

## رابطه پیچیدگی حسابداری و گزارشگری نادرست شرکتها

مرتضی عباسی

حسابرس دیوان محاسبات کشور

### چکیده

موضوع تحقیق حاضر، بررسی ارتباط بین پیچیدگی حسابداری و گزارشگری نادرست شرکتها شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران است. اساس تحقیق حاضر بر پایه تئوری و تحقیق ارائه شده در تحقیقات پیشین است. به این منظور با تبعیت از مدل‌های رگرسیونی تحقیقات پیشین، رابطه بین پیچیدگی حسابداری و گزارشگری نادرست شرکتها سنجیده شده است. داده‌های مورد نیاز مدل ها از میان شرکت‌هایی جمع‌آوری شد که طی قلمرو زمانی تحقیق از سال ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۱ - به مدت ۵ سال - سهام خود را در بورس اوراق بهادار تهران عرضه داشتند و معاملات مربوط به سهام آنها بیش از سه ماه وقفه نداشته است. بدین ترتیب ۱۴۰ شرکت به عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. یافته‌های این تحقیق حاکی از وجود رابطه رابطه معنادار بین پیچیدگی حسابداری و گزارشگری نادرست شرکتها می باشد.

واژگان کلیدی: گزارشگری اشتباه، پیچیدگی‌های حسابداری، روش‌های حسابداری

**مقدمه**

در این تحقیق ارتباط بین پیچیدگی حسابداری و گزارشگری نادرست شرکتها بررسی می شود. بالا بودن پیچیدگی روش های حسابداری سبب سردرگمی سرمایه گذاران و در نتیجه سبب عدم تخصیص بهینه منابع خواهد شد. عواملی که باعث افزایش کیفیت اطلاعات مالی می شوند شامل عوامل درون زا و برون زا می باشند. در این تحقیق اثر پیچیدگی های اطلاعات مالی با گزارش حسابرسان بررسی می شود.

**بیان مساله**

زمانی از یک فعالیت به عنوان پیچیده نام برده می شود که تصمیم گیرنده یا با این کار آشنایی ندارد و یا برای تصمیم گیری در این خصوص نیاز به پردازش مقدار زیادی اطلاعات دارد. (آرنولد، کولر، لیک و ساتن ۲۰۰۰) پیچیدگی به معنای دشوار بودن درک و اجرا می باشد. حسابداری پیچیده به طور خاص اشاره به دشواری در فهم طرح معاملات (یا معاملات بالقوه) و استانداردهای صورت های مالی دارد. (SEC، ۲۰۰۸)

تحقیقات نشان می دهد، زمانی که حسابداری پیچیده است، مدیران بیشتر احتمال دارد در هنگام استفاده از استانداردهای مربوط به معاملات دچار اشتباه شوند، در نتیجه احتمال گزارشگری نادرست غیر عمدی با توجه به اشتباهات افزایش می یابد. در واقع حسابداری پیچیده می تواند منجر به دستکاری صورتهای مالی توسط مدیران شود. (پیکونی ۲۰۰۶ و برگسترسر<sup>۱</sup> و همکارانش، ۲۰۰۶)

پیچیدگی حسابداری می تواند برای بازارهای مالی هزینه زا باشد، زیرا عدم قطعیت، فرایند تشخیص را محدود کرده، منجر به سوگیری و خطاها در برآورد یا قضاوت می شود (شیک و همکاران ۱۹۹۰؛ تورسکی و کانمن ۱۹۷۴). یکی از این هزینه ها گزارشگری نادرست است. پیچیدگی می تواند از دو راه منجر به گزارشگری نادرست شود.

- ۱) پیچیدگی از دیدگاه تهیه کنندگان می تواند موجب اشتباهاتی در گزارشگری مالی (تئوری اشتباه) شود؛ با افزایش پیچیدگی، میزان خطا افزایش یافته و این امر گزارشگری نادرست را در پی خواهد داشت.
- ۲) پیچیدگی می تواند زمینه را برای مدیران فراهم آورد تا سود را فرصت طلبانه مدیریت کنند (تئوری دستکاری)

**اهمیت و ضرورت تحقیق**

هدف صورتهای مالی، آرایه اطلاعات تلخیص و طبقه بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحدهای تجاری است تا در تصمیم گیریهای اقتصادی مفید واقع شود. چنین اطلاعاتی هم باعث کارایی و اثربخشی بازار سرمایه و هم موجب تخصیص مؤثر و مناسب منابع کمیاب اقتصادی به بخشها و واحدهای اقتصادی می شود.

وجود کیفیت گزارشگری مالی یکی از ضرورتها در امر گزارشگری مالی است. وجود کیفیت گزارشگری مالی سبب پیش بینی بهتر از جریانات نقدی آتی شرکت برای سرمایه گذاران و دیگر استفاده کنندگان صورتهای مالی می شود. لازم به ذکر است که با توجه به آنکه حسابداری و اقتصاد دارای اثرات متقابل بر یکدیگر هستند، لذا سطح کیفیت گزارشگری مالی دارای اثرات اقتصادی می باشد. (کردستانی و رحیمی (۱۳۹۰))

با عنایت به ادبیات و پیشینه تحقیقاتی که تاکنون با محوریت کیفیت گزارشگری مالی انجام گرفته است، مؤید اهمیت نقش این مقوله در زمینه های مختلفی از قبیل برطرف کردن مسائل برخاسته از نمایندگی، بی اثر ساختن مسائل ناشی از عدم تقارن اطلاعاتی بین استفاده کنندگان آگاه و ناآگاه، احقاق حقوق ذینفعان عمده، تأثیر مثبت بر کاهش هزینه های استقراض و هزینه های سرمایه و افزایش اهرمهای مالی، نقش باز دارندگی در قبال وقوع رسوایی های مالی و همچنین نقش انکار ناپذیر آن در مبحث راهبری شرکتی و ... است.

