

بررسی تأثیر پیچیدگی حسابداری و استقلال حسابرس بر محتوای اطلاعاتی سود

غلامرضا معمر^۱

ندا رضائی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۲/۱۰ تاریخ چاپ: ۱۴۰۴/۰۵/۱۸

چکیده

بررسی کیفیت و محتوای اطلاعاتی سود به استفاده کنندگان صورت‌های مالی کمک می‌کند تا نسبت به اطمینان سود جاری قضاوت کنند و آینده را پیش‌بینی نمایند. بنابراین هدف این بررسی تأثیر پیچیدگی حسابداری و استقلال حسابرس بر محتوای اطلاعاتی سود است. جامعه آماری پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و نمونه مورد مطالعه، شامل ۱۶۰ شرکت پذیرفته شده طی سال‌های ۱۳۹۸ تا ۱۴۰۲ است. روش پژوهش توصیفی و از نظر ارتباط بین متغیرها همبستگی است و از نظر هدف کاربردی است. برای پردازش و آزمون فرضیه‌ها از روش رگرسیونی و داده‌های تابلویی و همچنین مدل اثرات ثابت استفاده شده است. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش نشان داد که پیچیدگی حسابداری بر محتوای اطلاعاتی سود تأثیر منفی و معناداری دارد و استقلال حسابرس بر محتوای اطلاعاتی سود تأثیر مثبت و معناداری دارد.

واژگان کلیدی

محتوای اطلاعاتی سود، استقلال حسابرس، پیچیدگی حسابداری

۱. گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.

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

مقدمه

سود حسابداری همواره یکی از پر استفاده ترین و البته بحث برانگیزترین موضوعهای بازار سرمایه بوده است. وجود زمینه‌های مناسب برای دستکاری سود ازجمله نارسائی‌های موجود در فرآیند برآوردها و پیش‌بینی‌ها و امکان استفاده از روش‌های متعدد حسابداری باعث شده است که منتقدان این اتهام را بر سیستم حسابداری وارد آورند که به جای محتوای اقتصادی رویدادها، محتوای حسابداری آن‌ها را ثبت می‌نماید و سود واقعی یک بنگاه از سود گزارش شده در صورت‌های مالی متفاوت است. بنابراین تحلیل گران مالی و سرمایه‌گذاران هنگام استفاده از سود حسابداری باید علاوه بر کمیت سود، به کیفیت آن نیز توجه کنند (حاجیان و ایزدی‌نیا، ۱۳۹۰).

واژه پیچیدگی عملیات به مجموعه فعالیت‌هایی اطلاق می‌گردد که منجر می‌شود روال عادی عملیات واحد تجاری دستخوش موانعی شود که تلاش‌های همه جانبه را برای مرتفع کردن این پیچیدگی می‌طلبد. به عبارتی پیچیدگی عملیات، مجموعه فعالیت‌های اضافی است که تمام افراد درگیر در موضوع باید اقدام کنند تا بتوانند روال عادی فعالیت خود را بدون وقفه و مشکلی طی نمایند. هرچه یک کسب‌وکار رشد کند، میزان ارتباطات و عوامل پیچیده‌کننده نیز رشد می‌کند؛ چنان‌که یک واحد گزارشگر چند ملّیتی با دارا بودن پراکندگی جغرافیائی و تعداد پرسنل‌های زیاد که هر کدام از واحدها نیز تحت قوانین و مقررات یک حوزه‌ی جغرافیائی قرار دارند، به‌طور قاعده پیچیده‌تر از نانوایی مطرح شده است. لذا کسب‌وکارهای بزرگ، به‌طور ذاتی پیچیده‌تر هستند، چرا که تصمیم‌های مدیران، در سایه‌ی چتر عوامل پیچیده‌کننده‌تری قرار دارند. مدیران و کارکنان واحدهای پیچیده، باید مجهز به فن‌آوری و فرآیندهای کسب اطلاعات بیشتر، منطبق با محیط و نیازهای محیطی باشند. از این رو، پیچیدگی مدیریت، با پیچیدگی کسب و کار افزایش می‌یابد (چن و همکاران^۱، ۲۰۱۶). عواملی که باعث ایجاد پیچیدگی در محیط شرکت می‌شوند، باعث افزایش نااطمینانی در ارزیابی آینده واحد تجاری می‌شوند و نااطمینانی ایجادشده در محیط تجاری می‌تواند بر توانایی مدیران در پردازش اطلاعات تأثیر بگذارد که به افزایش نااطمینانی اطلاعاتی، عدم تقارن اطلاعاتی و خطا در برآورد سود توسط مدیریت منجر می‌شود و شفافیت اطلاعات را کاهش می‌دهد که با کاهش شفافیت اطلاعات محتوای اطلاعاتی سود کاهش پیدا می‌کند.

از آنجا که گزارش‌های حسابرسان مستقل موجب اعتباربخشی به اطلاعات حسابداری و منابع تصمیم‌گیری گروه‌های ذی‌نفع می‌شود، استقلال حسابرس یک مفهوم ضروری به نظر می‌رسد. اگر حسابرس از واحد مورد رسیدگی مستقل نباشد، چیزی به اعتبار گزارش‌های آن نمی‌افزاید. پس این انتظار وجود دارد که حسابرسان به شایستگی و درستکاری در حرفه خود عمل کنند، به‌ویژه از آن‌ها انتظار می‌رود که در انجام این کار اجازه ندهند که قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌هایشان زیر نفوذ و تأثیر مدیریت واحد مورد رسیدگی و دیگران قرار گیرد. کلمه حسابرس بیشتر مواقع با کلمه مستقل همراه و تزیین می‌شود به این مفهوم که شخصی که کار حسابرسی را می‌پذیرد، از سازمان مورد رسیدگی مستقل است و هیچ‌گونه منفعت مستقیم و یا غیرمستقیمی که بتواند بر اظهارنظر وی تأثیر بگذارد، ندارد. لذا استقلال جوهره و روح حسابرسی است و حسابرسی بدون استقلال فاقد ارزش و معنی خواهد بود (عباس‌زاده و محمدی، ۱۳۹۳). با توجه به گسترش مؤسسات خصوصی حسابرسی در سال‌های اخیر، رعایت اخلاق حرفه‌ای توسط حسابرسان شاغل در حرفه بیش از پیش ضروری بوده و با توجه به مسئولیت حسابرسان در برابر منافع عموم، بررسی رفتار حرفه‌ای و جامعه بر حاکم

