

بررسی افشا اطلاعات و تاثیر آن بر موضوعات مرتبط با حسابداری در بنگاه های اقتصادی

سعیده فتاحی بافقی^a، مریم بخاراییان خراسانی^b، ...

^a کارشناسی ارشد، حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علی آباد کتول،
^b استادگروه حسابداری، دانشکده حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علی آباد کتول

نویسنده مسئول: سعیده فتاحی بافقی

چکیده: یکی از اصول اولیه حسابداری، اصل افشای کلیه واقعیت‌های با اهمیت و مربوط درباره رویدادها و فعالیت‌های مالی واحدهای انتفاعی به ویژه شرکت‌های سهامی عام است. در این پژوهش به بررسی افشا اطلاعات و تاثیر آن بر روی موضوعات مرتبط با حسابداری پرداخته ایم که نمونه آماری تحقیق متشکل از ۲۲۵ نفر از حسابرسان مستقل در محیط حسابداری می باشد که شامل: سرپرست، سرپرست ارشد، مدیران فنی، مدیران ارشد، اعضای هیات عامل، اعضای هیات عالی نظارت، مدیران هیات عالی نظارت می باشند. که در مقطع زمانی ۱۳۹۵ صورت گرفته است. نتایج پژوهش نشان می دهد که بین متغیر مستقل افشای اطلاعات با متغیر وابسته موضوعات مرتبط با حسابداری که شامل: حق الزحمه حسابداری، کنترل داخلی و تاخیر در ارائه گزارش حسابداری می باشد رابطه مثبت و معنی دار وجود دارد.

کلمات کلیدی: افشا، موضوعات مرتبط با حسابداری، کیفیت حسابداری

۱. مقدمه

در بیانیه مفهومی شماره ۲ هیأت تدوین استانداردهای حسابداری^۱ (۱۹۸۰) ویژگی کیفی اطلاعات حسابداری و به تبع آن کیفیت اطلاعات و کیفیت گزارشگری مالی یا کیفیت افشا پس از اهداف گزارشگری مالی در درجه دوم اهمیت قرار گرفته است. این هیأت با انتشار بیانیه مفهومی شماره ۸ در سال ۲۰۱۰ و تعدیل و تغییر اقلام بیان کننده اطلاعات با کیفیت، بار دیگر نشان داد که کیفیت اطلاعات افشا شده توسط شرکتها در صدر مهم ترین موضوعات حسابداری قرار دارد. حسابرسان به عنوان بررسی کنندگان کیفیت اطلاعات افشاشده 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 می نمایند، لیکن میزان کیفیت این اطلاعات بر برنامه ریزی، حجم کار، زمان و هزینه حسابداری مؤثر است. کیفیت افشای اطلاعات حسابداری، از عوامل مؤثر در تعیین زمانبندی حسابداری، مورد توجه گروه کثیری از عموم و استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری می باشد. در عمل انتظار حسابرس برای دریافت مستندات و شفاف سازی از سوی صاحبکار پس از صدور پیش نویس گزارش و تلاش صاحبکار برای توجیه نمودن حسابرس گویای ارتباط بین کیفیت اطلاعات ارائه شده به حسابرسان و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابداری می باشد. از این رو هرچقدر اطلاعات افشا شده از سوی صاحبکار به موقع و کامل باشد، با عوامل تاخیر در ارائه گزارش حسابداری و حق الزحمه حسابداری رابطه مستقیم برقرار است و از این رو باعث می شود که اطلاعات در ارتباط با نقاط ضعف یا قوت صاحبکار دقیقتری توسط حسابرسان ارائه گردد.

¹ - Financial Accounting Standard Board (FASB)

۲- مبانی نظری تحقیق:

از منظر تئوری ذینفعان، افشای اطلاعات تحت تاثیر قدرت ذینفعان داخلی و خارجی شرکت می‌باشد. ذینفعان مختلف، اهداف و عملیات شرکت را تحت تاثیر قرار می‌دهند و شرکت در راستای پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی ذینفعان اقدام به افشای اطلاعات در ابعاد و سطوح مختلف می‌کند.

از منظر تئوری مشروعیت دو دسته از عوامل بر سطح افشای اطلاعات تاثیر می‌گذارند؛ ویژگی‌های شرکت و راهبری شرکتی. دسته اول بیانگر عواملی هستند که میزان فشار اجتماعی برای ارائه اطلاعات را نشان می‌دهد. بر مبنای تئوری مشروعیت، شرکت‌های صنعتی بزرگ با ویژگی‌هایی مطلوب از نظر قابلیت سودآوری، نقدینگی و اهرم مالی، بیشتر مورد توجه عموم قرار گرفته و در نتیجه تقاضا برای ارائه اطلاعات و بهبود شفافیت افزایش می‌یابد. دسته دوم بیانگر عواملی است که میزان پاسخ شرکت به تقاضای ذینفعان را نشان می‌دهد. این عوامل شامل راهبری شرکتی و ساختار مالکیت شرکت است. انتظار می‌رود در شرکت‌هایی که مکانیزم‌های راهبری شرکتی مناسبی وجود داشته و پراکندگی مالکیت بیشتر است در برابر تقاضای ذینفعان، افشای بیشتر اطلاعات مورد توجه قرار می‌گیرد. (نصر، ۲۰۱۰)

تئوری نمایندگی

تئوری نمایندگی اصولاً با رابطه موجود بین مالک و مدیر (که رابطه نمایندگی نام دارد) در تفکیک مالکیت و مدیریت یا تفکیک تحمل ریسک، تصمیم‌گیری و وظایف مدیریت سر و کار دارد. رابطه بین مالک و مدیر به شرح زیر بیان شده است: (توسط جنسن و مک‌لین ۱۹۷۶، ص ۳۰۸)

یک قراردادی است که یک یا چند نفر (کارفرما یا مالک)، افرادی (نماینده یا کارگزار) را برای انجام برخی از خدمات از طرف خودشان به کار می‌گیرند که مستلزم تفویض اختیارات برخی از تصمیم‌گیری‌ها به نماینده یا کارگزار می‌شود. شایع‌ترین رابطه ملاحظه شده بین مالک و مدیر، رابطه‌ی بین سهامداران (کارفرما) و مدیران (کارگزاران) یک سازمان است. نمونه‌های دیگر از رابطه نمایندگی، رابطه بین اعتباردهندگان و سهامداران یا مدیران و همچنین رابطه بین مدیران و کارکنان می‌باشد. تئوری نمایندگی بر مبنای فرض مرکزی علم اقتصاد ۳ است (بر اساس پژوهش‌دیگان و سامکین ۲۰۰۹، ص ۷۱۲) که در آن همه اقدامات فردی توسط نفع شخصی

برانگیخته می‌شود و اینکه افراد در یکحالت فرصت طلبانه اقدام به افزایش ثروت خود می‌کنند. دو فرض فرعی برای توصیف تئوری نمایندگی در فرضیه مرکزی وجود دارد:

۱- هم‌کارفرما و هم‌کارگزار حداکثر کننده مطلوبیت هستند که تمایل به حداکثرسازی منابع خودشان به هر قیمتی دارند.

۲- منافع هر دو طرف رابطه (کارفرما و کارگزار) ممکن است هم سو نباشد.

هر دو فرض نشان می‌دهند که هر دو طرف رابطه یعنی هم‌کارفرما و هم‌کارگزار منافع شخصی خودشان را دارند و آنها به دنبال حداکثرسازی مطلوبیت شخصی خود هستند که ممکن است منجر به تعارض بین آنها شود که اصطلاحاً به آن مسئله نمایندگی ۴ می‌گویند. مسئله نمایندگی نمی‌تواند حذف شود مگر اینکه ذینفعان از منافع منافع کاملاً مشابهی سهم ببرند.