<sup>1</sup>Bergestrser

ضرورت انجام تمام تحقیقاتی که در زمینه‌های فوق انجام شد حاکی از اهمیت موضوعی کیفیت گزارشگری مالی در میان محققان حسابداری در حوزه تحقیقات علمی این رشته است.

### اهداف تحقیق

هدف از انجام این تحقیق بررسی ارتباط بین پیچیدگی حسابداری و گزارشگری نادرست شرکتها می باشد.

لذا در نهایت سوال تحقیق به شرح زیر صورت بندی شده است:

- آیا پیچیدگی حسابداری بر گزارشگری نادرست و اشتباه شرکتها موثر است؟

مطالعات انجام شده در زمینه تجدیدارائه صورت‌های مالی رامی‌تواند رسه گروه به شرح زیر طبقه‌بندی کرد:

۱. تحقیقات مربوط به پیامدهای منفی تجدیدارائه صورت‌های مالی

۲. تحقیقات مربوط به عوامل وانگیزه‌های تجدیدارائه صورت‌های مالی

۳. تحقیقات مربوط به تشخیص وپیش‌بینی تجدیدارائه صورت‌های مالی در جدول زیر خلاصه‌ای از تحقیقات در زمینه‌های یادشده، ارائه شده است.

نام محقق / محققین	سال	نتیجه تحقیق
<b>تحقیقات مربوط به پیامدهای منفی تجدیدارائه صورت‌های مالی</b>		
بارون و همکاران	۲۰۰۱	ریسک حساسی و مخارج حساسی در مواردی بیشتر است که تجدید ارائه صورت‌های مالی، کاهنده سود انباشته است.
اوورز و همکاران	۲۰۰۲	واکنش منفی بازار در مواردی شدت بیشتری دارد که تجدید ارائه صورت‌های مالی با تغییر مدیریت ارشد شرکا همراه بوده است.
گریفین	۲۰۰۲	تعداد تحلیل‌گران علاقه‌مند و پیگیر شرکت پس از اعلام تجدید ارائه صورت‌های مالی و افزایش غیر عادی فعالیت گروه‌های دارای اطلاعات نهانی (درون شرکتی) از چند ماه پیش از اعلام تجدید ارائه صورت‌های مالی کاهش می‌یابد.
پالمروز و همکاران	۲۰۰۴	واکنش منفی بازار به تجدید ارائه صورت‌های مالی در مواردی شدیدتر است که به تقلب مربوط باشد، موجب تغییر چندین حساب گردد، سود گزارش شده را کاهش دهد و حساسی یا مدیریت به آن مرتبط باشند.
ژانگ	۲۰۰۶	واکنش منفی دارندگان اوراق قرضه به تجدید ارائه صورت‌های مالی از طریق افزایش نرخ بهره و کاهش مدت بازپرداخت اوراق تایید شد.
رومانوس	۲۰۰۷	تاثیر کیفیت سود قبل از تجدید ارائه صورت‌های مالی بر واکنش بازار به آن، تایید شد.
لیو	۲۰۰۷	سهامداران شرکت‌هایی با صورت‌های مالی تجدیدارائه شده، به تغییر حساسی شرکت، تغییر مدیرعامل و مدیر مالی شرکت رای موافق می‌دهند.
روتنستین	۲۰۰۸	راهبری شرکت پس از تجدید ارائه‌های کاهنده سود انباشته، دستخوش تغییر می‌شود.
اموا	۲۰۰۸	واکنش منفی بازار به تجدید ارائه صورت‌های مالی، در مواردی شدیدتر است که مزایای اعطایی به مدیریت (به ویژه پاداش وابسته به سهام) بیشتر باشد یا شرکت کمیته حساسی مستقل نداشته باشد.
شولز	۲۰۰۸	بازار سرمایه به تجدید ارائه صورت‌های مالی واکنش منفی نشان می‌دهد و شدت آن در موارد مرتبط با تقلب یا اثرگذار بر درآمد شرکت بیشتر است.

