با ویژگیهای کیفی گزارشگری مالی با در نظر گرفتن نقش تعدیلگری نزدیکی جغرافیایی بین حسابرس و صاحبکار پرداختند. در نهایت نتایج نشان داد که بین کیفیت حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و موقعیت جغرافیایی حسابرس و صاحبکار بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرسی تاثیر معناداری دارد؛ بنابراین میتوان نتیجه گرفت که افزایش کیفیت حسابرسی موجب افزایش به موقع بودن گزارش حسابرسی میشود و نزدیکی جغرافیایی حسابرس و صاحبکار رابطه بین کیفیت حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرسی را تقویت میکند.

امیری و فخاری (۱۴۰۰)، خرید اظهارنظر حسابرس و ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی: با رویکرد الگوی معادلات همزمان را بررسی نمودند. یافته‌های این پژوهش نشان داد که اثر دوسویه ای معکوس و معناداری میان خرید اظهارنظر حسابرس و ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی در شرکت های بورسی وجود دارد. این نتایج میتواند برای حسابرسان و همچنین نهادها و سازمان های سیاست گذار مفید باشد.

سینق و همکاران (۲۰۲۲)، به بررسی رابطه بین حسابرسان پرمشغله، ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی در استرالیا پرداختند. نتایج آنها نشان داد حسابرسان پرمشغله به دلیل کمبود وقت و زیاد بودن فعالیت باعث تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شوند؛ این فرآیند نیز می تواند کیفیت و به موقع بودن گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار دهد و در مدت زمان ارائه آن نقش داشته باشد و باعث گردد دیرتر آماده شود و در نتیجه برای سهامداران و سرمایه گذاران مشکلی در ارائه تصمیم گیری ایجاد نماید.

محمد و همکاران^{۱۰} (۲۰۲۰)، به بررسی نقش تنوع جنسیتی حساب‌رسان پرمشغله در مدل سازی پیش بینی کیفیت مدیریت سود مدیریت عرضه ی اولیه سهام پرداختند. در این تحقیق ترکیب جنسیتی هیات مدیره و کمیته حسابرسی به عنوان یکی از مسائل مهم حکومتی مواجه با مدیریت و سهامداران سازمان ها در نظر گرفته شده است. نتایج حاصل از این پژوهش بیان می دارد که مدیران زن مجموعه ای از ویژگی های خاص را به هیات مدیره معرفی می کنند که منجر به حمایت از سرمایه گذاران و نظارت موثر بر مدیریت می گردد. با توجه به یافته ها می توان گفت که بین کمیته حسابرسی و خطای پیش بینی سود رابطه ای مثبت و معنی دار وجود دارد که نشان میدهد بالا بودن تعداد مدیران زن در کمیته حسابرسی می تواند اشتباهات بیشتر و دقت کمتر در پیش بینی سود را موجب شود.

بیلز و همکاران^{۱۱} (۲۰۲۰)، عواملی را مورد مطالعه قرار داده‌اند که بر توانایی حسابرسی داخلی در نظارت بر ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی تأثیر گذار است. همچنین، به بررسی این موضوع پرداخته‌اند که چگونه تغییر مدیر اجرایی حسابرسی بر ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی و ارزیابی ریسک حسابرسی تأثیر دارد. آن‌ها با استفاده از داده‌هایی از شرکت‌های تایوانی دریافته‌اند که رویداد تغییر مدیر اجرایی حسابرسی با افزایش قابل توجه شانس اظهار نامه مالی و افزایش در تعهدات اختیاری همراه است.

با توجه به مطالعه سینق و همکاران (۲۰۲۲)، فرضیات اصلی و ویژه به صورت ذیل تدوین شده است:
فرضیه اصلی: میان مشغله کاری موسسات حسابرسی با ویژگیهای کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی اول: میان مشغله کاری موسسات حسابرسی و قابل مقایسه بودن گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی دوم: میان مشغله کاری موسسات حسابرسی و قابل فهم بودن گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد.

روش تحقیق

روش مورد استفاده از نوع پژوهش‌های نیمه تجربی پس رویدادی در حوزه پژوهش‌های اثباتی حسابداری است که با استفاده از روش رگرسیون چند متغیره و الگوهای اقتصاد سنجی انجام شده است. فرضیه‌های پژوهش بر اساس داده‌های پانلی یا تابلویی مورد آزمون قرار گرفته است. براساس موضوع انتخابی، روش پژوهش توصیفی - تحلیلی و از نوع کاربردی می‌باشد. براساس هدف این موضوع، از روش تحقیق همبستگی استفاده شده است چرا که بدنبال بررسی رابطه میان مشغله کاری موسسات حسابرسی و ویژگیهای کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می‌باشد.

جامعه آماری منتخب در این پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و در بین سال‌های ۱۳۹۵ الی ۱۴۰۰ می‌باشد. بنابراین جهت تعیین حجم نمونه بایستی دارای شرایط ذیل باشند:

- ۱- اطلاعات مالی آن‌ها در بازه زمانی مورد بررسی در دسترس باشد و هیچ نواقصی نداشته باشد.
- ۲- سال مالی آن‌ها در پایان اسفند ماه باشد و در بازه زمانی مورد بررسی تغییر سال مالی صورت نگرفته باشد.