اجتماعی هنجارهای شناسایی همچنین حسابرسی و تبیین ارتباط میان موضوعات رفتار حرفه‌ای و هنجارهای بهبود که چرا است. ضروری امری اجتماعی اجتماعی موجب پایبندی به هنجارهای حسابرسی و به تبع آن موجب رعایت هر چه بیشتر آئین رفتار حرفه‌ای از جمله استقلال حسابرسی می‌شود (محمودی نسب و همکاران، ۱۳۹۶). بنابراین می‌توان بیان نمود که استقلال حسابرس مهم‌ترین ویژگی حرفه‌ای حسابرس می‌باشد تأثیر بسزایی در قضاوت و گزارشگری حسابرس دارد لذا با افزایش حسابرس به‌طور یقین کیفیت گزارشگری مالی نیز بهبود یافته و در عمل ارزش افزوده اقتصادی نیز بهبود می‌یابد. بنابراین این پژوهش به این موضوع پرداخته شده است که تا چه اندازه پیچیدگی حسابداری و استقلال حسابرس بر محتوای اطلاعاتی سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر گذار است؟

مبانی نظری پژوهش

محتوای اطلاعاتی سود

در دنیای اقتصاد امروزی و در شرایطی که هر روز محیط اقتصادی پیچیده‌تر و مبهم‌تر می‌شود، سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان همواره به دنبال متغیرها و عواملی هستند که بتوانند آن‌ها را در تصمیم‌های خود لحاظ کرده و گام به سوی تصمیم‌های بهینه‌تر، با سود حداکثر و ریسک حداقل بردارند. در این راستا محققان در پژوهش‌های مالی که در قالب مطالعات رابطه ارزشی صورت می‌گیرد، به شناسایی، بررسی و آزمون محتوای اطلاعاتی و قدرت توضیح‌دهندگی چنین متغیرهایی پرداخته‌اند. این نوع پژوهش‌ها اولین بار توسط بال و همکاران^۲ (۱۹۸۶) پذیرفت که در آن محتوای اطلاعاتی متغیر سود و ارتباط آن با تغییرات قیمت سهام مورد آزمون قرار گرفت. به عبارت دیگر، نتایج آزمون آن‌ها نشان دهنده این بود که سود حسابداری در تبیین قیمت سهام دارای محتوای اطلاعاتی است. نتیجه تحقیق آن‌ها بیانگر این است که قیمت اوراق بهادار در مسیری همانند تغییر سود هر سهم تغییر می‌کند و این نتیجه به وسیله پژوهش‌های دیگر هم مورد تأیید قرار گرفته است، که می‌توان به پژوهش هالتسون و واتس^۳ (۲۰۰۱) اشاره نمود. شاید این بدان سبب باشد که اوراق بهادار در برابر همان رویدادهایی واکنش نشان می‌دهند که سود هر سهم واکنش نشان می‌دهد و شاید این بدان علت باشد که سود هر سهم می‌تواند اطلاعاتی به بازار اوراق بهادار ارائه کند (هالتسون و واتس، ۲۰۰۱).

سود به عنوان مهم‌ترین منبع اطلاعاتی به دو بخش نقدی و تعهدی تقسیم می‌شود که هریک از این دو بخش دارای محتوای اطلاعاتی جداگانه‌ای می‌باشند. یک شرکت برای ادامه فعالیت‌های خود به وجه نقد نیاز دارد و مدیریت شرکت برای تصمیم‌گیری در خصوص تأمین مالی یا سرمایه‌گذاری وجوه خود نیاز دارد تا از جریان‌های وجوه (ورود و خروج) اطلاع یابد، این آگاهی با استفاده از صورت جریان وجوه نقد در اختیار مدیریت و سایر استفاده‌کنندگان قرار می‌گیرد. اقلام صورت جریان وجوه نقد اقلام واقعی و عینی می‌باشند، در حالی که اقلام تعهدی سود، اقلامی قراردادی و گزینشی می‌باشند که توسط مدیریت شرکت قابل دست‌کاری و انحراف می‌باشند (پورحیدری و کرمشاهی، ۱۳۸۹).

یکی از مهم‌ترین اطلاعات مالی گزارش شده توسط شرکت‌ها سود است. در واقع سرمایه‌گذاران و بسیاری دیگر از استفاده‌کنندگان داده‌های حسابداری سود را منبع مهم اطلاعاتی برای ارزیابی عملکرد شرکت‌ها تلقی می‌نمایند. سود یکی از عناصر اصلی قیمت‌گذاری سهام نیز می‌باشد. در این زمینه پنمن و همکاران^۴ (۲۰۰۷) بیان می‌دارند در صورتی که

2 - Ball & et al

3 - Halthausen & Watts

4 - Penman & et al

سود حسابداری قادر باشد ارزش آتی شرکت را پیش‌بینی کند، دارای کیفیتی مرغوب است. پژوهش‌های زیادی در مورد محتوای اطلاعاتی سود یعنی ارتباط بین سود و متغیرهایی نظیر قیمت سهام انجام شده است و در بخش زیادی از پژوهش‌های انجام شده در این زمینه فرض کارآ بودن بازار در شکل نیمه قوی پذیرفته شده است. حال آن که، اگر بازار به اندازه‌ای که فرض شده است کارا نباشد، آنگاه باید در تفسیر نتایج مرتبط با پژوهش‌های محتوای اطلاعاتی تجدیدنظر کرد. با این وجود، محققان به اندازه کافی به اعتبار فرضیه بازار کارا و تاثیر آن بر روی پژوهش‌های محتوای اطلاعاتی توجه نکرده‌اند (پنمن و همکاران، ۲۰۰۷).