گراهام و همکاران	۲۰۰۸	تجدید ارائه صورت‌های مالی، موجب افزایش نرخ بهره، کوتاه‌تر شدن زمان سررسید، افزایش احتمال وثیقه‌دار شدن وام و اعمال محدودیت‌های بیشتر می‌شود.
کولینز و همکاران	۲۰۰۸	رابطه بین اخراج مدیر مالی و کاهش مزایای مدیریت با تجدید ارائه صورت‌های مالی به سبب تقلب‌های مالی تایید شد.
بارنیو و کاو	۲۰۰۹	سرمایه‌گذاران درباره شرکت‌هایی که صورت‌های مالی تجدید ارائه شده دارند، به ویژگی‌های بیشتری توجه می‌کنند (دقت برآوردهای تحلیل‌گران).
برزگری خانقاه	۱۳۷۵	شرکت‌های ناموفق از تغییرات حسابداری به عنوان ابزاری برای بیشتر نشان دادن سود دوره جاری استفاده می‌کنند.
ثقفی و همکاران	۱۳۹۰	متعاقب تجدید ارائه صورت‌های مالی، کاهش بلندمدتی در محتوای اطلاعاتی سود رخ می‌دهد.
<b>تحقیقات مربوط به عوامل و انگیزه‌های تجدیدارائه صورت‌های مالی</b>		
ریچاردسون و همکاران	۲۰۰۳	اطلاعاتی را درباره برخی از اقلام تعهدی که به عنوان شاخص‌های کلیدی برای دستکاری سود مورد استفاده قرار گرفته و منجر به تجدید ارائه شده‌اند را ارائه کردند.
آگراوال و چادها	۲۰۰۵	وجود مدیران مستقلی که تخصص مالی و حسابداری دارند در هیئت مدیره یا کمیته حسابرسی، رابطه منفی با احتمال تجدید ارائه دارد.
دزایی و همکاران	۲۰۰۶	اثر تغییر مدیریت ارشد شرکت طی ۱۲ ماه قبل و بعد از تجدید ارائه صورت‌های مالی تایید شد
ژیوانگ و مینوو	۲۰۱۱	اطلاعات حسابداری نقش مهمی در تجزیه و تحلیل سرمایه‌گذاران دارد اما افشای ناکافی باعث ناکارآمدی بازار سرمایه چین شده است. هنگامی که برای تجدید ارائه دلایل گوناگونی وجود داشته باشد، این دلایل وزن‌دهی نمی‌شوند و واکنش بازار با اندازه مخاطرات تناسب ندارد.
سروری‌مهر	۱۳۸۵	رقم تعدیلات سنواتی عمدتاً نتیجه اصلاح اشتباه است و اغلب شرکت‌ها تغییر در برآورد را به اشتباه در سرفصل تعدیلات سنواتی منعکس کرده‌اند.
صفرزاده	۱۳۸۹	عوامل اثرگذار بر گزارشگری مالی متقلبانانه عبارت است از: نسبت جاری، نسبت سرمایه در گردش به کل دارایی‌ها، کل بدهی‌ها به دارایی‌ها، سود انباشته به کل دارایی‌ها، فروش به کل دارایی‌ها، سود خالص به کل دارایی‌ها، سود خالص به فروش، هزینه‌های عملیاتی به فروش، سود عملیاتی به فروش، سود خالص به حقوق صاحبان سهام.
نیکبخت و همکاران	۱۳۹۱	تجدید ارائه صورت‌های مالی از سال ۱۳۸۳ روندی رو به افزایش داشته است و سودآوری، اهرم مالی، طول دوره تصدی مدیریت، تغییر مدیریت، تغییر حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی بر وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی موثر است.
<b>تحقیقات مربوط به تشخیص و پیش‌بینی تجدیدارائه صورت‌های مالی</b>		
لین و همکاران	۲۰۰۴	با استفاده از متغیرهای حق الزحمه حسابرس، اندازه موسسه حسابرسی، تعداد سنوات حسابرسی

شرکت توسط یک حسابرس، نسبت جریان‌های نقدی عملیاتی به متوسط کل دارایی‌ها، کل اقلام تعهدی تقسیم بر کل دارایی‌ها، بازده سالانه سهام، گزارش زیان در سال قبل، نسبت ارزش بازار به مبلغ دفتری سهام، نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها، افزایش سرمایه یا انتشار اوراق بدهی طی دوره مالی قبل و اندازه شرکت الگویی برای پیش‌بینی تجدید ارائه تبیین کردند.		
با استفاده از متغیرهای جریان‌های نقدی عملیاتی تقسیم بر سود عملیاتی و تقسیم بر سود خالص، موجودی کالا تقسیم بر کل دارایی‌ها و تقسیم بر فروش، حساب‌های دریافتی تقسیم بر کل دارایی‌ها و تقسیم بر فروش، کل بدهی‌ها تقسیم بر کل دارایی‌ها، سود خالص تقسیم بر کل دارایی‌ها، سود انباشته تقسیم بر کل دارایی‌ها، امتیاز Z آلتمن، فروش تقسیم بر کل دارایی‌ها، تغییر حسابرس مستقل شرکت در سال قبل، تغییر مدیریت ارشد شرکت در سال قبل و افزایش درصد مالکیت اشخاص درون‌گروهی الگویی برای پیش‌بینی تجدید ارائه تبیین کردند.	۲۰۰۷	مور
با استفاده از حساب‌های دریافتی به فروش، حاشیه سود ناخالص، نسبت رشد فروش، کیفیت دارایی‌ها (کل دارایی‌ها/خالص دارایی‌های ثابت+دارایی‌های جاری)-۱ و کل اقلام تعهدی الگویی برای پیش‌بینی تجدید ارائه تبیین کردند.	۲۰۰۸	بورن
شرکت‌های بزرگتر تعدیلات سنواتی کمتری دارند. بین عمر شرکت‌ها و تجدید ارائه صورت‌های مالی، رابطه معنی‌داری مشاهده نشده است.	۱۳۸۳	سجادی
میانگین قدرمطلق مبلغ تعدیلات سنواتی از میانگین اهمیت در سطح صورت‌های مالی سال قبل بزرگتر است.	۱۳۸۹	کردستانی و همکاران

### فرضیه های تحقیق:

فرضیه براساس تحقیق انجام شده توسط پترسون (۲۰۱۲) به شرح ذیل تدوین شده است:

#### فرضیه اصلی:

بین پیچیدگی حسابداری و گزارشگری نادرست شرکتها ارتباط معنی دار وجود دارد.

#### فرضیات فرعی:

۱. بین میزان توضیحات در متن یادداشت خلاصه اهم رویه های حسابداری شرکتها و تعداد بند های شرط از نوع عدم رعایت استاندارد ها و محدودیت یا ابهام در خصوص درآمد ها، حساب ها و اسناد دریافتی و پیش دریافتها ارتباط معنی دار وجود دارد.
۲. بین تعداد دفعات تکرار کلماتی نظیر شناخت، شناسایی و اندازه گیری به کار رفته در یادداشت خلاصه اهم رویه های حسابداری و تعداد بند های شرط از نوع عدم رعایت اصول و استاندارد ها و محدودیت یا ابهام در خصوص درآمد ها، حساب ها و اسناد دریافتی و پیش دریافتها ارتباط معنی دار وجود دارد.