- ۳- شرکت‌ها در طول دوره تحقیق مورد پذیرش بورس قرار داشته باشند و از عضویت آن‌ها بیش از ۲ سال گذشته باشد.
- ۴- در طول دوره تحقیق حقوق صاحبان سهام آن‌ها منفی نباشد.
- ۵- شرکت‌ها زیان انباشته نداشته باشند.
- ۶- وقفه مالیاتی بیش از چهارماه نداشته باشند.
- ۷- شرکت نباید در گروه شرکت‌های واسطه‌گری‌های مالی از جمله شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بیمه، بانک‌ها باشد، زیرا ماهیت و نوع فعالیت آن‌ها متفاوت از سایر شرکت‌های عضو بورس است.

جدول ۱-تعیین نمونه آماری

۶۹۰	کلیه مشاهدات مربوط به نمونه آماری از سال ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۰
(۹۷)	اطلاعات مالی شرکت‌ها در دسترس نبوده و یا ناقص بوده است.
(۹۸)	پایان سال مالی شرکت‌ها اسفندماه نباشد و یا تغییر سال مالی داشته باشند.
(۹۶)	شرکت‌ها زیان انباشته داشته باشند و حقوق صاحبان سهام آن‌ها منفی باشد.
(۱۰۴)	شرکت‌ها در طول دوره تحقیق عضو بورس نباشند یا از زمان عضویت آن‌ها ۲ سال نگذشته باشد.
(۸۱)	شرکت‌ها دارای وقفه مالیاتی بیش از ۴ ماه باشند.
(۹۹)	جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بیمه و بانک‌ها باشند.
۱۱۵	نمونه انتخابی

مدل رگرسیونی اقتباس شده از مدل سینق و همکاران (۲۰۲۲) به صورت زیر است:

مدل مربوط به فرضیه فرعی اول:

$$CFR1 = \beta_0 + \beta_1 BA_{it} + \beta_2 Size_{it} + \beta_3 Growth_{it} + \beta_4 Profit_{it} + \beta_5 Lev_{it} + \beta_6 ROA_{it} + \varepsilon$$

مدل مربوط به فرضیه فرعی دوم:

$$CFR2 = \beta_0 + \beta_1 BA_{it} + \beta_2 Size_{it} + \beta_3 Growth_{it} + \beta_4 Profit_{it} + \beta_5 Lev_{it} + \beta_6 ROA_{it} + \varepsilon$$

متغیرهای وابسته:

➤ قابل مقایسه بودن گزارشگری مالی (CFR1) i در سال t

➤ قابل فهم بودن گزارشگری مالی (CFR2) i در سال t

متغیر مستقل:

➤ حسابرسان پرمشغله (BA) i در سال t

متغیرهای کنترلی:

➤ اندازه شرکت (Size) i در سال t

➤ نرخ رشد شرکت (Growth) i در سال t

➤ سوددهی (Profit) i در سال t

➤ اهرم مالی (Lev) i در سال t

➤ بازده دارایی‌ها (ROA) i در سال t

روش اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

متغیرهای وابسته؛ قابل مقایسه بودن گزارشگری مالی (CFR1): برای اندازه‌گیری این متغیر از معیار شاخص ترکیبی استفاده شده است به طوری که از شاخص‌هایی مانند کیفیت اقلام تعهدی، محافظه کاری حسابداری، پایداری سود، هموارسازی سود و رابطه ارزشی سود بدست می‌آید؛ در نهایت مقادیری که ارزش آنها از میانه بالاتر باشد به عنوان پراکسی نهایی برای قابل مقایسه بودن گزارشگری مالی در نظر گرفته شده است که مقدار یک به آنها تخصیص داده است و مقادیر پایین‌تر از میانه به عنوان کیفیت پایین گزارشگری مالی در نظر گرفته شده و مقدار صفر به آن تعلق گرفته است. در نهایت پس از تفکیک شرکت‌های با کیفیت گزارشگری بالا و پایین، با جمع جبری مقادیر واقعی ۵ معیار فوق شاخص ترکیبی قابل مقایسه بودن گزارشگری مالی به دست آمده است (امیری و فخاری، ۱۴۰۰؛ سینق و همکاران، ۲۰۲۲).

قابل فهم بودن گزارشگری مالی (C): مطابق با پژوهش چویی و همکاران، قابل فهم بودن گزارشگری مالی، فاصله زمانی بین تاریخ گزارش مالی و پایان تیرماه سال بعد می‌باشد. این امتیاز براساس زمان ارائه اطلاعات مربوط به پیش‌بینی درآمد هر سهم می‌باشد؛ صورت‌های مالی میان دوره‌ای حسابرسی نشده سه ماهه، شش ماهه و نه ماهه؛ اظهارنظر حسابررس نسبت به پیش‌بینی درآمد هر سهم اولیه و شش ماهه؛ اظهارنظر حسابررس نسبت به صورت‌های مالی میان دوره‌ای شش ماهه؛ صورت‌های مالی حسابرسی نشده پایان سال و تفاوت بین پیش‌بینی‌ها و عملکرد واقعی حسابرسی شده توسط شرکت اطلاع‌رسانی ناشران به دست آمده است و با توجه به نتایج تصمیم‌گیری‌ها میزان قابل فهم بودن اطلاعات مالی مورد سنجش قرار گرفته است (همت‌فر و مقدسی، ۲۰۱۳؛ سینق و همکاران، ۲۰۲۲).