پیچیدگی حسابداری

شرکت‌های مادر برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی ناچار هستند که صورت‌های مالی شرکت‌های فرعی خود در را نیز در اختیار داشته باشند. بنابراین تأخیر شرکت‌های فرعی در تهیه صورت‌های مالی خود، می‌تواند منجر به تأخیر در ارائه صورت‌های مالی شرکت مادر و به تبع آن صورت‌های مالی تلفیقی می‌گردد. تهیه صورت‌های مالی تلفیقی به نوعی پیچیدگی‌های حسابداری شرکت مادر را افزایش می‌دهد. افزایش این پیچیدگی به‌طور مستقیم می‌تواند بر مدت زمان لازم برای حسابداری شرکت مادر تأثیرگذار باشد و زمان انجام حسابداری را افزایش دهد که نتیجه آن افزایش اطلاعات و کاهش دقت مدیران در پیش‌بینی سود خواهد شد (ایزدی‌نیا و همکاران، ۱۳۹۵).

استقلال حسابرس

حسابرسی‌های کیفی، قابلیت اعتماد را اصلاح و اعتبار گزارشگری مالی را افزایش می‌دهند و با مشارکت در جهت سودمندی صورت‌های مالی و تخصیص بهینه سرمایه به منافع عمومی خدمت می‌کنند. حسابرسی‌های کیفی حسابرسی‌هایی هستند که طبق استانداردهای حسابرسی انجام گرفته باشند. این استانداردها رهنمودی در تصمیمات مهم برنامه‌ریزی حسابرسی، جمع‌آوری شواهد و انتقال و گزارشگری یافته‌های حسابرسی ارائه می‌کنند. قضاوت معقول، ویژگی مهم اصول حسابرسی است و استقلال کمکی است به دارا را لازم بی‌طرفی حسابرسی، مهم تصمیمات در حسابرس اینکه از اطمینان هستند (مهربانی، ۱۳۸۴). استقلال حسابرس عبارت است از رهایی از فشارها و سایر عواملی که توان حسابرس برای تصمیم‌گیری بی‌غرضانه را می‌فرساید یا انتظار می‌رود که بفرساید (بزرگ اصل، ۱۳۸۰). حسابرسان مستقل مکلفند استقلال رأی خود را در طول تمام مراحل حسابرسی رعایت کنند. رعایت استقلال از دو جنبه قابل بررسی است:

الف- استقلال فکری و ذهنی: بدین معنی است که حسابرسان نباید تحت تأثیر اظهارات و القائات دیگران قرار گیرند، و ب- استقلال رفتاری: به معنای آن است که همواره بایست از دید اشخاص ثالث به‌طور کامل مستقل به نظر برسد، یعنی هیچ‌گونه ارتباط سازمانی و وابستگی شغلی با صاحبکار نداشته باشد (آقایی و فهیم نژاد، ۱۳۸۵).

طبق تعریف فوق استقلال دو بعد دارد- استقلال فکری و ذهنی، و استقلال رفتاری. استقلال فکری و ذهنی یک خصوصیت فردی است که نمی‌تواند به‌طور مستقیم توسط سرمایه‌گذاران و سایرین ارزیابی شود. بنابراین در این تعریف استقلال رفتاری هم منظور شده است که آن عبارت است از فقدان فعالیت‌ها، روابط و شرایطی که سرمایه‌گذاران و دیگران استفاده‌کنندگان آگاه به‌طور منطقی به این نتیجه می‌رسند که ریسک غیرقابل قبولی در مورد بی‌طرفی حسابرس وجود دارد. طبق این تعریف لازم نیست که حسابرس از همه تهدیداتی که بی‌طرفی او را نقض می‌کند به دور باشد. طبق این مبنای نظری بی‌طرفی وقتی نقض شده است که به صورتی منفی تا هر میزان، تحت تأثیر قرار گرفته باشد. بی‌طرفی

مورد تردید قرار خواهد گرفت اگر نقض بی‌طرفی تا سطح جلوگیری از تصمیمات غیریکسویه‌ی حسابرسی پیش رفته باشد.

حفاظت‌های استقلال می‌تواند آثار عوامل تهدید کننده را یا حذف یا به‌طور مثال با ممنوعیت فعالیت‌ها، روابط و شرایطی که از این عوامل ناشی می‌شوند- یا شدت آثار آن‌ها را با طرق دیگر کاهش دهند. استقلال، حسابرس را ملزم می‌کند تنها از آثار باقی‌مانده‌ی تهدیدات، بعد از اعمال حفاظت‌ها، که کفایت لازم برای ایجاد تردید در بی‌طرفی حسابرس را دارند و یا سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان آگاه به‌طور منطقی به این نتیجه می‌رسند که برای تردید در بی‌طرفی حسابرس کافی هستند، به‌دور باشند. این سطح از تهدید، مرز بین مستقل بودن و مستقل نبودن را نشان می‌دهد (مهربانی، ۱۳۸۴). معنای این تعریف این است که استقلال حسابرس بالاتر از یک رهنمود آمرانه است- هر تهدیدی منشأ بی‌طرفی نخواهد شد یا منجر به این نخواهد شد که سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان آگاه نتیجه بگیرند که ریسک غیر قابل قبولی از عدم بی‌طرفی وجود دارد که می‌تواند با یک حکم، مشخص شود و یا پوشش داده شود. برای مستقل بودن، حسابرس باید بتواند و یک سرمایه‌گذار یا دیگر استفاده‌کننده آگاه انتظار دارد که حسابرس بتواند بر آثار تهدیداتی که بی‌طرفی او را مورد تردید قرار می‌دهد، غلبه کند. از این رو حتی اگر رهنمود آمرانه‌ای اجازه دهد و یا اینکه فعالیت، رابطه و دیگر شرایط را محدود یا ممنوع نکند به‌طور مثال حسابرسی در شرکتی که مدیر مالی آن دوست حسابرس است، اگر بی‌طرفی حسابرس مورد تردید است قرار گیرد یا اگر سرمایه‌گذار و دیگر استفاده‌کنندگان آگاه به‌طور منطقی به این نتیجه برسند که ریسک غیر قابل قبولی در مورد بی‌طرفی حسابرس در اثر آن فعالیت، رابطه و شرایط وجود دارد، حسابرس مستقل نیست. به عبارت دیگر تمکین رهنمود آمرانه یک ضرورت است اما کافی نیست (مهربانی، ۱۳۸۴).