۲-۱ تعریف متغیرهای تحقیق:

۲-۱-۱ متغیر مستقل

افشای^۲ در حسابداری واژه‌های فراگیر است و تقریباً تمامی فرآیند گزارشگری مالی را در برمی‌گیرد. یکی از اصول اولیه حسابداری، اصل افشای کلیه واقعیت‌های با اهمیت و مربوط درباره رویدادها و فعالیت‌های مالی واحدهای انتفاعی به ویژه شرکت‌های سهامی عام است. هدف از افشای در گزارشگری مالی، ارائه اطلاعات لازم برای نیل به مقاصد زیر است: الف - ارزیابی عملکرد واحد انتفاعی ب - قضاوت در مورد چگونگی استفاده واحد انتفاعی از منابع موجود ج - پیش‌بینی روند سودآوری واحد انتفاعی در آینده. بنابراین، اطلاعاتی که از طریق گزارش‌های مالی ارائه می‌شود باید قابل اعتماد، مربوط، مناسب و کامل باشد. درافشای اطلاعات مالی باید نیازها و خواسته‌های سرمایه‌گذاران اصلی، موسسات سرمایه‌گذاری، اعتباردهندگان و تحلیل‌گران مالی مورد توجه قرار گیرد. یکی از اهداف های عمده گزارشات مالی این است که در مورد تصمیم‌گیری‌ها، اطلاعات لازم افشا نماید. بدیهی است که تصمیم‌گیری در مورد شیوه افشای اطلاعات و زمان انتشار آنها اهمیت زیادی دارد، زیرا روش و زمان افشای اطلاعات می‌تواند بر مفید بودن این اطلاعات اثر بگذارد ولی در مقایسه با تعیین زمان افشای اطلاعات، روش افشا اهمیت کمتری دارد. بنابراین، اطلاعاتی که از طریق گزارش‌های مالی ارائه می‌شود باید مربوط، مناسب و کامل باشد. در افشای اطلاعات مالی باید نیازها و خواسته‌های سرمایه‌گذاران اصلی، موسسات

² - Disclosure

سرمایه گذاری و تحلیل گران مالی مورد توجه قرار گیرد. شرکت های سهامی موظفاند هر نوع اطلاعات تأثیرگذار را بلافاصله از طریق سازوکاری مشخص اعلام کرده و در معرض استفاده عموم سهامداران قرار دهند. (نشریه شماره ۶۸- عزیز عالیپور)

۲-۱-۲ متغیرهای وابسته (موضوعات مرتبط با حسابداری):

نامه مدیریت: با توجه به مسئولیتهایی که بطور عموم به عهده حسابرسان قرار می‌گیرد و باستناد وظایفی که بطور خاص در قالب بازرسی و امثال آن از ناحیه قوانین به ایشان واگذار می‌شود و از آنجائیکه حسابرسان باید از صلاحیتهای علمی و تجربی کافی برخوردار باشند تا جایی که بتوانند نسبت به نتایج عملکرد و وضعیت منابعی که در اختیار مدیران قرارداده شده است، اظهارنظر نمایند، از دیرباز و بحق چنین انتظاری از آنها وجود داشته است که علاوه بر اظهارنظر نهائی که به صاحبان سهام در قالب گزارش خود ابراز می‌نمایند، رهیافت های پیشنهادی در برخورد با نقاط ضعفی که در حین رسیدگیها ملاحظه نموده‌اند را، به مدیریت دستگاه منعکس کنند. این گزارش با عنوان "نامه مدیریت" تنظیم و به مدیران ذیربط ارائه می‌گردد. (سعید گرجی پور-۱۳۹۱). **کشف تقلب:** تقلب عبارت است از تحریف حقایق با اهمیت توسط کسی که می‌داند مطلبش حقیقت ندارد یا ارائه حقایقی با کمال بی توجهی نسبت به صحت و سقم آن با قصد فریب دادن دیگران و با این نتیجه که طرف مقابل، زیان ببیند. (اصول حسابداری- نشریه ۸۷). تقلب به اقدامات عمدی یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث اطلاق می‌شود که به‌ارائه نادرست صورتهای مالی منجر شود. تقلب (بویژه از طرف مدیران) ممکن است به‌دقت پنهان شود. فرایند حسابداری نیاز به اعتماد و همکاری متقابل بین حسابرس و مدیران دارد که ممکن است در صورت گزارش کردن در مورد تردید یا تقلبات کشف‌شده به‌وسیله حسابرسان، تنزل یابد. علاوه بر این، در جامعه توافقی همگانی در مورد حداقل میزان یا نوع تقلبی که معقول است حسابرس کشف کند، وجود ندارد. در ایران موضوع تقلب، اختلاس و اعمال غیرقانونی از دیرباز مطرح و مورد توجه قانونگذاران بوده است. درقانون تجارت ایران، مسئولیت درستی و به‌موقع بودن صورتهای مالی از مسئولیتهای هیئت مدیره شرکت (ماده ۲۳۲)، و اظهارنظر نسبت به درستی صورتهای مالی و گزارش هر نوع تخلف، تقصیر یا جرم از وظایف بازرسی (ماده ۱۵۱) و توزیع سود موهوم (ماده ۲۵۸) و استفاده مستقیم یا غیرمستقیم اموال یا اعتبارات شرکت (ماده ۲۶۹) جرم تلقی شده است. استانداردهای حسابداری نیز که از ابتدای سال ۱۳۷۸ لازم‌الاجرا شده، در بخشهای ۲۴ و ۲۵ به تقلب، اشتباه و عدم رعایت قوانین و مقررات توسط واحد مورد رسیدگی پرداخته است. طبق استانداردهای حسابداری، موارد بالا، به‌دو گونه بر صورتهای مالی تأثیر می‌گذارد: مستقیم (تأثیر آثار تقلب، اشتباه و اعمال غیرقانونی بر صورتهای مالی) و

غیرمستقیم (ارزیابی اثر اظهارات مدیریت در صورت کشف موارد تقلب، اعمال غیرقانونی و...) (مسعود محمدپور- محمدرضا نادریان - محمدجواد صفار-۱۳۹۱).

کنترل های داخلی: کنترل داخلی فرایندی است که برای فراهم کردن اطمینان معقول از دستیابی به سه گروه اهداف: ۱. اثربخشی و کارایی عملیات، ۲. اتکاپذیری گزارشگری مالی، و ۳. رعایت قوانین و مقررات لازم‌الاجرا طراحی می‌شود، و توسط مدیران و کارکنان سازمان به اجرا در می‌آید. گروه اول به اهداف اساسی یک واحد اقتصادی شامل اهداف مرتبط با عملکرد، سودآوری، و حفاظت از دارایی‌ها اشاره دارد. گروه دوم، به فرایند تهیه و تنظیم گزارش‌های مالی اتکاپذیر برای مقاصد عمومی مربوط می‌شود. گروه سوم، نیز با رعایت قوانین و مقررات حاکم بر فعالیت‌های مختلف واحد اقتصادی سر و کار دارد. هر یک از این گروه‌ها ضمن این که جنبه‌های مشترکی دارند، به نیازهای متفاوتی می‌پردازند که زمینه‌های تمرکز صریح و دقیقی را برای برآورده ساختن نیازهای گوناگون به دست می‌دهند. «سیستم کنترل داخلی مسایلی فراتر از وظایف مستقیم حسابداری مالی را دربرمی‌گیرد، دامنه آن تمامی شرکت را دربرگرفته و با کلیه فعالیت‌های آن سروکار دارد. ساختار کنترل داخلی، شیوه‌های مدیریت ارشد برای تفویض اختیار و تعیین مسئولیت انجام دادن اموری چون خرید، فروش، حسابداری و تولید را شامل می‌شود. سیستم کنترل‌های داخلی همچنین شامل برنامه‌های مربوط به تهیه، بازبینی و توزیع گزارش‌ها و تجزیه و تحلیل‌های جاری بین سطوح مختلف سرپرستی است، تا مدیران اجرائی بتوانند بر فعالیت‌ها و وظایف گوناگونی که شالوده یک واحد تجاری بزرگ را تشکیل می‌دهد کنترل داشته باشند.