متغیر مستقل؛ مشغله کاری موسسات حسابرسی (BA): برای اندازه‌گیری متغیر حسابرسان پر مشغله یا مشغله کاری حسابرسان از سه متغیر قابل جایگزین استفاده شده است: ۱) نسبت تعداد کار حسابرسی به تعداد شرکای حسابرسی در موسسه؛ ۲) نسبت درآمد موسسه حسابرسی به تعداد شرکای موسسه حسابرسی، ۳) نسبت تعداد پرسنل موسسه حسابرسی به تعداد شرکای موسسه حسابرسی (محمدرضائی و گلچهره، ۱۳۹۶؛ سینق و همکاران، ۲۰۲۲). طبق مطالعه سینق و همکاران برای اندازه‌گیری این شاخص با استفاده از صورت‌های مالی حسابرسی شده در سایت کدال و سازمان حسابرسی، از تعداد حسابرسان فهرست شده در صورت‌های مالی حسابرسی شده در شرکت مربوط به دوره جاری بدست می‌آید؛ در صورتی که اسم موسسه حسابرسی بیشتر از میانگین کل شرکت‌ها قید شود، عدد یک و در غیر اینصورت صفر در نظر گرفته می‌شود.

متغیرهای کنترلی:

اندازه شرکت (Size): لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های شرکت.

نرخ رشد شرکت (Growth): تغییر فروش سال جاری نسبت به سال گذشته تقسیم بر فروش سال گذشته.

سوددهی (Profit): اگر شرکت سود داشته باشد یک در غیر این صورت صفر.

اهرم مالی (Lev): نسبت مجموع بدهی‌ها بر دارایی‌ها.

بازده دارایی‌ها (ROA): نسبت سود خالص بر ک دارایی‌ها.

یافته‌های پژوهش

جدول ۲- آمار توصیفی متغیرها

نام متغیر		معیارهای تمرکز		معیار پراکندگی	معیارهای شکل توزیع
میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی	برجستگی	
۰/۷۵	۰/۷۴	۰/۹۰	۱/۹۰	۱/۲۱	قابل مقایسه بودن گزارشگری مالی
۰/۸۱	۰/۷۹	۰/۶۸	۱/۲۶	۱/۱۵	قابل فهم بودن گزارشگری مالی
۰/۳۱	۰/۳۰	۰/۴۵	۰/۴۲	۱/۲۰	مشغله کاری موسسات حسابرسی
۰/۶۵	۰/۶۲	۰/۲۷	۰/۵۸	۱/۶۴	اندازه شرکت
۰/۳۸	۰/۳۷	۰/۷۶	۱/۳۴	۱/۴۵	نرخ رشد شرکت
۰/۶۲	۰/۶۱	۰/۶۶	۱/۵۶	۱/۸۶	سوددهی
۰/۴۸	۰/۴۵	۰/۶۲	۰/۸۸	۱/۷۴	اهرم مالی
۰/۴۴	۰/۴۱	۰/۵۹	۰/۸۲	۱/۳۱	بازده دارایی‌ها

چنانچه ملاحظه می شود طبق جدول فوق در اکثر موارد مقادیر میانه و میانگین به هم نزدیک می باشند که نشان دهنده توزیع مناسب داده ها می باشد. چولگی بدست آمده برای تمامی متغیرها با مقادیر مثبت گزارش شده است که نشان دهنده توزیع نامتقارن داده ها با کشیدگی به سمت مقادیر بالاتر و یا چولگی مثبت می باشند.

آزمون همبستگی پیرسون

جدول ۳- نتیجه آزمون همبستگی بین متغیرهای مدل

	Y	Y1	X1	X2	X3	X4	X5	X6
Y	۱/۰۰۰ ...							
Y1	۰/۱۳۰ ۰/۰۰۰	۱/۰۰۰ ...						
X1	۰/۱۳۸ ۰/۰۰۰	۰/۰۷۵ ۰/۰۱	۱/۰۰۰ ...					
X2	۰/۰۳۸ ۰/۲۱	۰/۰۰۲ ۰/۹۲	۰/۰۳۷ ۰/۲۳	۱/۰۰۰ ...				
X3	۰/۱۰۳ ۰/۰۰۰	۰/۰۵۴ ۰/۰۸	۰/۰۰۳ ۰/۹۰	۰/۰۲۵ ۰/۴۱	۱/۰۰۰ ...			
X4	-۰/۰۲۸ ۰/۳۶	۰/۰۰۲ ۰/۹۲	-۰/۰۲۴ ۰/۲۳	-۰/۰۰۱ ۰/۹۸	۰/۰۵۰ ۰/۱۰	۱/۰۰۰ ...		