پیشینه پژوهش

دربندی و همکاران (۱۴۰۳)، در پژوهشی به بررسی نقش هوش مصنوعی بر توانایی و استقلال حسابرس پرداختند و نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق نشان داد، کاربرد هوش مصنوعی در فرآیند حسابرسی بر توانایی حسابرس تأثیرگذار است. کاربرد هوش مصنوعی در فرآیند حسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیرگذار است.

زنجیردار و همکاران (۱۴۰۲)، در پژوهشی به بررسی توانایی الگوریتم‌های یادگیری ماشین و شبکه‌های عصبی مصنوعی در پیش‌بینی محتوای اطلاعاتی سود حسابداری قبل از اعلان پرداختند و نتایج حاصل از پیش‌بینی سه مدل شبکه‌های عصبی مصنوعی، ماشین بردار پشتیبان و جنگل تصادفی نشان داد که ماشین بردار پشتیبان و جنگل تصادفی از دقت بالاتری نسبت به شبکه‌های عصبی مصنوعی، در پیش‌بینی استراتژی خرید، فروش و نگهداری برخوردار بوده‌اند و تنها ماشین بردار پشتیبان از سه مدل مذکور توان پیش‌بینی محتوای اطلاعاتی سود را داشته است.

امینی زاده (۱۴۰۱)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین رقابت محصول و محتوای اطلاعاتی با تأکید بر مالکان نهادی پرداخت و نتایج پژوهش حاکی از آن است که رقابت در بازار محصول تأثیر مثبت و معناداری بر محتوای اطلاعاتی سود دارد و همچنین، مالکیت نهادی بر رابطه بین رقابت در بازار محصول و محتوای اطلاعاتی سود، تأثیر مثبت و معناداری دارد.

قدیمی و اقبالی عموقین (۱۴۰۱)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین استقلال حسابرس و مربوط بودن ارزش اطلاعات حسابداری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند و نتایج تخمین برای هریک از مدل‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های اصلی تحقیق بیانگر این است که، بین استقلال حسابرس و

مربوط بودن ارزش اطلاعات حسابداری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد. می‌توان برداشت کرد که استقلال حسابرس مهم‌ترین ویژگی حرفه‌ای حسابرس می‌باشد تاثیر بسزایی در قضاوت و گزارشگری حسابرس دارد لذا با افزایش حسابرس به‌طور یقین کیفیت گزارشگری مالی نیز بهبود یافته و عملاً مربوط بودن ارزش اطلاعات حسابداری بهبود می‌یابد.

صالحی‌فرد و همکاران (۱۴۰۰)، در پژوهشی به بررسی تأثیر قدرت مدیرعامل بر محتوای اطلاعاتی اعلامیه‌های سود فصلی پرداختند و نتایج بدست آمده نشان می‌دهد که قدرت مدیرعامل تأثیر مثبت و معنی‌داری بر محتوای اطلاعاتی اعلامیه سود فصلی دارد. بنابراین نتایج پژوهش حاکی از آن است که مدیران قدرتمند دارای استقلال بیشتر و دارای نقش نظارتی بیشتر بر هیات مدیره دارند که این امر موجب کاهش تضییع حقوق ذی‌نفعان و کاهش هزینه نمایندگی شود و در نتیجه کاهش هزینه نمایندگی موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و کاهش عدم شفافیت اطلاعات مالی و در نتیجه موجب افزایش محتوای اطلاعاتی اعلامیه‌های سود فصلی می‌شوند.

آلدماری و اسماعیل^۵ (۲۰۱۸)، در پژوهشی به بررسی ارتباط بین ساختار مالکیت و محتوای اطلاعاتی سود پرداختند. شواهد نشان می‌دهد که توانایی پیش‌بینی سودها زمانی که شرکت‌ها اندازه کوچکی دارند، بالا است. همچنین نتایج نشان داد که با افزایش مالکیت سهامداران نهادی، محتوای اطلاعاتی سودها افزایش می‌یابد. با این حال برخلاف انتظار، یافته‌ها نشان می‌دهد که استقلال هیئت مدیره به‌طور منفی و معنی‌داری توانایی پیش‌بینی سودها را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

فرضیه پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش و همچنین به‌منظور دست‌یابی به اهداف پژوهش، فرضیه ذیل ارائه می‌گردد.

پیچیدگی حسابداری بر محتوای اطلاعاتی سود تأثیر معناداری دارد.

استقلال حسابرس بر محتوای اطلاعاتی سود تأثیر معناداری دارد.