#### روش تحقیق

تحقیق حاضر از شاخه تحقیقات شبه تجربی و نوع پس رویدادی است که بر اساس اطلاعات واقعی بازار سهام و صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار انجام می گیرد. اطلاعات اساسی این تحقیق، گزارش حسابرسان و اطلاعات مربوط به صورت های مالی شرکت ها است. به همین منظور برای جمع آوری داده های مربوطه، از بانک اطلاعاتی نرم افزار ره آورد نوین و تدبیر پرداز و همچنین صورت های مالی و یادداشتهای همراه حسابرسی شده شرکتها استفاده گردیده است.

برای آزمون فرضیه های تحقیق، از مدلهای ذیل استفاده شده است. به منظور آزمون معنی دار بودن مدل‌های رگرسیون از آماره F و برای آزمون معنی داری ضرایب مدل رگرسیون از آماره t استفاده گردید. همچنین معنی داری ضریب همبستگی (R) مدل

رگرسیون نیز توسط آماره  $t$  مورد آزمون قرار گرفت. لازم به ذکر است که در تمام مراحل آماری، به منظور اطمینان از اشکالات ناشی از خود همبستگی بین مشاهدات در مدل رگرسیونی از آماره «دور بین - واتسون» بهره گرفته شد.

### روش جمع آوری و منابع اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن

در این تحقیق برای جمع آوری اطلاعات و داده ها از دو روش کتابخانه ای استفاده شده است. مبانی نظری و پیشینه تحقیق عمدتاً از مقالات متعدد اخذ شده از اینترنت و نیز کتاب ها و مجلات تخصصی فارسی و لاتین جمع آوری شده است و از اطلاعات منعکس شده در صورت های مالی و همچنین برخی از اطلاعات کیفی مانند گزارش حسابرس، تاریخ تشکیل مجامع عادی و فوق العاده از بانک اطلاعاتی نرم افزار تدبیرپرداز و ره آورد نوین و صورت مالی افشاء شده به صورت مکتوب استفاده گردید. پس از تعیین مساله و تنظیم فرضیه ها، گام بعدی در یک تحقیق علمی، جمع آوری اطلاعاتی باشد. بر اساس آزمون همین اطلاعات جمع آوری شده و تجزیه و تحلیل های مربوطه است که فرضیه های تحقیق رد یا تایید شده در نتیجه به سوالات تحقیق پاسخ داده خواهد شد. بنابراین اگر در هنگام جمع آوری اطلاعات دقت کافی اعمال نگردد این اطلاعات می توانند نتایج تحقیق را تحت تاثیر قرار داده و آن ها را از مسیر واقعی خود منحرف کنند و در نتیجه منجر به بروز یافته های نادرستی شوند که به پشتوانه یک تحقیق علمی بدست آمده اند و می توانند ملاکی برای تحقیقات، تصمیم گیری ها و پیش بینی های آتی قرار گیرند. بدین ترتیب می توان به اهمیت نقش جمع آوری اطلاعات در تایید پذیری و قابلیت اتکای تحقیقات پی برد.

جهت آزمون فرضیات از یک مدل رگرسیون چند متغیره به شرح زیر استفاده خواهد شد. بدین ترتیب که ابتدا شروط عمومی رگرسیون نظیر نرمال بودن توزیع متغیر وابسته و عدم وجود هم خطی و همسانی واریانس متغیر های مستقل مدل مورد بررسی قرار گرفته، سپس مدل های پژوهش برآزش شده و ضرایب متغیر های مستقل محاسبه خواهد شد. همچنین جهت تعیین کیفیت مدل برآزش شده و میزان توضیح دهندگی متغیر های مستقل از آماره  $R^2$  استفاده می گردد.

$$AR_{rt} = a_0 + a_1 WORDS_{rt} + a_2 METHODS_{rt} + a_3 Restatment_{rt} + a_4 Size_{rt} + a_5 AuditorOpinion_{rt} + e_{rt}$$

متغیرهای تحقیق:

در این پژوهش دو متغیر زیر نمایانگر میزان پیچیدگی حسابداری در نظر گرفته شده اند:

$WORDS_{rt}$ : اگر شرکت یادداشتی غیر از یادداشت اهم رویه های حسابداری منعکس در صورت های مالی نمونه (نشریه ۱۶۶ سازمان حسابرسی) استفاده کرده باشد یک در غیر اینصورت صفر. (پترسون (۲۰۱۲))

$METHODS_{rt}$ : تعداد تکرار کلماتی نظیر شناخت، شناسایی و اندازه گیری به کار رفته در یادداشت خلاصه اهم رویه های حسابداری در شرکت ۲ در سال  $t$ . (پترسون (۲۰۱۲))

در این پژوهش متغیر زیر نمایانگر گزارشگری نادرست در نظر گرفته شده است:

$AR_{rt}$ : تعداد بند های شرط از نوع عدم رعایت اصول و استاندارد ها و محدودیت یا ابهام در خصوص درآمد ها، حساب ها و اسناد دریافتی و پیش دریافتها در شرکت ۲ در سال  $t$ . (پترسون (۲۰۱۲))

### متغیرهای کنترلی:

فراوانی و تعداد دفعات تجدیدارائه ارقام مالی مندرج در صورتهای مالی سالیانه شرکتها. (پترسون (۲۰۱۲))

اندازه شرکت: برابر است با لگاریتم میانگین جمع دارائیهای شرکتها. (پترسون (۲۰۱۲))

نوع اظهار نظر حسابرس مستقل: اگر تمام در دوره مورد رسیدگی اظهار نظر مقبول داشته باشد عدد ۱ و در غیر اینصورت عدد ۰ داده خواهد شد. (پترسون (۲۰۱۲))