X6	X5	X4	X3	X2	X1	Y1	Y	
	۱/۰۰۰ ۰۰۰	-۰/۰۱۳ ۰/۶۷	-۰/۰۲۵ ۰/۴۱	۰/۰۲۵ ۰/۳۸	۰/۰۱۳ ۰/۶۷	۰/۰۰۳ ۰/۹۱	۰/۰۱۱ ۰/۷۰	X5
۱/۰۰۰ ۰۰۰	۰/۰۲۶ ۰/۳۹	-۰/۰۲۸ ۰/۳۵	-۰/۰۲۹ ۰/۳۴	۰/۰۰۷ ۰/۸۱	۰/۰۰۲ ۰/۹۳	۰/۰۰۸ ۰/۷۹	-۰/۰۳۲ ۰/۳۲	X6

در جدول بالا میزان همبستگی در سطر اول و معنی داری همبستگی در سطر دوم نوشته شده است. در صورتی که معنی داری کمتر از ۰/۰۵ باشد، همبستگی مورد نظر از نظر آماری معنی دار است.

بررسی مدل با استفاده از آزمون‌های چاو و هاسمن

جدول ۴- نتیجه آزمون چاو

نتیجه	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره آزمون	مدل رگرسیونی اول
استفاده از مدل پانل	۰/۰۰۰	(۸۱، ۶۵۵)	۳/۴۳	مدل رگرسیونی دوم
استفاده از مدل پانل	۰/۰۰۰	(۸۱، ۶۵۵)	۲/۱۵	

ملاحظه می‌شود سطح معناداری آزمون چاو کمتر از $\alpha=0/05$ محاسبه شده لذا با اطمینان ۹۵٪ میتوان فرض صفر را رد کرد و فرض مقابل (H_1) را پذیرفت؛ بنابراین میتوان گفت امکان برآورد مدل با استفاده از روش پانل تأیید می‌شود. با توجه به اینکه فرض صفر آزمون چاو مبنی بر برابری عرض از مبدأها رد شد، در ادامه به منظور تشخیص وجود اثرات ثابت یا وجود اثرات تصادفی از آزمون هاسمن استفاده می‌شود.

جدول ۵- نتایج آزمون هاسمن

نتیجه	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره آزمون	مدل رگرسیونی اول
وجود اثرات ثابت	۱/۰۰۰	۶	۰/۰۰۰	مدل رگرسیونی دوم
وجود اثرات ثابت	۱/۰۰۰	۶	۰/۰۰۰	

ملاحظه می‌شود سطح معناداری آزمون هاسمن بیشتر از $\alpha=0/05$ محاسبه شده اما با توجه به اینکه دقیقاً آزمون هاسمن برابر یک بدست آمده است، بنابراین لازم است از روش اثرات ثابت تخمین مدل انجام شود.

آزمون فرضیه‌ها

همانطور که در این جدول مشاهده می‌شود، نتایج بدست آمده از تخمین الگوی رگرسیونی مربوط به فرضیه فرعی اول نشان از تأیید رابطه میان مشغله کاری موسسات حسابرسی و قابل مقایسه بودن گزارشگری مالی شرکت‌ها دارد.

جدول ۶- نتایج برازش مدل رگرسیونی اول

متغیر پاسخ = قابل مقایسه بودن گزارشگری مالی				
متغیرهای مستقل	ضرایب رگرسیونی	انحراف معیار	آماره آزمون t	سطح معناداری
ثابت معادله (θ)	-۲/۶۹۷۵	۶/۵۱۴۹	-۴/۴۱۴۰	۰/۰۰۰
مشغله کاری موسسات حسابرسی	-۰/۰۵۶۸	۰/۲۳۱۹	-۵/۲۴۵۰	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	۳/۲۵۳۸	۶/۵۵۶۷	۳/۴۹۶۲	۰/۰۰۰
نرخ رشد شرکت	۰/۰۳۸۳	۰/۰۳۹۹	۶/۹۵۹۰	۰/۰۰۰
سوددهی	۰/۰۲۷۹	۰/۰۴۱۵	۵/۶۷۳۲	۰/۰۰۰
اهرم مالی	۳/۳۵۱۵	۶/۵۸۲۹	۵/۵۰۹۱	۰/۰۰۰
بازده دارایی ها	۰/۲۶۳۶	۰/۰۸۹۲	۲/۹۵۳۲	۰/۰۰۰
آماره آزمون $F = ۱۳۴۷۰/۲$ سطح معناداری = ۰/۰۰۰				
ضریب تعیین = ۰/۸۸ آماره $D.W = ۲/۱۵$				

چنانچه در جدول فوق مشاهده می شود رابطه میان مشغله کاری موسسات حسابرسی و قابل مقایسه بودن گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد سنجش قرار گرفته است. با توجه به سطح معناداری که صفر گزارش شده و آماره دوربین واتسون که ۲/۱۵ اعلام و این عدد بین ۱/۵ و ۲/۵ می باشد، دو شرط لازم برای تأیید یک فرضیه برقرار است و فرضیه فوق را با اطمینان بیش از ۸۸ درصد مورد تأیید قرار می دهد. هر چند آماره آزمون F و ضریب تعیین نیز در تأیید فرضیه فوق نقش موثر ایفا می کنند.