الگوی پژوهش از نوع رگرسیون چندگانه است. بنابراین، مدل زیر برای انجام آزمون فرضیه انتخاب شده است:

معادله (۱).

$$AR_{it} = \beta_0 + \beta_1 CA_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \varepsilon_{it}$$

معادله (۲).

$$AR_{it} = \beta_0 + \beta_1 AI_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در معادله فوق به ترتیب:

AR شاخص محتوای اطلاعاتی سود شرکت i در سال t؛

CA شاخص پیچیدگی حسابداری شرکت i در سال t؛

AI شاخص استقلال حسابرس شرکت i در سال t؛

SIZE شاخص اندازه شرکت i در سال t؛

LEV شاخص اهرم مالی شرکت i در سال t؛

نحوه اندازه‌گیری متغیرها به شرح زیر است:

پیچیدگی حسابداری

تعریف مفهومی: معیار مورد استفاده برای سنجش پیچیدگی حسابداری شرکت در این تحقیق، تهیه صورتهای مالی در نظر گرفته شده تهیه صورتهای مالی تلفیقی توسط شرکت مادر به عنوان نوعی پیچیدگی در حسابداری شرکت در نظر گرفته شده است

تعریف عملیاتی: یک متغیر موهومی است و اگر شرکت صورت مالی تلفیقی تهیه کند عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر می پذیرد (تشکری و همکاران، ۱۳۹۴).

استقلال حسابرس

تعریف مفهومی: در بیانیه مفاهیم استقلال هیات استانداردهای استقلال (۲۰۰۰)، استقلال به عنوان وسیله رهایی از فشارها و سایر عواملی که توان حسابرسی برای تصمیم گیری بی غرضانه را بفرساید یا انتظار می رود که می فرساید، تعریف شده است. برای اینکه براساس تعریف، حسابرس مستقل به نظر برسد، رعایت مقررات حاکم بر استقلال حسابرس، لازم اما ناکافی است. حسابرس باید از تمام فشارها و سایر عواملی که بر بی طرفی او اثر منفی دارد یا اینکه سرمایه گذاران آگاه و سایر استفاده کنندگان اطلاعات مالی انتظار دارند اثر منفی داشته باشد، رها و در امان باشد. هدف استقلال حسابرس پشتیبانی اتکای استفاده کنندگان بر فرآیند گزارشگری مالی و افزایش کارایی بازار سرمایه است. یعنی استقلال هدف نیست بلکه ابزاری برای دستیابی به هدفی خاص است (بزرگ اصل، ۱۳۸۰).

تعریف عملیاتی: در این پژوهش برای اندازه گیری استقلال حسابرس از مدیریت سود (اقدام تعهدی اختیاری) به منزله ی شاخصی معکوس از کیفیت حسابرسی استفاده شده است. از آن جا که اقدام تعهدی اختیاری در اختیار و قابل اعمال نظر از سوی مدیریت است، از آن به عنوان شاخصی در کشف مدیریت سود استفاده می شود (مشایخی و همکاران، ۱۳۸۴، ۷۴-۶۱؛ بادآورنهندی و تقی زاده، ۱۳۹۲، ۴۲-۱۹). در این پژوهش برای اندازه گیری میزان مدیریت سود از مدل تعدیل شده ی Jones (1995, 193-228) استفاده شده است.

رابطه (۱).

$$TA_{it} / A_{it-1} = \beta_1 (1 / A_{it-1}) + \beta_2 (\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it} / A_{it-1}) + \beta_3 (PPE_{it} / A_{it-1}) + \varepsilon_{it}$$
 در رابطه بالا، TA معرف مجموع اقلام تعهدی، A مجموع دارایی ها، REV مجموع درآمد فروش، REC خالص حساب های دریافتنی و PPE اموال، ماشین آلات و تجهیزات ناخالص است (دارایی، چناری بوکت و محمودی خاتمی، ۱۳۹۵).

محتوای اطلاعاتی سود

تعریف مفهومی: سود به عنوان یکی از مهمترین اطلاعات صورتهای مالی، زمانی دارای محتوای اطلاعاتی (ارزشی) است که بر تصمیم های سرمایه گذاران مؤثر باشد. به بیان دیگر هرچه سود از توانایی بیشتری در توضیح قیمت سهام برخوردار باشد محتوای اطلاعاتی بیشتری داشته یا به بیان دیگر مربوط تر است (خدادادی و همکاران، ۱۳۹۲).

تعریف عملیاتی: از ضریب واکنش سود برای اندازه گیری محتوای اطلاعاتی سودهای حسابداری استفاده می شود. ضرایب واکنش سود، ضرایب معادله خطی سود هر سهم و تغییرات آن با بازده سالیانه سهام است. بازده سالانه سهام تابعی از سود هر سهم و تغییرات آن است، که به صورت زیر محاسبه شده است و در آن فرض شده است که هم میزان سود و هم تغییرات آن، در توضیح قیمت های سهام کمک می نمایند.

رابطه (۲).

$$AR_{it} = \beta_0 + \beta_1 E_{it} + \beta_2 \Delta E_{it} + e_{it}$$

که در آن:

AR_{it} بازده سالیانه سهام شرکت i در سال t

E_{it} سود هر سهم قبل از اقالام غیر مترقبه تقسیم بر قیمت اول دوره سهام

ΔE_{it} تغییر در سود هر سهم تقسیم بر قیمت اول دوره سهام

بنابراین هم از میزان سود و هم از تغییرات آن به عنوان شاخصی برای سنجش محتوای اطلاعاتی سود استفاده می گردد (خدادادی و همکاران، ۱۳۹۲).

روش شناسی پژوهش

با توجه به این که داده‌ها مربوط به اطلاعات شرکت‌های واقعی بوده و نتایج آن می‌تواند راه‌گشای تصمیم‌های فعالان بازار سرمایه قرار گیرد از این رو پژوهش کاربردی محسوب می‌گردد. از طرف دیگر به دلیل این که رابطه علی و معلولی بین متغیرهای مستقل و وابسته پژوهش مورد بررسی قرار خواهد گرفت، لذا از لحاظ انجام، علی پس از وقوع است. از لحاظ نحوه اجرا توصیفی و از لحاظ ارتباط بین متغیرها از نوع علی است و از نوع جمع‌آوری داده‌ها از نوع پژوهش‌های کمی و از لحاظ زمان اجرا گذشته‌نگر و همچنین منطق اجرا استقرایی می‌باشد. مقیاس اندازه‌گیری داده‌های جمع‌آوری شده، مقیاس نسبی است. مقیاس نسبی دارای کلیه ویژگی‌های مقیاس‌های فاصله‌ای، ترتیبی و اسمی است. مقیاس نسبی، دقیق‌ترین مقیاس اندازه‌گیری است. این مقیاس دارای ارزش صفر حقیقی می‌باشد. یعنی نقطه‌ای در مقیاس که نمایانگر فقدان کامل ویژگی مورد اندازه‌گیری است.