کیفیت اطلاعات ارائه شده از سوی مدیریت: خصوصیات کیفی محتوای اطلاعات مالی را می‌توان اینگونه بیان کرد که چه نوع اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری مفید هستند. بطور کلی خصوصیات کیفی، خصوصیتی هستند که باعث می‌شوند اطلاعات ارائه شده در متن صورتهای مالی، برای استفاده کنندگان مفید واقع شود و آنها را در راستای درک وضعیت مالی و عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری کمک کند. برخی از خصوصیات کیفی به محتوای مندرج در صورتهای مالی و برخی به چگونگی ارائه این محیط و اطلاعات می‌پردازد. از جمله خصوصیات کیفی مربوط به محتوای اطلاعات، مربوط بودن و قابل اتکا (اعتماد) بودن است. مربوط بودن: اطلاعاتی مربوط تلقی می‌شود که به استفاده کنندگان در مورد تصمیم‌گیری برای سرمایه‌گذاری در واحد تجاری و ارزیابی عملکرد گذشته، حال. آینده واحد تجاری کمک کند. اطلاعات مربوط اگر از رویدادهای گذشته خبر دهد، دارای ارزش تایید کنندگی و اگر پیش‌بینی رویدادهای آتی را بکند حاوی ارزش پیش‌بینی کنندگی است. (اعظم رزی-۱۳۹۰).

حق الزحمه حسابرسی: آگاهی از نحوه تعیین حق الزحمه حسابرسی هم برای صاحبکار و هم برای حسابرس مهم است. میزان حق الزحمه پرداختی به حسابرس از دو طریق می‌تواند بر کیفیت کار حسابرسی اثر بگذارد؛ هرچه حق الزحمه بیشتری برای حسابرس در نظر گرفته شود، تلاش وی نیز بیشتر می‌گردد و کیفیت کار را بالا می‌برد ولی در این صورت حسابرسان از نظر مالی به مشتریان خود

وابسته می‌شوند و موجب از دست دادن استقلال آنان می‌شود. (میکائیل منصوری سرنجیانه، محسن تنانی-۱۳۹۲). کلیه توافقی‌های بین صاحبکار و مدیر موسسه بایستی به طور وضوح و خلاصه در قرارداد حسابرسی درج شود. در قرارداد باید ماهیت رسیدگی، حدود رسیدگی، زمان شروع و پایان رسیدگی و کارهایی که باید توسط صاحبکار انجام شود و مبنای محاسبه حق الزحمه روشن گردد. یکی از نخستین نکاتی که باید مورد توافقی حسابرس و صاحبکار قرار گیرد، مبلغ حق الزحمه است. آشنایی با عوامل موثر بر حق الزحمه‌های حسابرسی هم برای حسابرسان، هم صاحبکاران آن‌ها و هم اشخاصی اهمیت دارد که سیاست‌گذاری و قانونمندی در حرفه حسابرسی را دنبال می‌کنند. حسابرسان با دانستن این عوامل می‌توانند خدمات خود را به شکل مناسبی قیمت‌گذاری کنند (گیست، ۱۹۹۲).

حق الزحمه غیر عادی حسابرسی: از نظر سرمایه‌گذاران ممکن است حق الزحمه غیرعادی حسابرسی ناشی از وابستگی‌های اقتصادی صاحبکار با حسابرس باشد. وابستگی‌های اقتصادی سبب از بین رفتن استقلال حسابرس می‌شود. (میکائیل منصوری سرنجیانه - محسن تنانی) حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی براساس قرارداد و تفاهم نامه صاحبکار تعیین می‌گردد. مبلغ مزبور با توجه به پیچیدگی صنعت صاحبکار، مدت زمان جمع‌آوری شواهد و مدارک صاحبکار و سطح مدیریت پاسخگو، و همچنین نوع اظهار نظر حسابرس مستقل در مورد صورتهای مالی سنوات قبل شرکت تعیین می‌شود. (تحقیقات حسابداری و حسابرسی - شماره ۱۱).

۲-۲ پیشینه تحقیق

۲-۲-۱ پیشینه داخلی:

محمدپور-توکل نیا-اکبرپور(۱۳۹۲) در تحقیقی تحت عنوان ارزیابی کنترل داخلی و آثارفشای اطلاعات به این نتیجه رسیده‌اند که گزارش کنترل‌های داخلی از دیدگاه همه گروه‌های استفاده‌کننده موجب افزایش کیفیت (ارزشمندی) اطلاعات منتشر شده شرکت به ویژه از بعد قابلیت اعتماد اطلاعات می‌شود. همچنین تهیه گزارش کنترل داخلی در صورتی که بنابر قانون الزامی شود، موجب بهبود (شفافیت) گزارشگری مالی شرکت خواهد شد.

ملایمی و مرفوع(۱۳۹۴) تحقیقی تحت عنوان رابطه بین کیفیت افشای اطلاعات و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی انجام داده‌اند که است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین متغیرهای مستقل خطای پیش‌بینی سود و میزان تعدیلات سنواتی با متغیر تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی رابطه معنادار و منفی برقرار بوده و بین متغیر مستقل رتبه کیفیت افشای اطلاعات شرکتها و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی، رابطه‌ای برقرار نمی‌باشد. همچنین از میان متغیرهای کنترلی، اندازه شرکت، اندازه موسسه

حسابرسی، داشتن خبرخوب یا بد و میزان بدهی شرکت، تنها اندازه شرکت با متغیر تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی دارای رابطه معنادار و منفی بوده و سایر متغیرها فاقد هر گونه رابطه معنادار می باشند.

بنی مهد و محسنی شریف (۱۳۸۹) در تحقیق خود تعداد ۳۱۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را در سال ۱۳۸۶ به صورت مقطعی مورد مطالعه قرار دادند. آن‌ها رتبه افشاء ارائه شده توسط سازمان بورس اوراق بهادار را به عنوان معیاری از کیفیت افشاء در نظر گرفتند. نتایج تحقیق آن حاکی از این است که رتبه افشاء با اندازه شرکت و نوع صنعت ارتباط معناداری مثبت دارد. اما با نوع گزارش حسابرس و درصد مالکیت سهام رابطه معنی دار منفی دارد. هم چنین رابطه ای میان بازده داراییها، اهرم مالی، نوع حسابرس، و نوع واحد تجاری با رتبه افشاء مشاهده نشد.

نوری فرد (۱۳۷۷) پژوهشی را تحت عنوان "افشای اطلاعات در گزارش‌های مالی شرکت‌ها" انجام داده است. در این پژوهش کوشش شده تا جنبه‌های کمی و کیفی افشای اطلاعات را در ایران ضمن بررسی گزارش‌های سالیانه مورد ارزیابی قرار دهد. وی برای اندازه‌گیری افشاء از چک لیست افشاء تحقیقات پژوهشگرانی مانند سرف (۱۹۶۲)، بازبی (۱۹۷۴) و... استفاده کرد که شامل ۵۵ مورد افشاء بود. روند افشاء اطلاعات در قالب سه ویژگی از ویژگی‌های شرکت (میزان دارایی، حاشیه سود، ماهیت صنعت)، مورد بررسی قرار گرفت. نتایج حاصله از این پژوهش نشان داد، میان اندازه شرکت از لحاظ جمع دارایی‌ها و حاشیه سود و میزان افشاء در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی رابطه‌ای مثبت وجود دارد، اما میان نوع صنعت و افشاء رابطه‌ای وجود ندارد.

۲-۲-۲ پیشینه خارجی :

نتایج تحقیقات مک مولن و همکاران (۱۹۹۶) نشان داد که در شرکتهای کوچک بین گزارشگری کنترل داخلی و عدم وجود مشکلات گزارشگری مالی ارتباط وجود دارد. آنها برای این که چرا گزارشگری کنترل داخلی توسط مدیریت موجب ارتقای کنترل داخلی شود دو دلیل ارائه کردند نخست اینکه گزارش گری کنترل داخلی میتواند موجب افزایش آگاهی مدیریت ارشد از کنترل داخلی شرکت شود. و دوم اینکه گزارش کنترل داخلی منجر به کنترل داخلی موثر می شود. زیرا موجب کمک به لحن مدیریت در سطح عالی از طریق ارسال پیامی روشن در درون سازمان، درباره محیط کنترلی مورد انتظار می گردد.

نتایج بررسیهای هرمانسون (۲۰۰۰) نشان داد پاسخ دهندگان به طور کلی موافق هستند که گزارشگری اختیاری کنترل داخلی، مدیریت را تشویق می نماید که کنترل داخلی را بهبود بخشد و فرایند نظارتی کمیته های حسابرسی را ارتقا دهد و اطلاعات اضافی را برای دیگران فراهم آورد. عامل اثرگذار دیگر در کیفیت افشاء، مهارت و تخصص حسابرس در صنعتی می باشد که صاحبکار در آن قرار دارد.