همانطور که در این جدول مشاهده می شود، نتایج بدست آمده از تخمین الگوی رگرسیونی مربوط به فرضیه فرعی دوم نشان از تأیید رابطه میان مشغله کاری موسسات حسابرسی و قابل فهم بودن گزارشگری مالی شرکت ها دارد.

جدول ۷- نتایج برازش مدل رگرسیونی دوم

متغیر پاسخ = قابل فهم بودن گزارشگری مالی			
متغیرهای مستقل	ضرایب رگرسیونی	آماره آزمون t	سطح معناداری
ثابت معادله (α)	۰/۰۷۷۶	۲۲/۸۸۸۷	۰/۰۰۰
مشغله کاری موسسات حسابرسی	-۰/۰۹۲۲	-۲۰/۵۲۴۳	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	۰/۰۹۰۰	۱۹/۶۹۶۰	۰/۰۰۰
نرخ رشد شرکت	۰/۰۸۰۶	۱۷/۲۰۹۱	۰/۰۰۰
سوددهی	۰/۰۸۸۱	۱۸/۴۵۴۹	۰/۰۰۰
اهرم مالی	۰/۰۷۶۶	۸۱/۹۴۰۴	۰/۰۰۰
بازده دارایی ها	۰/۰۷۸۰	۸۲/۲۴۷۸	۰/۰۰۰
آماره آزمون $F = ۳۴۷/۶۰$ سطح معناداری = ۰/۰۰۰			
آماره دوربین واتسون: ۲/۱۱ ضریب تعیین = ۰/۸۷			

چنانچه در جدول فوق مشاهده می‌شود رابطه میان مشغله کاری موسسات حسابرسی و قابل فهم بودن گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد سنجش قرار گرفته است. با توجه به سطح معناداری که صفر گزارش شده و آماره دوربین واتسون که ۲/۱۱ اعلام و این عدد بین ۱/۵ و ۲/۵ می باشد، دو شرط لازم برای تأیید یک فرضیه برقرار است و فرضیه فوق را با اطمینان بیش از ۸۷ درصد مورد تأیید قرار می‌دهد. هر چند آماره آزمون F و ضریب تعیین نیز در تأیید فرضیه فوق نقش موثر ایفا می‌کنند.

بررسی فرضیه‌ها در یک نگاه

جدول ۸. نتایج بررسی فرضیه‌ها

ردیف	فرضیه	نتیجه
فرضیه اصلی	میان مشغله کاری موسسات حسابرسی و ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد.	تایید
فرضیه فرعی اول	میان مشغله کاری موسسات حسابرسی و قابل مقایسه بودن گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد.	تایید
فرضیه فرعی دوم	میان مشغله کاری موسسات حسابرسی و قابل فهم بودن گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد.	تایید

بحث و نتیجه گیری

براساس نتایج بدست آمده و تجزیه و تحلیل صورت گرفته مشخص شد که میان مشغله کاری موسسات حسابرسی و ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه تأثیرگذاری وجود دارد به طوری که مشغله کاری موسسات حسابرسی می‌تواند بر دو شاخص گزارشگری مالی (قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن) اثری منفی و معکوس داشته باشد؛ بنابراین مشغله کاری حسابرس باعث می‌شود که حسابرس گزارش خود را دیرتر یا با کیفیت کمتر تهیه نماید که منجر به بازبینی شود، این فرآیند می‌تواند بر تهیه گزارشگری مالی نیز تأثیرگذار باشد و منجر به کیفیت پایین یا عدم به موقع بودن تنظیم و صدور آن گردد، از این رو می‌توان اثری منفی بر عملکرد شرکت یا فعالیت‌های آن نیز داشته باشد، چراکه با عدم به موقع و عدم کیفیت گزارشگری مالی، تصمیم‌گیری و ادامه فعالیت شرکت را مختل مینماید و باعث کاهش عدم درک مدیران و تصمیم گیرندگان مالی میشود.

نتایج پژوهش در خصوص فرضیه اصلی حاکی از آن است که رابطه میان مشغله کاری موسسات حسابرسی و ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد تأیید قرار گرفت؛ با توجه به تحلیل مدل رگرسیونی، وجود حسابرسان بر مشغله می‌تواند به صورت همزمان بر ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی شرکت‌ها اثرگذار باشد؛ چراکه این هرچه حسابرس دارای مشغله کاری بیشتری باشد، وقت کمتری برای تهیه گزارش حسابرسی دارد و با تأخیر در گزارش حسابرسی یا دقیق نبودن اطلاعات آن می‌تواند کیفیت و به موقع بودن گزارشگری مالی را نیز تحت تأثیر قرار دهد و منجر به عدم کیفیت یا عدم به موقع بودن آن شود در نتیجه عدم مقایسه پذیری و عدم درک توسط تصمیم گیرندگان را به همراه دارد؛ به عبارتی دیگر مشغله