### طرح مسئله

دلایل معقولی برای استفاده از روش های حسابداری پیچیده و کاملبرای گزارشگری مالی با کیفیت وجود دارد. برخلاف تئوری اشتباه، که معتقد است پیچیدگی بر دقت و صحت گزارشگری مالی تهیه کنندگان تاثیر می گذارد، تئوری دستکاری متکی بر این

اصل است که پیچیدگی برای سرمایه گذاران (یا واسطه های اطلاعات) موجب عدم اطمینان می شود. هم تئوری اشتباه و هم تئوری دستکاری پیچیدگی نشان می دهد که پیچیدگی احتمال گزارشگری نادرست را افزایش می دهد. موضوع مهمی که تدوین کنندگان استاندارد با آن مواجه هستند، شناسایی معاملات پیچیده می باشد. از آنجا که هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) تمایلی به کاهش ارائه صادقانه استاندارد (FASB 2008, QC24)، درک رویکردهیئت استانداردهای حسابداری مالی از اثرات ناشی از پیچیدگی در ارزیابی هزینه ها و منافع بسیار حائز است. یکی از تاثیرات پیچیدگی حسابداری، گزارشگری نادرست می باشد. زیرا هیئت استانداردهای حسابداری مالی کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) هر دو معتقدند که پیچیدگی یکی از عوامل اصلی در افزایش بروز گزارشگری نادرست صورت های مالی است (کاکس ۲۰۰۵؛ هرز ۲۰۰۵).

در این تحقیق در صدد آن هستیم تا تاثیر پیچیدگی را بر بیان نادرست صورتهای مالی (گزارشگری نادرست) مورد ارزیابی قرار دهیم. در این راستا جهت شناسایی میزان پیچیدگی از دو معیار استفاده خواهد شد. این معیارها به شرح زیر هستند:

- یادداشت خلاصه اهم رویه های حسابداری متفاوت از صورتهای مالی نمونه ارائه شده در نشریه ۱۶۶ سازمان حسابرسی -تعداد تکرار کلماتی نظیر شناخت، شناسایی و اندازه گیری به کار رفته در یادداشت خلاصه اهم رویه های حسابداری همچنین جهت شناسایی بیان گزارشگری نادرست از یک معیار که بر اساس تعداد بندهای شرط در گزارش حسابرسی تعیین شده است استفاده خواهد شد. این معیار به شرح زیر است:

-تعداد بند های شرط از نوع عدم رعایت اصول و استاندارد ها و محدودیت یا ابهام در خصوص درآمد ها، حساب ها و اسناد دریافتی و پیش دریافتها

اساس تحقیق حاضر بر پایه تئوری ارائه شده توسط پترسون (۲۰۱۲) است. از این رو، در تحقیق حاضر نیز با استفاده از تئوری پترسون (۲۰۱۲) و با استفاده از اطلاعات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، سوال تحقیق به شرح زیر بیان می شود:

- آیا پیچیدگی حسابداری بر گزارشگری نادرست و اشتباه شرکتهای موثر است؟

### جامعه آماری

جامعه آماری این تحقیق شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. شرکتهایی که در قلمرو زمانی تحقیقین سال ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۱ بورس فعالیت داشته اند به عنوان نمونه انتخاب شدند. برای انتخاب نمونه از معیارهای زیر استفاده شده است:

- (۱) از سال 1397 در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.
- (۲) معاملات سهامشان بیش از ۳ ماه وقفه نداشته باشند.
- (۳) سال مالی آنها به پایان هر سال شمسی ختم شود.
- (۴) شرکتهای انتخاب شده نباید جزو شرکتهای سرمایه گذاری باشند.
- (۵) نوع اظهار نظر عدم اظهار نظر نباشد.
- (۶) ارزش حقوق صاحبان سهامشان منفی نباشد.

فهرست اسامی این شرکتها در جدول (۳-۱) ارائه شده است.

جدول (۳-۱): جدول نمونه گیری تحقیق

۵۱۰	کل شرکت ها
(۸۹)	عدم رعایت شرط اول
(۶۷)	عدم رعایت شرط دوم

(۸۳)	عدم رعایت شرط سوم
(۷۲)	عدم رعایت شرط چهارم
(۱۹)	عدم رعایت شرط پنجم و ششم
۱۴۰	شرکت های نمونه

داده‌های مورد نیاز برای محاسبه متغیرهای مدل تحقیق در جدول (۲-۳) ارائه شده است.

جدول (۲-۳): داده‌های مورد نیاز مدل تحقیق

علامت اختصاری متغیر	شرح متغیر
AR <sub>rt</sub>	تعداد بند های شرط از نوع عدم رعایت اصول و استاندارد ها و محدودیت یا ابهام در خصوص درآمد ها، حساب ها و اسناد دریافتی و پیش دریافتها در شرکت ۲ در سال t
WORDS <sub>rt</sub>	اگر شرکت یادداشتی غیر از یادداشت مهم رویه های حسابداری منعکس در صورت های مالی نمونه (نشریه ۱۶۶ سازمان حسابرسی) استفاده کرده باشد یک در غیر اینصورت صفر
METHODS <sub>rt</sub>	تعداد تکرار کلماتی نظیر شناخت، شناسایی و اندازه گیری به کار رفته در یادداشت خلاصه مهم رویه های حسابداری در شرکت ۲ در سال t
Restatment <sub>rt</sub>	فراوانی و تعداد دفعات تجدید ارائه ارقام مالی مندرج در صورتهای مالی سالیانه شرکتها
Size <sub>rt</sub>	اندازه شرکت : برابر است با لگاریتم میانگین جمع داراییهای شرکتها
Opinion <sub>rt</sub>	نوع اظهار نظر حسابرس مستقل: اگر تمام در دوره مورد رسیدگی اظهار نظر مقبول داشته باشد عدد ۱ و در غیر اینصورت عدد ۰ داده خواهد شد.