بنیاد و همکاران (۲۰۰۸) نیز در تحقیقات خود یافتند که سرمایه‌گذاران نسبت به افشای اطلاعات، مربوط به مستند سازی و آزمون حسابرس مستقل واکنشی پیدا نکردند. نتایج بررسی‌ها نشان می‌دهد که وقتی گزارش حسابرسی با ادعاهای مدیریت سازگار است واکنش مثبت و قابل توجه است و هنگامی که گزارش حسابرسی با ادعای مدیریت متناقض باشد این واکنش منفی خواهد بود.

اشبا-اسکایف و همکاران (۲۰۰۸) نیز به این نتیجه رسیدند که افشای اطلاعات مشکلات کنترل داخلی به طور مستقیم با خطر شرکت و هزینه حقوق صاحبان سهام مرتبط است. همچنین تحقیقات انجام شده توسط اشبا-اسکایف در مورد تاثیر افشای اطلاعات بر دستمزد حسابرسی نشان می‌دهد که این افشای اطلاعات موجب افزایش دستمزد حسابرسان می‌شود.

ان جی و تای (۱۹۹۴) عوامل بسیاری را بیان میکنند که بر تأخیر گزارش حسابرس اثر می‌گذارد. این عوامل شامل اندازه شرکت، درصد تغییر در سود هر سهم، تاریخ سال مالی، نوع صنعت، اقلام استثنایی، اندازه موسسه حسابرسی، تغییر حسابرس، نوع اظهارنظر حسابرس، درجه تنوع می‌باشند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که بین اندازه شرکت و سود هر سهم رابطه معکوس و بین اقلام استثنایی، اندازه موسسه حسابرسی، تغییر حسابرس و درجه تنوع رابطه مستقیم با تأخیر در گزارش حسابرسی وجود دارد.

والاس و همکاران (۱۹۷۴) معتقدند نوع مؤسسه حسابرسی نیز میتواند بر میزان اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی تأثیر بگذارد. آنها معتقدند اگر حسابرسان بر روی میزان افشای اطلاعات نظارت داشته باشند و به این موضوع هم معتقد باشند که عملکرد آنها به وسیله کیفیت گزارش‌های مالی حسابرسی شده توسط آنها مورد قضاوت قرار می‌گیرد، انگیزه‌های بالاتری نسبت به الزام صاحبکاران برای افشای اطلاعات و جزئیات بیشتر دارند.

تی سای چیانگ و لین (۲۰۱۲) به این نتیجه رسیدند که تخصص حسابرس در صنعت صاحبکار میتواند سبب افزایش کیفیت افشا گردد. از طرف دیگر، نیز بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت افشای اطلاعات غیر مالی رابطه مثبت معناداری برقرار می‌باشد. تحقیق راجرز (۲۰۰۸) نشان داد مدیرانی که قصد فروش سهام خود را دارند نسبت به زمانی که چنین قصدی ندارند با کیفیت بیشتری اقدام به افشای اطلاعات مالی می‌کنند. وی همچنین بیان کرد که مدیران در زمانی که قصد خرید سهام شرکت را دارند نسبت به زمانی که چنین قصدی ندارند، اطلاعات بیکیفیتتری ارائه می‌نمایند. بنابراین انگیزه تجاری مدیران نیز از دیگر عوامل موثر بر کیفیت افشا محسوب می‌گردد.

العجمی (۲۰۰۸) سه عامل اندازه شرکت، سودآوری و اهرم مالی را به عنوان عوامل موثر بر تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی بیان میکند. وی بیان می‌کند هر چه شرکت بزرگتر باشد، تأخیر در زمان صدور گزارش کمتر خواهد بود، همچنین شرکت‌هایی دارای تأخیر بیشتری هستند که دارای اخبار خوب و یا سودآوری بیشتری هستند و درجه اهرم مالی آنها بیشتر است.

تحقیق ونگ و وو(۲۰۱۱) نشان می‌دهد شرکتهایی که گزارشهای مالی سالهای گذشته خود را تجدید ارائه نموده اند، نسبت به شرکتهایی که تجدید ارائه نموده اند، اطلاعات مالی بی کیفیتی را افشا نموده اند. از آن جایی که شرکت هایی که گزارشهای مالی سالهای گذشته خود را تجدید ارائه می نمایند اثرات ناشی از این تجدید ارائه را در تعدیلات سنواتی نشان می دهند.

۳- روش تحقیق :

۳-۱ روش و فرایند تحقیق:

تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی می باشد و نوع آن توصیفی از نوع همبستگی می باشد. از نظر روش گردآوری اطلاعات به صورت میدانی - کتابخانه ای انجام شد. بدین ترتیب بخش های مختلف تحقیق حاضر مرتبط با یکدیگر بوده و از نتایج هر بخش در بخش دیگر استفاده شده است. پژوهش حاضر در چهار مرحله به شرح ذیل به انجام رسید:الف) تدوین کلیات تحقیق ب) گردآوری داده های تحقیق ج) تجزیه و تحلیل داده ها د) ارائه یافته ها

۳-۲ جامعه آماری تحقیق:

جامعه آماری^۳ عبارت است از مجموعه کامل اندازه‌های ممکن یا اطلاعات ثبت شده از یک صفت کیفی، در مورد گردآورده کامل واحدها، که می‌خواهیم استنباط‌هایی راجع به آن انجام دهیم. منظور از عمل گردآوردن داده‌ها، استخراج نتایج درباره جامعه می باشد. یا به بیان ساده‌تر، در هر بررسی آماری، مجموعه عناصر مورد نظر را جامعه می نامند در نتیجه جامعه، مجموعه تمام مشاهدات ممکن است که می‌توانند با تکرار یک آزمایش حاصل شوند. جامعه آماری این پژوهش شامل حسابسان مستقل حاضر در محیط حسابرسی ایران می باشد که در جایگاه سازمانی بالاتر از حسابرس ارشد حسابرسی حضورداشته باشند

۳-۳ نمونه پژوهش

ممکن است جامعه آماری از نظر تعداد افراد یا مواردی که باید مشاهده شود بزرگ یا کوچک باشد. برای صرفه جویی در نیروی انسانی، هزینه و وقت و رعایت سایر ملاحظات اجرایی، به جای مطالعه در مورد تمام افراد جامعه می توان نمونه ای از افراد جامعه را انتخاب و مورد تحقیق قرارداد. نمونه، معمولاً گروهی از افراد جامعه است که معرف آن جامعه بوده و کم و بیش ویژگی های افراد جامعه را دارا است. در تحقیق حاضر روش نمونه گیری طبقه ای متناسب با حجم مورد استفاده واقع شده است نمونه آماری ای پژوهش

³-Statistical population

۲۲۵ نفر در نظر گرفته شده است ، که شامل : سرپرست، سرپرست ارشد، مدیران فنی ، مدیران ارشد، اعضای هیات عامل، اعضای هیات عالی نظارت، مدیران هیات عالی نظارت می باشند.

جدول ۱- آمار توزیع و دریافت پرسشنامه

تعداد	شرح
۳۶۳ نفر	کل جامعه آماری
۲۳۶ عدد	پرسشنامه توزیع شده
۲۲۵ عدد	پاسخ های جمع آوری شده

۳-۳-۱ روش نمونه گیری

نمونه گیری دارای روش هایی است که به طور کلی به دو دسته تقسیم می شوند: تصادفی و غیر تصادفی. نمونه تصادفی ، نمونه ای است که در آن همه اعضای جامعه شانس انتخاب شدن در نمونه را داشته باشند. برعکس، نمونه غیر تصادفی، نمونه ای است که براساس احتمالات ریاضی انتخاب نمی شود و همه اعضای جامعه ، شانس انتخاب شدن در آن را ندارند. روش پژوهش در این تحقیق تصادفی ساده است. در این روش، احتمال انتخاب شدن برای همه اعضای جامعه یکسان است و هر یک از اعضای جامعه شانس برابر و مستقل برای قرار گرفتن در نمونه را دارند. منظور از مستقل بودن این است که انتخاب یک عضو به هیچ شکل در انتخاب سایر اعضای جامعه تأثیری نداشته است (گرگی، ۱۳۹۲).