کاری حسابرس می‌تواند اثری معکوس بر تهیه گزارش حسابرسی و اجزای صورت‌های مالی یا گزارشگری مالی داشته باشد؛ بنابراین حسابرس پرمشغله در عملکرد شرکت نیز اثر معکوس ایجاد می‌کند چراکه وقتی کیفیت و به موقع بودن گزارشگری مالی اتفاق بیفتد می‌تواند منجر به عدم درک در تصمیم‌گیری به موقع مدیران شود؛ این نتایج با پژوهش سینق و همکاران (۲۰۲۲)، وارسول کریم و همکاران (۲۰۱۹)، امیری و فخاری (۱۴۰۰)، هم‌راستا و هم‌سو می‌باشد.

نتایج پژوهش در خصوص فرضیه فرعی اول حاکی از آن است که رابطه میان مشغله کاری موسسات حسابرسی و قابل مقایسه بودن گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد تأیید قرار گرفت؛ با توجه به تحلیل مدل رگرسیونی مشغله کاری موسسات حسابرسی می‌تواند بر قابل مقایسه بودن گزارشگری مالی شرکت‌ها تأثیرگذار باشد به طوری که با توجه به آزمون t در این پژوهش، نقش متغیر مستقل بر متغیر وابسته به صورت منفی و معکوس می‌باشد؛ به عبارت دیگر، در صورتی که حساب‌برسان پرمشغله یا مشغله کاری حسابرس افزایش یابد، باعث کاهش مقایسه پذیری گزارشگری مالی می‌شود؛ چراکه هرچه مشغله کاری حسابرس بیشتر شود، توان حسابرسی در شرکت‌های مختلف کاهش پیدا می‌کند و در نتیجه منجر به کاهش کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد؛ این نتایج با پژوهش سینق و همکاران (۲۰۲۲)، محمد و همکاران (۲۰۲۰)، حیدری سورشجانی و جودکی چگنی (۱۴۰۱)، هم‌راستا و هم‌سو می‌باشد.

نتایج پژوهش در خصوص فرضیه فرعی دوم حاکی از آن است که رابطه میان مشغله کاری موسسات حسابرسی و قابل فهم بودن گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد تأیید قرار گرفت؛ با توجه به تحلیل مدل رگرسیونی مشغله کاری موسسات حسابرسی می‌تواند بر قابل فهم بودن گزارشگری مالی شرکت‌ها تأثیرگذار باشد به طوری که با توجه به آزمون t در این پژوهش، نقش متغیر مستقل بر متغیر وابسته به صورت منفی و معکوس می‌باشد؛ به عبارت دیگر، در صورتی که حساب‌برسان پرمشغله یا مشغله کاری حسابرس افزایش یابد، باعث عدم درک کیفیت گزارشگری مالی می‌شود؛ چراکه هرچه مشغله کاری حسابرس بیشتر شود، نمی‌تواند گزارش حسابرسی را به موقع تهیه نماید و باعث می‌شود گزارشگری تهیه شده توسط چنین حساب‌رسانی از کیفیت لازم برخوردار نباشد و منجر به عدم درک شود؛ این نتایج با پژوهش سینق و همکاران (۲۰۲۲)، ییلز و همکاران (۲۰۲۰)، حیدری شمس الدینی و شهاب الدینی پاریزی (۱۴۰۰)، هم‌راستا و هم‌سو می‌باشد.

پیشنهادهای کاربردی و برای محققان آتی

با توجه به نتایج فرضیه اصلی می‌توان به سازمان بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد نمود تا برنامه‌هایی را تنظیم نمایند و در اختیار مدیران شرکت‌ها قرار دهند تا بتوانند در این راستا جهت بهبود ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی، با توجه به مشغله کاری حسابرسی فعالیت‌های خود را طبق برنامه ریزی‌های از قبل تعیین شده پیش ببرند؛ می‌بایست برای بهبود ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی از حساب‌رسانی که دارای مشغله کاری کمتری هستند بهره برد و همچنین در شرکت از افرادی استفاده نمود که بتوانند با زمان و شرایط موجود فعالیت‌های خود را به موقع تحویل نمایند. حساب‌برسان داخلی نیز می‌توانند به تهیه گزارشگری مالی کمک نمایند و یا اینکه حسابداران و حساب‌برسان داخلی شرکت می‌توانند با فعالیت‌های به موقع خود راه را برای حساب‌برسان مستقل باز نمایند تا آنها با سهولت بیشتری به حسابرسی بپردازند و یا شرکت کلیه مدارک و اسناد مورد استفاده شرکت را به موقع در اختیار آنها قرار دهند تا فعالیت‌های حسابرسی با تأخیر صورت نگیرد و بتوان کیفیت و به موقع بودن گزارشگری مالی را بهبود بخشید.