نتایج و یافته های تحقیق

ضریب همبستگی بین متغیرهای تحقیق

در این قسمت به منظور تجزیه و تحلیل دو متغیری متغیرهای تحقیق، ماتریس ضریب همبستگی در جدول (۲-۴) ارائه شده است. ضمناً خروجی های اصلی نرم افزار SPSS برای ماتریس همبستگی متغیرهای تحقیق در پیوست شماره (۲) ارائه شده است.

جدول (۲-۴): ماتریس ضریب همبستگی متغیرهای تحقیق

نام متغیر	AR	WORDS	METHODS	Restatment	Size	Opinion
AR	۱	**۱۱۱.	**۱۰۲.-	۰,۰۲۱	۰,۰۵	**۱۲۷.
WORDS	**۱۱۱.	۱	**۱۳۰.	۰	۰,۰۲۳	**۱۱۴.-
METHODS	**۱۰۲.-	**۱۳۰.	۱	۰,۰۲۱	۰,۰۵	**۱۲۷.
Restatment	۰,۰۲۱	۰	۰,۰۲۱	۱	۰,۰۲۳	**۱۱۴.-
Size	۰,۰۵	۰,۰۲۳	۰,۰۵	۰,۰۲۳	۱	**۱۲۷.
Opinion	**۱۲۷.	**۱۱۴.-	**۱۲۷.	**۱۱۴.-	**۱۲۷.	۱



**۹۶۹.-	۰	*۰۷۶.-	۱	**۱۳۰.	**۱۰۲.-	METHODS
۰	۰,۹۹۱	۰,۰۴۳		۰,۰۰۱	۰,۰۰۷	
۰,۰۶۳	۰,۰۲۴	۱	*۰۷۶.-	۰	۰,۰۲۱	Restatment
۰,۰۹۴	۰,۵۲۲		۰,۰۴۳	۰,۹۸۷	۰,۵۷۴	
۰,۰۲۶	۱	۰,۰۲۴	۰	۰,۰۲۳	۰,۰۰۵	Size
۰,۰۵		۰,۵۲۲	۰,۹۹۱	۰,۵۳۷	۰,۱۸۸	
۱	۰,۰۲۶	۰,۰۶۳	**۹۶۹.-	**۱۱۴.-	**۱۲۷.	Opinion
	۰,۰۵	۰,۰۹۴	۰	۰,۰۰۲	۰,۰۰۱	

سطح معنی داری (P\_Value) ضریب همبستگی بین متغیرها در جدول فوق، در سطر دوم نشان داده شده است. چنانچه سطح معنی داری کمتر از ۰/۰۵ باشد، ضریب همبستگی از نظر آماری در سطح اطمینان ۹۵٪ معنی دار است.

\*\*\*: معنی داری در سطح خطای ۱٪ (سطح اطمینان ۹۹٪).

\*: معنی داری در سطح خطای ۵٪ (سطح اطمینان ۹۵٪).

و...

#### نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق

فرضیات شرکت براساس تحقیق انجام شده توسط پترسون (۲۰۱۲) به شرح ذیل تدوین شده است:

#### فرضیه اصلی:

بین پیچیدگی حسابداری و گزارشگری نادرست شرکتها ارتباط معنی دار وجود دارد.

#### فرضیات فرعی:

۱. بین پیچیدگی‌یادداشت خلاصه اهم رویه های حسابداریو تعداد بند های شرط از نوع عدم رعایت اصول و استانداردها و محدودیتیا ابهام در خصوص درآمد ها، حساب ها و اسناد دریافتنی و پیش دریافتهاارتباط معنی دار وجود دارد.

۲. بین تعداد دفعات تکرار کلماتی نظیر شناخت، شناسایی و اندازه گیری به کار رفته در یادداشت خلاصه اهم رویه های حسابداریو تعداد بند های شرط از نوع عدم رعایت اصول و استانداردها و محدودیتیا ابهام در خصوص درآمد ها، حساب ها و اسناد دریافتنی و پیش دریافتهاارتباط معنی دار وجود دارد.

مدلهایی که برای آزمون فرضیه های این تحقیق در نظر گرفته شده اند، بر گرفته از مدلهای رگرسیون چند متغیره تحقیق پترسون (۲۰۱۲) است که در فصل سوم به طور کامل به آن اشاره می شود. در اینجا نیز مدل های مورد استفاده در تحقیق به اختصار و به صورت زیر بیان می شود:

برای آزمون فرضیات تحقیق از مدل (۱) استفاده شده است:

$$AR_{it} = a_0 + a_1 WORDS_{it} + a_2 METHODS_{it} + a_3 Restatment_{it} + a_4 Size_{it} + a_5 Opinion_{it} e_{it} \quad (1)$$

در مدل (۱) ضریب  $a_1$  بیانگر رابطه بین پیچیدگی‌یادداشت خلاصه اهم رویه های حسابداریو تعداد بند های شرط از نوع عدم رعایت اصول و استانداردها و محدودیتیا ابهام در خصوص درآمد ها، حساب ها و اسناد دریافتنی و پیش دریافتها می باشد. اگر  $a_1$  مثبت یا منفی باشد فرضیه فرعی اول تأیید و در غیر اینصورت رد می شود.

در مدل (۱) ضریب  $a_2$  بیانگر رابطه بینتعداد دفعات تکرار کلماتی نظیر شناخت، شناسایی و اندازه گیری به کار رفته در یادداشت خلاصه اهم رویه های حسابداریو تعداد بند های شرط از نوع عدم رعایت اصول و استانداردها و محدودیتیا ابهام در خصوص درآمد

ها، حساب ها و اسناد دریافته می باشد. اگر  $a_2$  مثبت یا منفی باشد فرضیه فرعی دوم تأیید و در غیر اینصورت رد می شود.