جامعه پژوهش حاضر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی سال ۱۳۹۸ تا ۱۴۰۲ که بالغ بر ۷۴۹ شرکت است، در نظر گرفته شده است. در این پژوهش از حذف سیستماتیک جهت انتخاب نمونه‌ها استفاده شده است.

با توجه به محدودیت‌ها ۱۶۰ شرکت به عنوان نمونه‌ی پژوهش مورد استفاده قرار گرفتند.

به‌طور کلی اطلاعات و داده‌های این پژوهش با استفاده از دو روش کتابخانه‌ای و اسناد سازمانی گردآوری شده است.

یافته‌های پژوهش

توصیف اطلاعات گردآوری شده یکی از فرآیندهای پژوهش در بخش تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش است که گزارش آنها در پژوهش، مهم است. داده‌های پژوهش با استفاده از منابع اطلاعاتی دست دوم گردآوری و دسته‌بندی شده است. توصیف اطلاعات و داده‌های آماری با توجه به مقیاس‌های اندازه‌گیری انتخاب می‌گردد. بنابراین در این بخش در مورد ویژگی‌های نمونه آماری و شاخص‌های مربوط به صورت‌های مالی اعضای نمونه آماری بحث و بررسی صورت گرفته است که در ادامه به آنها در دو بخش جداگانه پرداخته شده است.

به‌طور کلی، روش‌هایی را که به‌وسیله آنها می‌توان اطلاعات جمع‌آوری شده را پردازش کرده و خلاصه نمود، آمار توصیفی می‌نامند. لازم به ذکر است که پس از حذف داده‌های پرت و مرتب‌سازی داده‌ها، تعداد شرکت-سال‌های متغیرهای پژوهش با اندکی کاهش مواجه شده است.

جدول (۱). شاخص‌های توصیفی متغیرهای مورد مطالعه

متغیرهای پژوهش	نماد	تعداد سال - شرکت	میانگین	میان	انحراف معیار	بیشینه	کمینه
پیچیدگی حسابداری	CA	۸۰۰	۰/۲۳۵	۰/۲۱۱	۰/۴۲۶	۰/۴۳۱	۰/۰۲۷
محتوای اطلاعاتی سود	AR	۸۰۰	۰/۲۶۹	۰/۲۱۳	۰/۱۱۶	۱/۵۶۳	۰/۰۲۱
استقلال حسابرس	AI	۸۰۰	۰/۴۳۷	۰/۴۱۳	۰/۱۳۷	۰/۸۵۱	۰/۰۵۴
اندازه شرکت	SIZE	۸۰۰	۱۱/۴۷	۱۱/۳۳	۱/۵۸۷	۱۳/۵۵	۶/۴۱۳
اهرم مالی	LEV	۸۰۰	۰/۳۵۸	۰/۳۵۱	۰/۱۱۳	۰/۵۶۴	۰/۰۴۶

در مطالعه حاضر روش برآورد مدل براساس داده‌های تابلویی است. این روش تلفیقی از اطلاعات سری زمانی (۱۳۹۸-۱۴۰۲) و داده‌های مقطعی ۱۶۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار) می‌باشد. تمامی ارقام محاسبه شده برای هر یک از متغیرهای مدل بر حسب میلیون ریال می‌باشد. برنامه‌ی نرم‌افزاری مورد استفاده در این پژوهش، برنامه نرم‌افزاری **ایویوز** می‌باشد. مدل‌های برآورد شده با توجه به فرضیه‌های ارائه شده به صورت مدل رگرسیون چندمتغیره ارائه شده‌اند.

تعیین نوع آزمون و روش تجزیه و تحلیل

برای تعیین روش به کارگیری داده‌های ترکیبی و تشخیص همگن یا ناهمگن بودن آن‌ها از آزمون چاو و آماره F لیمر استفاده شده است.

جدول (۲). نتایج آزمون چاو، جهت تشخیص همگن یا ناهمگن بودن مقاطع

آزمون مدل	F	احتمال آماره F	نتیجه آزمون چاو
مدل اول	۱۳/۰۱۶	۰/۰۰۰۰	H_0 رد می‌شود
مدل دوم	۱۱/۳۲۹	۰/۰۰۰۰	H_0 رد می‌شود

همان‌گونه که در جدول (۳)، دیده می‌شود، نتیجه آزمون چاو، نشان می‌دهد که احتمال به‌دست آمده برای آماره F در مدل اول و دوم پژوهش کمتر از ۵ درصد است، بنابراین برای آزمون این مدل، داده‌ها به‌صورت تابلویی مورد استفاده قرار می‌گیرند.

آزمون هاسمن

در این آزمون از آماره چای دو با K درجه آزادی استفاده می‌شود اگر چای دو بدست آمده از مقدار جدول بیشتر بود، فرضیه H_0 مبنی بر تصادفی بودن رد می‌شود و فرضیه آثار ثابت پذیرفته می‌شود.