۳-۳-۲ ابزار گردآوری داده ها(اطلاعات)

تحقیق حاضر، تحقیقی کیفی از نوع کاربردی در حوزه تحقیق های حسابرسی می باشد. در این پژوهش، برای دستیابی به اهداف، به شرح مراحل زیر عمل گردیده است:

مرحله اول : ابتدا برای تبیین موضوعی تحقیق، با استفاده از شیوه کتابخانه ای به جمع آوری اطلاعات از کتب، مجلات و فصلنامه های علمی مبادرت شد

مرحله دوم : پرسشنامه ای آزمودنی طراحی گردید، که در بخش اول سؤالات عمومی و در بخش دوم سؤالات تخصصی پرسیده شد. که سوالات با استفاده از مقاله ویون (۲۰۰۲) تدوین گردیده است.

مرحله سوم : اعتبار(روایی) ابزار اندازه گیری یکی از موضوعات با اهمیت روش تحقیق است. در این تحقیق برای بالا بردن اعتبار و روایی محتوایی تحقیق، از قضاوت افراد متخصص استفاده شده است،

مرحله چهارم : از پاسخ دهندگان خواسته شد که براساس طیف ۵ گزینه ای لیکرت (نمرات طیف از یک، یعنی بسیار کم، تا پنج ، یعنی بسیار زیاد ، مرتب شده اند) میزان اهمیت هر یک از عوامل مطروحه در سؤالات تحقیق را مشخص کنند.

۳-۳-۳ روش گردآوری داده‌ها(اطلاعات)

روش گردآوری اطلاعات در این تحقیق شامل مطالعات کتابخانه ای و توزیع پرسشنامه بوده است.

(۱) مطالعات کتابخانه ای

در روش کتابخانه ای با مراجعه به کتب و مقالات فارسی و لاتین و منابع اینترنتی بخشی از اطلاعات لازم جمع آوری گردید که به منظور تدوین مبانی نظری تحقیق در این روش استفاده شده است.

(۲) پرسشنامه

برای ارزیابی فرضیات تحقیق و روابط میان متغیرها از ابزار پرسشنامه استفاده شد. نوع پرسشنامه مورد استفاده در این تحقیق بسته می باشد و سؤالات همراه با پاسخ هایی مشخص به پاسخ دهندگان ارائه می شود. پرسشنامه با حضور محقق در میدان تحقیق توزیع گردید. حضور محقق در میدان تحقیق این امکان را به وجود می آورد تا موضوع پژوهش را معرفی کرده و پاسخ دهندگان را برانگیزد که پاسخ های صادقانه بدهند. همچنین ابهامات پاسخ دهندگان در مورد هر یک از سؤالات بر طرف گردید.

در پرسشنامه تحقیق پرسش در خصوص مشخصات جمعیت شناختی پاسخگویان (سن، جنس، سابقه، پست سازمانی، تحصیلات) طرح شده است. و برای سنجش (اندازه گیری) متغیرهای مستقل و وابسته تحقیق از طریق سؤالاتی که از طریق مقاله ویون(۲۰۰۲) تهیه شده است و توسط افراد حرفه ای و استاد رهنما تغییرات کمی یافته است استفاده شده است.

۳-۳-۴ ابزار اندازه گیری داده‌های تحقیق:

ابزارهای اندازه گیری داده ها به این صورت می باشد که ، برای اندازه گیری متغیر مستقل تحقیق از سوال ۱ تا ۱۶، پرسشنامه برای اندازه گیری " افشای اطلاعات " طراحی گردیده است. و برای متغیرهای وابسته تحقیق :

سؤالات : ۱۷ و ۱۸ و ۲۰ و ۲۵ برای اندازه گیری "کنترل داخلی" طراحی شده است.

سؤالات : ۱۹ و ۲۱ برای اندازه گیری " تاخیر در گزارش حسابرسی" طراحی شده است.

سوالات: ۲۲ و ۲۳ و ۲۴ برای اندازه‌گیری "حق الزحمه" طراحی شده است.

۴- فرضیه تحقیق:

۴-۱ فرضیه اصلی:

بین تعامل در مورد افشاء اطلاعات با موضوعات مرتبط با حسابداری رابطه معنا داری وجود دارد.

۴-۲ فرضیه فرعی:

۱. بین تعامل در مورد افشاء اطلاعات با حق الزحمه رابطه معنا داری وجود دارد.

۲. بین تعامل در مورد افشاء اطلاعات با کنترل داخلی رابطه معنا داری وجود دارد.

۳. بین تعامل در مورد افشاء اطلاعات با تاخیر در گزارش حسابداری رابطه معنا داری وجود دارد.

با توجه به جدول ۲ آمار توصیفی کلیه متغیرهای تحقیق از نظر شاخص‌های آماری به شرح جدول زیر می‌باشد.

جدول ۲- آمار توصیفی

متغیر	علامت اختصاری	N	Minimum	Maximum	Mean		Std. Deviation	Variance
					Statistic	Std. Error		
تعامل در مورد افشای اطلاعات	RDI	225	1.00	5.00	2.3847	.07189	.89211	.796
موضوعات مرتبط با حسابداری	IRA	225	1.00	5.00	3.4199	.07948	.98633	.973

برای متغیر تعامل در مورد افشای اطلاعات (RDI) مینیمم نظرات مقدار ۱,۰۰ و ماکزیمم نظرات مقدار ۵,۰۰ و میانگین و انحراف

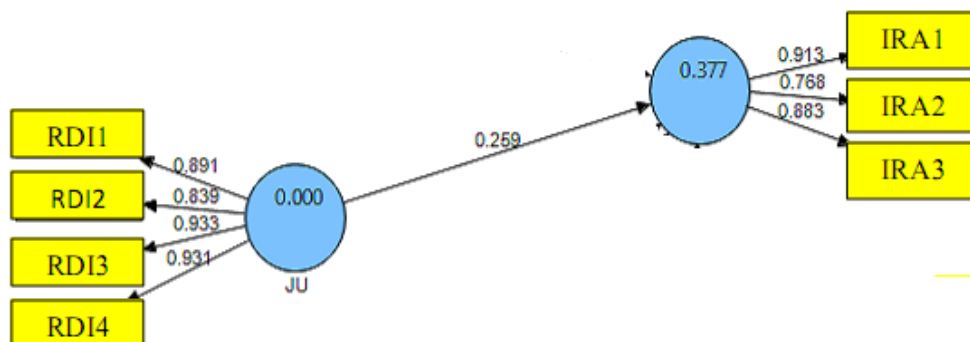
معیار نظرات به ترتیب به میزان ۲,۳۸۴۷ و ۰,۸۹۲۱۱ می‌باشد.

برای متغیر موضوعات مرتبط با حسابداری (IRA) مینیمم نظرات مقدار ۱,۰۰ و ماکزیمم نظرات مقدار ۵,۰۰ و میانگین و انحراف

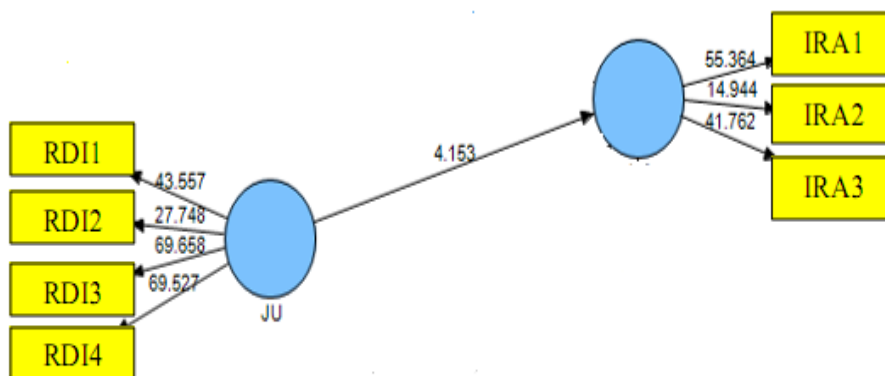
معیار نظرات به ترتیب به میزان ۳,۴۱۹۹ و ۰,۹۸۶۳۳ می‌باشد.