اگر فرضیات فرعی تأیید شوند فرضیه اصلی نیز تأیید می گردد.

#### نتیجه‌آزمون فرضیات تحقیق در رگرسیون مدل (۱)

نتایج تجزیه و تحلیل رگرسیون مدل (۱) تحقیق در جدول (۳-۴) ارائه شده است.

#### جدول (۳-۴): نتایج برآورد مدل (۱) تحقیق

$$AR_{it} = a_0 + a_1 \text{WORDS}_{it} + a_2 \text{METHODS}_{it} + a_3 \text{Restatment}_{it} + a_4 \text{Size}_{it} + a_5 \text{Opinion}_{it} + e_{it} \quad (1)$$

متغیر وابسته: تعداد بندهای گزارش حسابرس ( $AR_{it}$ )

متغیرهای توضیحی	ضریب متغیر مدل ( $\beta_i$ )	آماره t	P-value
$a_0$	۰,۸۳۸-	۰,۸۵۹-	۰,۳۹۱
$\text{WORDS}_{it}$	۰,۴۲۸	۳,۱۹۳	۰,۰۰۱
$\text{METHODS}_{it}$	۰,۴۰۸	۱,۹۵۲	۰,۰۵۱
$\text{Restatment}_{it}$	۰,۰۵۳	۰,۴۳۵	۰,۶۶۴
$\text{Size}_{it}$	۰,۰۹۶	۰,۹۵۰	۰,۳۴۲
$\text{Opinion}_{it}$	۱,۴۵۵	۲,۸۰۸	۰,۰۰۵
آماره «دوربین - واتسون» = ۲,۲۰۲		$R^2$ تعدیل شده = ۰,۰۳۲	
آماره $F=۵,۶۸۴$		$R=۰,۱۹۸$	
و $P\text{-value}=۰,۰۰۰$			

ضریب مورد نظر در جدول فوق جهت آزمون فرضیات تحقیق عبارت است از:

$a_1$ : ضریب رابطه بین پیچیدگی یادداشت خلاصه اهم رویه های حسابداری و تعداد بند های شرط از نوع عدم رعایت اصول و استاندارد

ها و محدودیت ابهام در خصوص درآمد ها، حساب ها و اسناد دریافته و پیش دریافته

$a_2$ : ضریب رابطه بین تعداد دفعات تکرار کلماتی نظیر شناخت، شناسایی و اندازه گیری به کار رفته در یادداشت خلاصه اهم رویه

های حسابداری و تعداد بند های شرط از نوع عدم رعایت اصول و استاندارد ها و محدودیت ابهام در خصوص درآمد ها، حساب ها

و اسناد دریافته و پیش دریافته همان طور که در جدول (۳-۴) مشاهده می شود، آماره  $F$  برابر ۶۸۴.۵ و  $P\text{-value}$  برابر با

۰,۰۰۰ است که نشان می دهد در سطح اطمینان ۹۹٪ مدل رگرسیون خطی از نظر آماری معنی دار است.

همان طور که در جدول (۳-۴) مشاهده می شود ضریب همبستگی و ضریب تعیین تعدیل شده مدل (۱) به ترتیب برابر با ۰,۱۹۸ و

۰,۰۳۲ است.

همچنین بر اساس آماره «دوربین - واتسون» مدل (۱) که در جدول (۳-۴) نشان داده شده است مقدار این آماره برابر است با

۲,۲۰۲ که بین ۱,۵ و ۲,۵ است. از این رو می توان اظهار داشت که در مدل (۱) خودهمبستگی بین مشاهدات وجود ندارد.

#### جدول (۴-۴)

متغیرهای توضیحی	ضریب متغیر مدل ( $\beta_i$ )	آماره t	P-value
$\text{WORDS}_{it}$	۰,۴۲۸	۳,۱۹۳	۰,۰۰۱

آماره  $t$  برای متغیر توضیحی  $WORDS_{it}$  (با بتای ۰,۴۲۸) برابر ۳,۱۹۳ است و سطح معنی داری متغیر مذکور نیز برابر با ۰,۰۰۱ است که در سطح اطمینان ۹۹٪ از نظر آماری معنی دار است. در خصوص بررسی اولین فرضیه فرعی بین پیچیدگی یادداشت خلاصه اهم رویه های حسابداریو تعداد بند های شرط از نوع عدم رعایت اصول و استاندارد ها و محدودیت یا ابهام در خصوص درآمد ها، حساب ها و اسناد دریافتی و پیش دریافتها رابطه مستقیم معناداری وجود دارد زیرا بتای متغیر توضیحی  $WORDS_{it}$  برابر ۰,۴۲۸ و آماره  $t$  نیز برابر با ۳,۱۹۳ است که در سطح اطمینان ۹۹٪ معنی دار است.