جدول (۳). نتایج آزمون هاسمن، جهت تشخیص استفاده از اثرات ثابت یا تصادفی

آزمون مدل	مقدار آماره	احتمال آماره	نتیجه آزمون
مدل اول	۳۵/۶۸۰	۰/۰۰۰۰	اثرات ثابت
مدل دوم	۲۹/۷۹۲	۰/۰۰۰۰	اثرات ثابت

در این آزمون H_0 بر مدل پانل دیتا با اثرات تصادفی و فرضیه مقابل بر مدل پانل دیتا با اثرات ثابت دلالت دارد. اگر آماره آزمون هاسمن بزرگتر از مقادیر بحرانی اش و یا آماره احتمال آن (prob) کوچکتر از ۵ درصد باشد H_0 رد و استفاده از مدل اثرات ثابت پذیرفته می شود. طبق نتایج حاصل از آزمون هاسمن برای مدل اول و دوم پژوهش، با توجه به اینکه در ازاء خطای ۵ درصد میزان آماره هاسمن برای مدل اول و دوم پژوهش به ترتیب (۳۵/۶۸۰) و (۲۹/۷۹۲) شده است و از طرفی میزان سطح معناداری کمتر از ۵ درصد است، لذا H_0 رد می شود. رد H_0 نشان می دهد که روش اثرات تصادفی ناسازگار می باشد و بایستی از روش اثرات ثابت استفاده شود.

بررسی فرضیه های پژوهش:

پیچیدگی حسابداری بر محتوای اطلاعاتی سود تأثیر معناداری دارد.

مدل رگرسیونی برای فرضیه به شرح زیر است:

$$AR_{it} = \beta_0 + \beta_1 CA_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \varepsilon_{it}$$

جدول (۴). نتایج آزمون فرضیه اول

نام متغیر	نماد متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره t	Prob.
مقدار ثابت	C	۰/۵۲۷	۰/۱۲۵	۴/۱۹۰	۰/۰۰۰۰
پیچیدگی حسابداری	$\beta_1(CA)$	-۰/۶۳۸	۰/۲۶۷	-۲/۳۸۹	۰/۰۰۵۷
اندازه شرکت	$\beta_2(SIZE)$	۰/۱۰۹	۰/۰۴۹	۲/۲۱۲	۰/۰۰۲۰
اهرم مالی	$\beta_5(LEV)$	-۰/۳۹۶	۰/۱۰۴	-۳/۷۸۵	۰/۰۰۱۰
آماره F					
سطح معناداری (Prob.)					
آماره دوربین واتسون					
ضریب تعیین (R2)					
ضریب تعیین تعدیل شده (AdjR2)					

منبع: یافته های پژوهش

با توجه به نتایج آزمون مدل اول پژوهش، سطح معناداری آماره F (۰/۰۰۰) کمتر از سطح خطا بوده و کل مدل رگرسیونی معنادار است. آماره دوربین واتسون (۱/۹۰۱) در فاصله بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد بنابراین همبستگی بین اجزای خطای مدل وجود ندارد. با توجه به پایین بودن سطح معناداری آماره t از سطح خطای مورد پذیرش برای ضریب β_1 نتایج آزمون نشان می دهد پیچیدگی حسابداری بر محتوای اطلاعاتی سود تأثیر منفی و معناداری دارد. بنابراین H_0 پژوهش را می توان در سطح خطای ۵ درصد رد کرد. همچنین سطح معناداری آماره t از سطح خطای مورد پذیرش برای ضریب β_2 نتایج آزمون نشان می دهد متغیر کنترلی اندازه شرکت بر محتوای اطلاعاتی سود تأثیر مثبت و معناداری دارد و سطح معناداری آماره t از سطح خطای مورد پذیرش برای ضریب β_3 نتایج آزمون نشان می دهد متغیر کنترلی اهرم مالی بر محتوای اطلاعاتی سود تأثیر منفی و معناداری دارد. ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده نیز نشان می دهد که متغیرهای وارد شده در رگرسیون توانسته اند ۶۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند.

استقلال حسابرس بر محتوای اطلاعاتی سود تأثیر معناداری دارد.

مدل رگرسیونی برای فرضیه به شرح زیر است:

$$IO_{it} = \beta_0 + \beta_1 AI_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \varepsilon_{it}$$

جدول (۵). نتایج آزمون فرضیه دوم

نام متغیر	نماد متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره t	Prob.
مقدار ثابت	C	۰/۳۱۲	۰/۱۲۳	۲/۵۲۶	۰/۰۰۰۰
استقلال حسابرس	$\beta_1(AI)$	۰/۴۹۵	۰/۱۶۱	۳/۰۷۸	۰/۰۰۰۷
اندازه شرکت	$\beta_2(SIZE)$	۰/۲۴۵	۰/۰۵۷	۴/۲۹۲	۰/۰۰۰۰
اهرم مالی	$\beta_3(LEV)$	-۰/۳۰۴	۰/۱۲۵	-۲/۴۲۵	۰/۰۰۰۰
آماره F					
سطح معناداری (Prob.)					
آماره دوربین واتسون					
ضریب تعیین (R2)					
ضریب تعیین تعدیل شده (AdjR2)					

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به نتایج آزمون مدل دوم پژوهش، سطح معناداری آماره F (۰/۰۰۰) کمتر از سطح خطا بوده و کل مدل رگرسیونی معنادار است. آماره دوربین واتسون (۱/۸۴۳) در فاصله بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد بنابراین همبستگی بین اجزای خطای مدل وجود ندارد. با توجه به پایین بودن سطح معناداری آماره t از سطح خطای مورد پذیرش برای ضریب β_1 نتایج آزمون نشان می‌دهد استقلال حسابرس بر محتوای اطلاعاتی سود تأثیر مثبت و معناداری دارد. بنابراین H_0 پژوهش را می‌توان در سطح خطای ۵ درصد رد کرد. همچنین سطح معناداری آماره t از سطح خطای مورد پذیرش برای ضریب β_2 نتایج آزمون نشان می‌دهد متغیر کنترلی اندازه شرکت بر محتوای اطلاعاتی سود تأثیر مثبت و معناداری دارد و سطح معناداری آماره t از سطح خطای مورد پذیرش برای ضریب β_3 نتایج آزمون نشان می‌دهد متغیر کنترلی اهرم مالی بر محتوای اطلاعاتی سود تأثیر منفی و معناداری دارد. ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده نیز نشان می‌دهد که متغیرهای وارد شده در رگرسیون توانسته‌اند ۷۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند.