۵- آزمون فرضیات تحقیق

در این قسمت به بررسی آزمون فرضیات تحقیق با استفاده از نرم افزار PLS می‌پردازیم



شکل ۱- مدل ساختاری تحقیق همراه با ضرایب بارهای عاملی



شکل ۲- مدل ساختاری تحقیق همراه با ضرایب معناداری

برازش مدل

جهت بررسی برازش مدل، از برازش مدل اندازه‌گیری، برازش مدل ساختاری و برازش کلی مدل استفاده می‌کنیم.

برازش مدل‌های اندازه‌گیری:

پایایی^۴:

به منظور بررسی پایایی مدل اندازه‌گیری تحقیق، به بررسی ضرایب بارهای عاملی، ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی همی‌پردازیم

⁴ -Reliability

⁵ -Composite Reliability

سنجش بارهای عاملی:

ضرایب بارهای عاملی

بار عاملی	شاخص	عامل
0.891	RDI1	تعامل در مورد افشای اطلاعات
0.839	RDI2	
0.933	RDI3	
0.931	RDI4	
0.768	IRA1	موضوعات مرتبط با حسابداری
0.883	IRA2	
0.913	IRA3	

مقدار ملاک برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی، ۰,۴ می‌باشد. در جدول فوق تمامی اعداد ضرایب بارهای عاملی سؤالات از ۰,۴ بیشتر است که نشان از مناسب بودن این معیار دارد.

آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی

مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در PLS، بعد از سنجش بارهای عاملی سؤالات، نوبت به محاسبه و گزارش ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی می‌رسد، که نتایج آن در جدول زیر آمده است.

جدول ۳- نتایج معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پنهان تحقیق

ضریب پایایی ترکیبی (CR>0.7)	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>0.7)	علامت اختصاری	متغیرهای مکنون
0.944	0.920	RDI	تعامل افشای اطلاعات
0.892	0.819	IRA	موضوعات مرتبط با حسابداری

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی ۰,۷ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیارها در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی پژوهش را تأیید نمود.

روایی همگرا^۶

^۶-Convergent Validity

معیار دوم از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، روایی همگرا است که به بررسی میزان همبستگی هر سازه با سؤالات (شاخص‌ها) خود می‌پردازد.

جدول ۴- نتایج روایی همگرا متغیرهای پنهان تحقیق

متغیرهای مکنون	علامت اختصاری	میانگین واریانس استخراجی (AVE>0.5)
تعامل افشای اطلاعات	RDI	0.808
موضوعات مرتبط با حسابداری	IRA	0.734

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای AVE، ۰٫۵ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیار در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، در نتیجه مناسب بودن روایی همگرای پژوهش تأیید می‌شود.

برازش مدل ساختاری:

ضرایب معناداری (مقادیر t_values)

با توجه به شکل شماره ۲، فرضیه‌های تحقیق چون ضرایب t بیشتر از ۱٫۹۶ بدست آمده‌اند، لذا در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بودن آنها تأیید می‌شود.

معیار R Squares یا R^2

دومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش ضرایب R^2 مربوط به متغیر پنهان درون‌زای (وابسته) مدل است. R^2 معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد و سه مقدار ۰٫۱۹، ۰٫۳۳ و ۰٫۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی R^2 در نظر گرفته می‌شود. مطابق با شکل ۱، مقدار R^2 برای سازه‌های درون‌زای پژوهش محاسبه شده است که با توجه به سه مقدار ملاک، می‌توان مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید ساخت.

جدول ۵- نتایج معیار R^2 برای سازه درون‌زا

متغیر مکنون	علامت اختصاری	R^2
موضوعات مرتبط با حسابداری	IRA	0.377

⁷ - Average Variance Extracted

برازش مدل کلی

معیار⁸ GOF

برای بررسی برازش مدل کلی از معیار GOF استفاده می‌شود که سه مقدار ۰،۰۱، ۰،۲۵ و ۰،۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی شده است.

این معیار از طریق فرمول زیر محاسبه می‌گردد:

$$GOF = \sqrt{\overline{communalities} \times R^2} \quad \text{رابطه ۱}$$

$\overline{Communalities}$ از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان پژوهش به دست می‌آید.

جدول ۶- میزان Community و R^2 متغیرهای تحقیق

متغیرهای مکنون	علامت اختصاری	Community	R^2
تعامل افشای اطلاعات	RDI	0.808	0.000
موضوعات مرتبط با حسابداری	IRA	0.734	0.377

جدول ۷- نتایج برازش مدل کلی

GOF	R^2	$\overline{Community}$
0.437	0.235	0.813

با توجه به مقدار بدست آمده برای GOF به میزان 0.437، برازش بسیار مناسب مدل کلی تأیید می‌شود.

⁸ - Goodness of Fit

جدول ۸- نتایج رابطه مستقیم و ضرایب معناداری فرضیات مدل پژوهش

نتیجه آزمون	معناداری (T-Value)	ضریب مسیر (β)	علامت اختصاری	روابط علی بین متغیرهای پژوهش	فرضیه اصلی
تایید فرضیه	4.153	0.259	RDI--IRA	تعامل در مورد افشای اطلاعات موضوعات مرتبط با حسابداری	اول

فرضیه اصلی اول:

H₁: بین تعامل در مورد افشای اطلاعات با موضوعات مرتبط با حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.

با توجه به شکل ۱ و شکل ۲، می‌توان گفت ضریب استاندارد شده (ضریب مسیر) بین دو متغیر (تعامل در مورد افشای اطلاعات با موضوعات مرتبط با حسابداری) $\beta=0.259$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) بین این دو متغیر نیز $t=4.153$ بوده (بیشتر از قدرمطلق ۱,۹۶) که نشان می‌دهد این رابطه معنادار است. بنابراین فرضیه H₁ تأیید می‌شود و می‌توان نتیجه گرفت بین تعامل در مورد افشای اطلاعات با موضوعات مرتبط با حسابداری رابطه معنی‌داری وجود دارد و لذا این فرضیه دوم تأیید خواهد شد.

نتایج فرضیات فرعی

فرضیه فرعی اول:

H₁: بین تعامل در مورد افشای اطلاعات با موضوعات مرتبط با حق الزحمه حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.

ضریب استاندارد شده (ضریب مسیر) بین دو متغیر (تعامل در مورد افشای اطلاعات با موضوعات مرتبط با حق الزحمه حسابداری) $\beta=0.236$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) بین این دو متغیر نیز $t=3.142$ بوده (بیشتر از قدرمطلق ۱,۹۶) که نشان می‌دهد این رابطه معنادار است. بنابراین فرضیه H₁ تأیید می‌شود و می‌توان نتیجه گرفت بین تعامل در مورد افشای اطلاعات با موضوعات مرتبط با حق الزحمه حسابداری رابطه معنی‌داری وجود دارد و لذا این فرضیه فرعی اول تأیید خواهد شد.

فرضیه فرعی دوم:

H₁: بین تعامل در مورد افشای اطلاعات با موضوعات مرتبط با کنترل داخلی رابطه معناداری وجود دارد.

ضریب استاندارد شده (ضریب مسیر) بین دو متغیر (تعامل در مورد افشای اطلاعات با موضوعات مرتبط با کنترل داخلی) $\beta=0.249$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) بین این دو متغیر نیز $t=4.523$ بوده (بیشتر از قدرمطلق ۱,۹۶) که نشان می‌دهد این رابطه

معنادار است. بنابراین فرضیه H_1 تأیید می‌شود و می‌توان نتیجه گرفت بین تعامل در مورد افشاء اطلاعات با موضوعات مرتبط با کنترل داخلی رابطه معنی‌داری وجود دارد و لذا این فرضیه فرعی دوم تأیید خواهد شد.

فرضیه فرعی سوم:

H_1 : بین تعامل در مورد افشاء اطلاعات با موضوعات مرتبط با تاخیر در گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. ضریب استاندارد شده (ضریب مسیر) بین دو متغیر (تعامل در مورد افشاء اطلاعات با موضوعات مرتبط با تاخیر در گزارش حسابرسی) $\beta=0.179$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) بین این دو متغیر نیز $t=3.354$ بوده (بیشتر از قدرمطلق 1.96) که نشان می‌دهد این رابطه معنادار است. بنابراین فرضیه H_1 تأیید می‌شود و می‌توان نتیجه گرفت بین تعامل در مورد افشاء اطلاعات با موضوعات مرتبط با تاخیر در گزارش حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد و لذا این فرضیه فرعی سوم تأیید خواهد شد.