باتوجه به نتایج فرضیه فرعی اول می‌توان پیشنهاد نمود مدیران شرکت‌ها جهت بهبود قابل مقایسه بودن اطلاعات گزارشگری مالی می‌بایست به مشغله کاری حسابرس توجه نمایند و سعی نمایند جهت انجام فعالیت‌های خود و حسابرسی آن در موسسات حسابرسی، از حسابرسانی استفاده نمایند که دارای مشغله کاری کمتری باشد؛ همچنین پیشنهاد می‌شود برای راحت تر شدن فرآیند حسابرسی از حسابرسان داخلی بخواهند که گزارش خود را به موقع انجام دهند تا حسابرسان مستقل نقش کمتری در بررسی‌ها داشته باشند و یا اینکه جهت انجام گزارشگری مالی توسط حسابرسان و افراد فعال در این زمینه بتوانند به موقع فعالیت‌های شرکت را ثبت و ضبط نمایند تا حسابرسی با تأخیر انجام نشود به عبارتی دیگر یعنی شرکت در انجام فعالیت‌های خود کوتاهی ننماید تا منجر به تأخیر در گزارش حسابرسی گردد.

باتوجه به فرضیه فرعی دوم می‌توان پیشنهاد نمود در شرکت‌ها جهت بهبود قابل درک و فهم بودن گزارشگری مالی می‌بایست فرآیند حسابرسی توسط حسابرس را مورد توجه قرار داد، چراکه مشغله کاری حسابرس منجر به عدم به موقع بودن گزارش حسابرسی و درنهایت گزارشگری مالی می‌شود؛ بنابراین برای کاهش زمان و دقت در فرآیند عملیات شرکت باید از حسابرسانی استفاده نمایند که دارای مشغله کاری کمتری باشند و یا اینکه با کمک شرکت و حسابرسان داخلی بتوانند به حسابرس مستقل کمک نمایند تا گزارش دقیق خود را به موقع تحویل دهد و شرکت نیز با استفاده از گزارش حسابرسی بتواند گزارشگری مالی خود را به موقع تحویل دهد. بدین منظور می‌توان از دستورالعمل‌های اجرایی مربوط به فعالیت‌ها و به موقع بودن فرآیند عملیاتی شرکت و حسابرسی استفاده نمود تا طبق برنامه تعیین شده گزارشات خود را به موقع تحویل نمایند به طوری که برای تصمیم گیرندگان قابل درک و فهم باشد.

با توجه به نتایج پژوهش می‌توان برای پژوهشگران آتی پیشنهاد نمود:

- ارتباط میان مشغله کاری موسسات حسابرسی با ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی را با توجه به بحران اقتصادی، عوامل محیطی و شرایط عدم اطمینان بازار با استفاده از منطق فازی مورد بررسی قرار دهند و نتیجه را با این پژوهش مقایسه نمایند.
- ارتباط میان مشغله کاری موسسات حسابرسی با ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی با توجه به مالکیت دولتی و مالکیت حقیقی مورد سنجش قرار گیرد.
- ارتباط میان مشغله کاری موسسات حسابرسی با ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی با توجه به نقش تهیه کنندگان صورت‌های مالی بررسی گردد.
- ارتباط میان مشغله کاری موسسات حسابرسی با ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی را با توجه به نقش اجتناب و فرار مالیاتی مورد بررسی قرار دهند.
- ارتباط میان مشغله کاری موسسات حسابرسی با ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی را با توجه به نقش عوامل فرهنگی و کاربرد آن بررسی نمایند.
- ارتباط میان مشغله کاری موسسات حسابرسی با ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی با توجه به نقش حسابرس و حق الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد.
- ارتباط میان مشغله کاری موسسات حسابرسی با ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی با توجه به نقش ریسک و بازده سهام شرکت‌ها مورد بررسی قرار گیرد.

- ارتباط میان مشغله کاری موسسات حسابرسی با ویژگی‌های کیفی ارائه اطلاعات گزارشگری مالی براساس رویکرد معادلات ساختاری مورد بررسی قرار گیرد.

یادداشت‌ها:

1. Singh and etal 2. Public Company Accounting Oversight Board
3. Gul and etal 4. Goodwin, J., & Wu
5. Clatworthy, M. A., & Peel 6. DeFond, M., & Zhang
7. Tadros 8. Blankley and etal
9. Bartov, E., & Konchitchki 10. Tadros, E
11. Bilez, M and etal