نتیجه گیری:

**بین پیچیدگی یادداشت خلاصه اهم رویه های حسابداریو تعداد بند های شرط از نوع عدم رعایت اصول و استاندارد ها و محدودیت یا ابهام در خصوص درآمد ها، حساب ها و اسناد دریافتی و پیش دریافتها ارتباط معنی دار وجود دارد.**

جدول (۴-۵)

متغیرهای توضیحی	ضریب متغیر مدل ( $\beta_i$ )	آماره $t$	P-value
$METHODS_{it}$	۰,۴۰۸	۱,۹۵۲	۰,۰۵۱

همچنین آماره  $t$  برای متغیر توضیحی  $METHODS_{it}$  (با بتای ۰,۴۰۸) برابر ۱,۹۵۲ است و سطح معنی داری متغیر مذکور نیز برابر با ۰,۰۵۱ است که در سطح اطمینان ۹۵٪ از نظر آماری معنی دار است. در خصوص بررسی دومین فرضیه فرعی بین تعداد دفعات تکرار کلماتی نظیر شناخت، شناسایی و اندازه گیری به کار رفته در یادداشت خلاصه اهم رویه های حسابداریو تعداد بند های شرط از نوع عدم رعایت اصول و استاندارد ها و محدودیت یا ابهام در خصوص درآمد ها، حساب ها و اسناد دریافتی و پیش دریافتها رابطه مستقیم معناداری وجود دارد زیرا بتای متغیر توضیحی  $METHODS_{it}$  برابر ۰,۴۰۸ و آماره  $t$  نیز برابر با ۱,۹۵۲ است که در سطح اطمینان ۹۵٪ معنی دار است.

بین تعداد دفعات تکرار کلماتی نظیر شناخت، شناسایی و اندازه گیری به کار رفته در یادداشت خلاصه اهم رویه های حسابداری و تعداد بند های شرط از نوع عدم رعایت اصول و استاندارد ها و محدودیت یا ابهام در خصوص درآمد ها، حساب ها و اسناد دریافتی و پیش دریافتها ارتباط معنی دار وجود دارد.

با توجه به تایید دو فرضیه فرعی فرضیه اصلی به شرح ذیل در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید می شود:

**بین پیچیدگی حسابداری و گزارشگری نادرست شرکتها ارتباط معنی دار وجود دارد.**

#### تحلیل تطبیقی یافته ها

ریشه تطابق نتایج این تحقیق با تحقیق پترسون (۲۰۱۲) را می توان در مدل استفاده شده در این دو تحقیق جستجو نمود. با توجه به یکسان بودن مدل مورد آزمون در هر دو تحقیق، پترسون (۲۰۱۲) برای جمع آوری داده های مورد نیاز تحقیق خود از اطلاعات شرکت های امریکایی حاضر در بازار بورس این کشور استفاده کردند. ولی داده های مورد نیاز این تحقیق از جامعه شرکت های حاضر در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب شدند. از این رو، با توجه به اینکه تنها وجه تفاوت اساسی در این دو تحقیق به علت جامعه های آماری آنها است. لذا می توان بیان نمود که حسابرسان ایران نیز همانند حسابرسان امریکا نسبت به پیچیدگی روش های حسابداری شرکت واکنش نشان و لذا تعداد بندهای زارش حسابرس افزایش مییابد.

#### نتیجه گیری :

زمانی که حسابداری پیچیده است، مدیران بیشتر احتمال دارد در هنگام استفاده از استانداردهای مربوط به معاملات دچار اشتباه شوند، در نتیجه احتمال گزارشگری نادرست غیر عمدی با توجه به اشتباهات افزایش می یابد. در واقع حسابداری پیچیده می تواند

منجر به دستکاری صورتهای مالی توسط مدیران شود. (پیکونی ۲۰۰۶ و برگسترسر<sup>۲</sup> و همکارانش، ۲۰۰۶) پیچیدگی حسابداری می تواند برای بازارهای مالی هزینه زا باشد، زیرا عدم قطعیت، فرایند تشخیص را محدود کرده، منجر به سوگیری و خطاها در برآورد یا قضاوت می شود (شیک و همکاران ۱۹۹۰؛ تورسکی و کانمن ۱۹۷۴). یکی از این هزینه ها گزارشگری نادرست است. پیچیدگی می تواند از دو راه منجر به گزارشگری نادرست شود.

(۱) پیچیدگی از دیدگاه تهیه کنندگان می تواند موجب اشتباهاتی در گزارشگری مالی (تئوری اشتباه) شود؛ با افزایش پیچیدگی، میزان خطا افزایش یافته و این امر گزارشگری نادرست را در پی خواهد داشت.

(۲) پیچیدگی می تواند زمینه را برای مدیران فراهم آورد تا سود را فرصت طلبانه مدیریت کنند (تئوری دستکاری) هدف از انجام این تحقیق بررسی ارتباط بین پیچیدگی حسابداری و گزارشگری نادرست شرکتها می باشد. در این تحقیق با توجه به تایید دو فرضیه فرعی فرضیه اصلی به شرح ذیل در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید می شود:  
**بین پیچیدگی حسابداری و گزارشگری نادرست شرکتها ارتباط معنی دار وجود دارد.**

#### پیشنهادات

- با توجه به نتایج حاصل از فرضیات تحقیق موارد زیر پیشنهاد می شود
- ۱- شرکت ها از رویه های حسابداری قابل فهم تر برای تهیه صورتهای مالی خود استفاده نمایند.
- ۲- حسابرسان برای درک بهتر رویدادهای حسابداری پیچیده شرکتهای وقت بیشتری را برنامه ریزی نمایند.

#### منابع

Levitt, A. (1998). "The Importance of High-Quality Accounting Standards." *Accounting Horizons* 12, pp.79–82.

Bergstresser, D., Desai, M., & Rauh, J. (2006). Earnings manipulation, pension assumptions, and managerial investment decisions. *Quarterly Journal of Economics*, 121(1), 157–195.

Picconi, M. (2006). The perils of pensions: Does pension accounting lead investors and analysts astray? *The Accounting Review*, 81(4), 925–955.

Schick, A., Gorden, L., & Haka, S. (1990). Information overload: A temporal approach. *Accounting, Organizations and Society*, 15, 199–220.

Tversky, A., & Kahneman, D. (1974). Judgement under uncertainty: Heuristics and biases. *Science*, 185, 1124–1131

<sup>2</sup>Bergestrser