جدول ۹- نتایج رابطه مستقیم و ضرایب معناداری فرضیات مدل پژوهش-فرضیات فرعی

فرضیه	روابط علی بین متغیرهای پژوهش	علامت اختصاری	ضریب مسیر (β)	معناداری (T-Value)	نتیجه آزمون
فرعی اول	تعامل در مورد افشاء اطلاعات با حق الزحمه حسابرسی	RDI--AF	0.236	3.142	تایید فرضیه فرعی اول
فرعی دوم	تعامل در مورد افشاء اطلاعات با کنترل داخلی	RDI-- IC	0.249	4.523	تایید فرضیه فرعی دوم
فرعی سوم	تعامل در مورد افشاء اطلاعات با تاخیر در گزارش حسابرسی	RDI-- DAR	0.179	3.354	تایید فرضیه فرعی سوم

۶- نتیجه گیری:

اصطلاح افشا در گسترده‌ترین مفهومی به معنای ارائه اطلاعات است. در حسابداری از این اصطلاح به نحو محدودتری استفاده می‌شود و صرفاً به معنای ارائه اطلاعات مالی مربوط به یک شرکت در گزارشهای مالی و یا گزارشهای سالانه می‌باشد. در برخی موارد، مفهوم افشا باز هم محدودتر و به معنای ارائه اطلاعاتی که در صورتهای مالی منظور نشده است تلقی می‌شود. مسایل مرتبط با ارائه اطلاعات در ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت گردش یا جریان وجوه نقد نیز بر اساس ضوابط شناخت و اندازه‌گیری حل و فصل می‌گردد.

بنابراین، افشا در محدودترین معنای خود شامل مواردی نظیر بحث و تحلیل مدیریت، یادداشتهای توصیفی همراه صورتهای مالی و صورتهای مالی مکمل می‌شود.

افشای خارج از صورتهای مالی، در بازارهای جهانی امروز، نقش با اهمیتی را ایفا می‌کند. اما در مورد نحوه اندازه‌گیری برخی از اقلام، اختلاف نظرهای عمده‌ای وجود دارد. مثلاً حسابداری سرقفلی⁹ و چگونگی اندازه‌گیری آن، در کشورهای مختلف بسیار متفاوت است.

علاوه بر این، هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی ایران در این مورد به شرح زیر اظهار نظر کرده است:

"به کارگیری مبانی مختلف در اندازه‌گیری ارزش عناصر حسابداری، شناسایی درآمد به انحای گوناگون، وجود مبانی مختلف برای مقابله هزینه‌ها با درآمد و تنوع رویه‌های حسابداری، افشار رویه‌های حسابداری و توضیحات دیگری را لازم می‌سازد که توصیف رویدادهای اقتصادی را کامل و اقلام صورتهای مالی را شفاف و گویا کند."

به هر صورت، از دیدگاه سیاستگذاران حسابداری، اهمیت دو سطحی که در آن اطلاعات مالی ارائه می‌شود. در سطح صورتهای مالی و در سطح مطالبی که ضمیمه صورتهای است. یکسان نیست مثلاً به نظر هیات استانداردهای حسابداری آمریکا. از آنجا که شناخت به معنای انعکاس یک قلم با توصیف و عدد است و ارزش آن عدد در جمع ارزش این اقلام صورتهای مالی منظور می‌شود. افشای اطلاعات به طرق دیگر، شناخت محسوب نمی‌گردد.

در این مقاله سعی شد به بررسی افشای اطلاعات با موضوعات مرتبط با حسابرسی پرداخته شود که با توجه به یافته‌های تحقیق، فرضیه اصلی که در مورد افشای اطلاعات با موضوعات مرتبط با حسابرسی می‌باشد، رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به نتایج بدست آمده و ضریب مسیر بین دو متغیر در مورد افشای اطلاعات با موضوعات مرتبط با حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. بنابراین فرضیه اصلی مورد تأیید قرار گرفت. و همچنین با توجه به رابطه معناداری بین افشای اطلاعات با موضوعات مرتبط با حسابرسی، به شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود که صورت‌های مالی ارائه شده به استفاده کنندگان دارای افشای کافی برای تصمیم‌گیری باشد. چرا که صورتهای مالی که با افشای کامل باشند با حق الزحمه حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی تأثیر گذار هستند. افشای بیشتر اطلاعات با عوامل مرتبط با حسابرسی رابطه معناداری دارد.

⁹ - Goodwill

باسمه تعالی

پاسخگوی محترم

با سلام و احترام

پرسشنامه ای که ملاحظه می فرمایید تحقیق در مورد "بررسی افشا اطلاعات و تاثیر آن بر موضوعات مرتبط با حسابرسی" است. در این خصوص پرسشهایی در دلبخش، اطلاعات عمومی و اطلاعات تخصصی به شرح زیر انتخاب شده است. هدف از این پرسشها تعیین میزان تاثیر گفتگوی حسابرس و صاحبکار در مورد انعطاف پذیری صاحبکار در خصوص ارائه رهنمودها و راهکارهای اصلاحی حسابرس راجع به موارد تحریف های موجود و همچنین سایر موارد قابل افشاء می باشد. بدیهی است پاسخ های شما کاملاً محرمانه تلقی شده و صرفاً در تحلیل پژوهش حاضر مورد استفاده قرار خواهد گرفت. پیشاپیش از همکاری سازنده شما، کمال تشکر را دارم.

باتشکر

سعیده فتاحی بافقی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابرسی

بخش اول - اطلاعات شخصی و عمومی

۱-جنسیت:

مرد زن

۲-سن:

۳۱ تا ۴۰ سال ۴۱ تا ۵۰ سال ۵۱ سال به بالا

۳-تحصیلات:

فوق دیپلم لیسانس فوق لیسانس دکتری

۴- سابقه خدمت:

۵ تا ۹ سال ۹ تا ۱۵ سال ۱۵ تا ۲۰ سال ۲۰ سال به بالا

۵- پست سازمانی:

سرپرست سرپرست ارشد مدیر مدیر ارشد شریک

۶- شاغل در:

بخش دولتی بخش خصوصی

بخش دوم- اطلاعات تخصصی

الف- حسابرس محترم آیا در خصوص موارد زیر با مدیران بحث می نماید؟! در صورتیکه پاسخ شما بلی می باشد گفتگوی شما با مدیران تا چه میزان بر تغییر اطلاعات و ارقام افشا شده می تواند تاثیر بگذارد؟

خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد	خیر	بلی	شـــــــــــــــــــــرح
---------	----	-------	------	-----------	-----	-----	--------------------------

افشاء Disclosure					
					۱. موضوع تداوم فعالیت شرکت
					۲. معاملات با اشخاص وابسته
					۳. تعهدات زیست محیطی
					۴. رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه و سایر رویدادهای احتمالی.
					۵. اقدامات غیر قانونی و تقلب
					۶. تغییر یکنواختی در کاربرد رویه های حسابداری
					۷. هرگونه برنامه برای تعطیل یا تغییر در فعالیت اصلی شرکت
					۸. بدهی های احتمالی و تعهدات سرمایه ای
					۹. دارائی ها و بدهی های ارزی
					۱۰. هرگونه قصد و یا برنامه ای برای ایجاد تغییرات در سرمایه یا ساختار آن
					۱۱. ارائه مناسب سود قابل تقسیم سهم
					۱۲. توانائی شرکت در ایفای تعهدات جاری
					۱۳. تفکیک هزینه های جاری و سرمایه ای
					۱۴. هرگونه محدودیت درباره استفاده از دارائی های شرکت
					۱۵. معاملات درون گروهی و سود و زیان های تحقق نیافته ناشی از آن
					۱۶. دعاوی حقوقی له و علیه شرکت

ب- حسابرس محترم به اعتقاد شما تعامل و گفتگوی سازنده با صاحبکار تا چه میزان بر یافته های حسابرسی به شرح زیر می تواند تاثیر بگذارد؟

موضوعات مرتبط با حسابرسی Audit-related matters					
خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد	بلی
					۱۷. کیفیت اطلاعات ارائه شده از سوی مدیریت به حسابرسان
					۱۸. دامنه حسابرسی کنترل های داخلی
					۱۹. ناتوانائی در دستیابی به جدول زمان بندی شده مورد تایید شرکت توسط

							حسابرس
							۲۰. توانائی کشف تقلب و سایر موارد نقص مقررات
							۲۱. تنگنا های زمانی ایجاد شده در اثر تاخیر در اخذ اطلاعات از سوی شرکت
							۲۲. حق الزحمه غیر عادی حسابرسی
							۲۳. تلاش برای چانه زنی دوباره در رابطه با حق الزحمه حسابرسی
							۲۴. سطح حق الزحمه غیر حسابرسی (مشاوره) از حسابرسی فعلی
							۲۵. ماهیت ومحتوای نامه مدیریت (ضمنی ونهایی)

ضمن قدردانی از حوصله جنابعالی ، خواهشمند است نقطه نظرات اصلاحی وپیشنهادی خودرا مرفوم فرماییدبادیده منت پذیرای آن هستیم.