منابع و مأخذ

- امیری، اسماعیل، فخاری، حسین (۱۴۰۰). خرید اظهارنظر حسابر و کیفیت گزارشگری مالی: با رویکرد الگوی معادلات همزمان، ۲۱ (۸۲)، ۲۷-۵۸.
- برزیده، فرخ و معیری، مرتضی (۱۳۸۵). عوام موثر بر به موقع بودن گزارش حسابرسی، مطالعات حسابداری، ۴ (۱۶)، ۴۳-۶۹.
- حیدری سورشجانی، زهرا، جودکی چگنی، زهرا (۱۴۰۱). تأخیر در گزارش حسابرسی: مشغله کاری حسابر و رتبه مؤسسات حسابرسی، فصلنامه علمی دانش حسابداری مالی، ۹ (۱)، ۱۱۳-۱۳۲.
- ساریخانی، نصیه و الهه برزگر (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه صورتهای مالی ناشی از مدیریت سود و مدیریت وجه نقد در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه حسابداری مالی، ۸ (۲۹)، ۱۰۳-۱۳۱.
- شمس الدینی، کاظم، شهاب الدینی پاریزی، فاطمه (۱۴۰۰). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی با به موقع بودن گزارش حسابرسی با در نظر گرفتن نقش تعدیلگری نزدیکی جغرافیایی بین حسابر و صاحبکار، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، ۷ (۲)، ۴۷-۶۱.
- محمدرضائی، فخرالدین، گلچهره، محمد (۱۳۹۷). خطای حسابرسی، نوع گزارش و تعداد بندهای شرط حسابرسی: نقش مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی، فصلنامه حسابداری مالی، ۹ (۳۶)، ۱-۳۱.
- محمدرضائی، فخرالدین و محمدرضا مهربانپور (۱۳۹۵). نوع گزارش حسابر و تعداد بندهای حسابرسی: اثر رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۵ (۱۷)، ۶۵-۷۷.
- Bagherpour, M., G. Monroe, and G. Shailer. (2014). Government and managerial influence on auditor switching under partial privatization. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(3): 372–390.
- Bartov, E., & Konchitchki, Y. (2017). SEC filings, regulatory deadlines, and capital market consequences. *Accounting Horizons*, 31(4), 109–131.
- Bilez, M, Clacher, I, & Keasey, K. (2020). "Real and accrual earnings management and IPO failure risk". *Accounting and Business Research*, 45 (1), 55- 92.
- Blankley, A., Hurtt, D., & MacGregor, J. (2015). Are lengthy audit report lags a warning signal? *Current Issues in Auditing*, 9, 19–28.
- Clatworthy, M. A., & Peel, M. J. (2016). The timeliness of UK private company financial reporting: Regulatory and economic influences. *The British Accounting Review*, 48, 297–315

- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58, 275–326.
- Goodwin, J., & Wu, D. (2016). What is the relationship between audit partner busyness and audit quality? *Contemporary Accounting Research*, 33, 341–377.
- Gul, F., Ma, S., & Lai, K. (2017). Busy auditors, partner-client tenure, and audit quality: Evidence from an emerging market. *Journal of International Accounting Research*, 16, 83–105.
- Hematfar, M. & Moghadasi, M. (2013). Relationship between Disclosure Quality (Including Reliability and Timeliness) on Stock Value of Companies Listed on the Tehran Exchange. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 20(2), 133-147. (in Persian)
- Mohammad A, Iain C, Kevin K (2020). Effects of Audit Quality on Real and Accrual Earnings Management and subsequent Return Performance: Evidence from IPOs. Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=2225409>, 1030.
- MohammadRezaei, F., N. Mohd-Saleh, R. Jaffar, and M.S. Sabri. (2016). The effects of audit market liberalisation and auditor type on audit opinions: The Iranian experience. *International Journal of Auditing* 20: 87-100.
- Singh. H., Sultana, N. Islam, A. Singh. A. (2022). Busy auditors, financial reporting timeliness and quality. *The British Accounting Review*. Received 3 April 2020; Received in revised form 3 January 2022; Accepted 9 January 2022.
- Tadros, E. (2021). Firms scramble as corporate auditor numbers plummet. In *Australian financial review*. Sydney, Australia: 05 May 2021.

Examining the relationship between the workload of auditing institutions and the quality characteristics of providing financial reporting information of companies

Javad Zahmatkeshan^{*1}

Narges Sabouri²

Date of Receipt: 2022/08/26 Date of Issue: 2022/11/16

Abstract

In order to improve the qualitative features of providing financial reporting information, such as comparability and comprehensibility, companies seek help from auditors. To be or not In order to analyze the hypotheses of the research, the statistical population was selected from 2016 to 2021 and for 6 years and included listed companies, and the statistical sample was selected using the elimination method and numbered 115 companies. The research method used is a descriptive-analytical method, and historical research data was collected and classified by referring to financial statements and reports of companies listed on the Tehran Stock Exchange. The panel data method was used to analyze the statistical data; And in the analysis section, descriptive and inferential statistics and various related tests were performed and data analysis was done using Eviews version 9 software. According to the analysis of the regression model, the research findings show that there is a negative and significant relationship between the workload of audit institutions and the qualitative characteristics of financial reporting information provided by companies listed in the Tehran Stock Exchange, so that in this research, based on the t-statistics, the effectiveness of special hypotheses is determined. Auditors' busyness has a negative and opposite effect on two indicators of quality characteristics of providing financial reporting information, such as comparability and comprehensibility.

Keywords

Auditors' busy work, qualitative features of financial reporting, relevance, reliability,

1. Corresponding author: Senior Accounting Expert, Islamic Azad University, Lamard, Iran (123456789bb,ir@gmail.com)
2. Master of Accounting, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran (Narges.Saboori2013@gmail.com)