نتیجه‌گیری کلی

هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر پیچیدگی حسابداری و استقلال حسابرس بر محتوای اطلاعاتی سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی سال ۱۳۹۸ الی ۱۴۰۲ است. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل فرضیه نشان داد که پیچیدگی حسابداری بر محتوای اطلاعاتی سود تأثیر منفی و معناداری دارد. در تفسیر این نتیجه باید بیان نمود که عواملی که باعث ایجاد پیچیدگی در محیط شرکت می‌شوند، باعث افزایش نااطمینانی در ارزیابی آینده واحد تجاری می‌شوند و نااطمینانی ایجاد شده در محیط تجاری می‌تواند بر توانایی مدیران در پردازش اطلاعات تأثیر بگذارد که به افزایش نااطمینانی اطلاعاتی، عدم تقارن اطلاعاتی و خطا در برآورد سود توسط مدیریت منجر می‌شود و شفافیت

اطلاعات را کاهش می‌دهد که این مسأله به‌طور مستقیم بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر دارد و تأثیری منفی بر محتوای اطلاعاتی سود می‌گذارد.

استقلال حسابر بر محتوای اطلاعاتی سود تأثیر مثبت و معناداری دارد. در تفسیر این نتیجه باید بیان نمود که استقلال عینیتی فراهم می‌آورد که به حرفه اجازه می‌دهد تا به اجرای اثربخش وظایف شهادت‌دهی و نظارت خود پردازد. حسابرسی که به‌صورت کارا انجام گیرد قابلیت اتکا و اعتبار صورت‌های مالی را افزایش و اطمینان سرمایه‌گذاران به صورت‌های مالی را بهبود و هزینه سرمایه را کاهش و کارایی بازار سرمایه را در جمع‌آوری منابع، افزایش می‌دهد. حسابرسی کارا احتمال گزارشگری فریب‌کارانه، پیگیری مقصرین و نیز کاهش در هزینه‌های دعاوی حقوقی ناشی از این امر است. استقلال حسابر مهم‌ترین ویژگی حرفه‌ای حسابر می‌باشد تأثیر بسزایی در قضاوت و گزارشگری حسابر دارد لذا با افزایش حسابر به‌طور یقین کیفیت گزارشگری مالی نیز بهبود یافته و در عمل محتوای اطلاعاتی سود نیز بهبود می‌یابد.

منابع و مآخذ

- آقایی، علی و سیدنژاد فهیم، سیدرضا. (۱۳۸۵)، حسابرسی، انتشارات سازمان سنجش، اصول حسابرسی، سازمان حسابرسی، جلد اول
- اشرف‌زاده، سیدحمیدرضا و مهرگان، نادر. (۱۳۸۷)، اقتصادسنجی پانل دیتا، انتشارات دانشگاه تهران.
- امینی زاده، فاطمه. (۱۴۰۱)، بررسی رابطه بین رقابت محصول و محتوای اطلاعاتی با تأکید بر مالکان نهادی، فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین مئذیت و حسابداری، ۶(۲۰): ۹۵۴-۹۷۲.
- ایزدی نیا، ناصر؛ فدوی، محمدحسن و امینی نیا، میثم. (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابر، مجله دانش حسابرسی، ۱۴(۵۴): ۱-۲۳.
- بزرگ اصل، موسی. (۱۳۸۰)، بیانیه‌ی مفاهیم استقلال: چارچوب نظری استقلال حسابر
- جهانخانی، علی و پارسائیان، علی. (۱۳۸۹)، مدیریت مالی، انتشارات سمت.
- حاجیان، نجمه و ایزدی نیا، ناصر. (۱۳۹۰)، بررسی محتوای اطلاعاتی کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه حسابداری مالی، ۳(۹): ۱۳۷-۱۵۴.
- دربندی، یاشار؛ اولادغفاری، حمید و خلفی، سپیده. (۱۴۰۳)، بررسی نقش هوش مصنوعی بر توانایی و استقلال حسابر، رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۹۳: ۱۰۵-۱۲۱.
- زنجیردار، مجید؛ حاجی، غلامعلی و علیزاده، حسین. (۱۴۰۲)، در پژوهشی به بررسی توانایی الگوریتم‌های یادگیری ماشین و شبکه‌های عصبی مصنوعی در پیش‌بینی محتوای اطلاعاتی سود حسابداری، مجله پیشرفت‌های مالی و سرمایه‌گذاری، ۱۱: ۶-۳۰.
- سرمد، زهره؛ بازرگان، عباس و حجازی، الهه. (۱۳۸۴)، روش‌های تحقیق در علوم رفتاری، انتشارات آگه، تهران.
- صالحی فرد، محمد؛ نسل موسوی، سیدحسین و پورآقان، عباسعلی. (۱۴۰۲)، بررسی تأثیر قدرت مدیرعامل بر محتوای اطلاعاتی اعلامیه‌های سود فصلی، مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۳۹): ۱۵۷-۱۶۹.

قدیمی، زهرا و اقبالی عموقین، علیرضا. (۱۴۰۱)، بررسی رابطه بین استقلال حسابرس و مربوط بودن ارزش اطلاعات حسابداری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله کنکاش مدیریت و حسابداری، شماره ۵: ۱۰۲-۱۱۸.

مهربانی، حسین. (۱۳۸۴)، بررسی اثر خدمات و میزان حق‌الزحمه‌های غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی بر استقلال، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.

نمازی، محمد؛ حلاج، محمد و ابراهیمی، شهلا. (۱۳۸۸)، تأثیر مالکیت نهادی بر عملکرد مالی گذشته و آتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، مجله حسابداری دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، دوره ۱۶(۴): ۱۱۳-۱۳۰.

Amrie Firmansyah, Amardianto Arham, 7 Moh. Luthfi Mahrus. (2022). Political connections, investment opportunity sets, tax avoidance: does corporate social responsibility disclosure in Indonesia have a role? Heliyon, Volume 8, Issue 8, August 2022, e10155