منابع و مآخذ

۱. امانی-ع و دوانی-غ-۱۳۹۰-مجله حسابداری رسمی
۲. پوربهبهانی-الف- بهمن ۱۳۸۷-بررسی رابطه حسابرس-صاحبکار با تاکید بر مدت تصدی حسابرسی و تغییر حسابرس در ایران-پایان نامه کارشناسی ارشد-رشته حسابداری- دانشگاه علامه طباطبایی
۳. تنایی-م-و علوی-م-۱۳۹۲-بررسی مقایسه ای عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی صورتهای مالی از منظر حسابرسان و مدیران اجرایی-دانشگاه علوم اقتصادی
۴. تلاوت-م-کنترل داخلی- فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی-
(htmi/data/files/paper/9104/tavazon.docx)
۵. خدامی-الف- وعلی پور مست-ک-تابستان ۱۳۹۱-بررسی روابط بین حسابرس-صاحبکار و رتبه بندی مشکلات مربوطه در محیط حسابرسی ایران-پایان نامه کارشناسی ارشد-رشته حسابداری-دانشگاه شهید باهنر کرمان
۶. رشیدی باغی-م-م-آبان ۱۳۹۱-تغییر مسئولیت حسابرسان در ارتباط با کشف تقلب-مجله حسابرس- شماره ۶۷
۷. سلیمانی-الف-اصول حسابرسی جلد ۱- سازمان حسابرسی-نشریه شماره ۸۷
۸. عالی ور-ع-۱۳۶۶-مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی-صورتهای مالی اساسی-سازمان حسابرسی-نشریه شماره ۷۶
۹. عالی ور-ع-۱۳۶۶-مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی-صورتهای مالی اساسی-سازمان حسابرسی-نشریه شماره ۶۸
۱۰. علی پور سرمست-ک-۱۳۹۰-بررسی مشتری-حسابرس و مشکلات مربوطه در محیط اقتصادی ایران-پایان نامه-رشته حسابداری-دانشکده مدیریت و اقتصاد-دانشگاه باهنر کرمان
۱۱. گرجی پور-س-۱۳۹۱-نامه مدیریت
۱۲. کمیته فنی سازمان حسابرسی-۱۳۸۰-استانداردهای حسابداری-سازمان حسابرسی-چاپ اول
۱۳. کمیته فنی سازمان حسابرسی-۱۳۸۰-استانداردهای حسابرسی-سازمان حسابرسی-چاپ اول
۱۴. کمیته فنی سازمان حسابرسی-۱۳۹۴-استاندارد بین‌المللی حسابداری-سازمان حسابرسی-شماره ۱۲
۱۵. منصور سرنجیانه-م-و تنائی-م-۱۳۹۲-بررسی عکس العمل بازار سهام نسبت به حق الزحمه های غیر عادی حسابرسی-مجله پژوهش های حسابداری مالی سال پنجم-شماره چهارم
۱۶. محمدپور-م-و نادریان-م-وصفاری-م-۱۳۹۱-مسئولیت حسابرس در قبال تقلب

۱۷. محمدپور-ف و توکل نیا-الف- واکبرپور-م-۱۳۹۲- کنترل داخلی و آثار افشای اطلاعات- ماهنامه بورس- شماره ۱۰۷
۱۸. نفیسی-م- و-ارباب سلیمانی-ع-۱۳۷۲- مشکلات حسابداری واحد های تجاری کوچک- ترجمه رساله دکترای دبرار بیورن ۱۹۸۲- سازمان حسابداری- نشریه ۹۳
۱۹. واعظ-ع- واحمدی-و-۱۳۹۳- تاثیر حق الزحمه غیر عادی حسابداری و تعداد بندهاظهار نظر حسابداری بر تاخیر در ارائه گزارش حسابداری- حسابداری: نظریه و عمل- سال اول- شماره ۲- صفحات ۱-۲۱
۲۰. یگانه-ح-۱۳۹۴- فلسفه حسابداری- انتشارات ترمه
۲۱. روزنامه دنیای اقتصاد-۱۳۸۸- شماره ۱۹۵۵
۲۲. فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابداری-۱۳۸۲- شماره ۱۱
۲۳. مجله الکترونیکی- نقش حسابداری در توسعه اقتصادی کشور (بخش پنجم)/ vists.ir
۲۴. ماهنامه ی بورس ۹۴ (عرضه های اولیه بورس)- منابع فصلنامه‌ی تخصصی شماره ۱۳۸۹- مروری بر فلسفه حسابداری- اصول حسابداری جلد اول (ترجمه: ابراهیم وحیدی الیزی)
۲۵. دکتر ناصر ایزدی نیا، کریم ایمانی، وحید روح الهی- چارچوب نظری جامع برای افشای داوطلبانه سرمایه فکری
۲۶. ملایمنی-و- و- مرفوع-م- (۱۳۹۴) فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی سال ۱۱

27. Vivien Beattie*, Stella Fearnleyb and Richard Brandtb aUniversity of Stirling, UK . bUniversity of Portsmouth, UK. International Journal of Auditing- Behind the Audit Report: A Descriptive- Study of Discussions and Negotiations Between Auditors and Directors.
28. An, Y., Davey, H. and Eggleton, Ian R.C. (2001). Towards a comprehensive theoretical framework for voluntary IC disclosure, *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 12 No. 4 p. 571-585
29. Deegan, C. (2006), "Legitimacy theory", in Hoque, Z. (Ed.), *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods* , Spiramus Press, London, pp. 161-81.
30. Deegan, C. and Samkin, G. (2009), *New Zealand Financial Accounting* , McGraw-Hill, Sydney. Garcí'a-Meca, E., Parra, I., Larra'n, M. and Mart'inez, I. (2005), "The explanatory factors of intellectual capital disclosure to financial analysts", *The European Accounting Review*, Vol. 14 No. 1, pp. 63-95
31. Guthrie, J., Petty, R. and Ricceri, F. (2006), "The voluntary reporting of intellectual capital: comparing evidence from Hong Kong and Australia", *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 7 No. 2, pp. 254-71.
32. Jensen, M. and Meckling, W.H. (1976), "Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure", *Journal of Financial Economics*, Vol. 3 No. 4, pp. 305-60

33. Li, J., Pike, R. and Haniffa, R. (2008), "Intellectual capital disclosure and corporate governance structure in UK firms", *Accounting and Business Research*, Vol. 38 No. 2, pp. 137-59
34. Wang, Xia. & Wu, Min. (2011). The Quality of Financial Reporting in China: An Examination from an Accounting Restatement Perspective. *China Journal of Accounting Research*, vol. 4, 167–196.
35. Al-Ajmi, Jasim. (2008). Audit and Reporting Delays: Evidence from an Emerging Market. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* 24, 217–226.
36. Rogers, Jonathan L. (2008). Disclosure Quality and Management Trading Incentives. *Journal of Accounting Research*. Vol. 46(5), 1265-1296.
37. Tsai Chiang, Hsiang. & Lin Lin, Shu. (2012). Auditor's Industry Specialization and Disclosure Quality of IAS No. 39-Related Accounts. *Journal of Applied Finance & Banking*, vol. 2, no.2, 59-98.
38. Ng, Patrick P.H. & Tai, Benjamin Y.K.(1994). An Empirical Examination of the Determinants of Audit Delay in Hong Kong. *British Accounting Review*. Vol. 26, 43-59.