

خوانایی گزارشگری مالی و هزینه‌های حسابرسی

فریبا رضوانی

مربی گروه حسابداری، دانشگاه فنی و حرفه‌ای فاطمه (س)، اردبیل، ایران.

fariba.rezvani720@gmail.com

سجاد برندک

گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی مقدس اردبیلی، اردبیل، ایران، (نویسنده مسئول).

sajadbarandak@gmail.com

شماره ۱۸ / زمستان ۱۳۹۸ (جلد سوم) / صص ۱۱۲-۱۲۶
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره دوم)

چکیده

خوانایی، تصمیمات سرمایه‌گذاران را تحت تاثیر قرار می‌دهد. و خوانایی کم، احتمالاً مانع از درک سرمایه‌گذاران نسبت به گزارش‌های مالی می‌شود. استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، به‌خصوص سرمایه‌گذاران، برای تأمین نیازهای اطلاعاتی و تصمیم‌گیری صحیح، اطلاعات ارائه شده توسط شرکت‌ها را ارزیابی می‌کنند. اگر قرار باشد این اطلاعات در تصمیم‌گیری مفید واقع شود، آنان باید قادر به درک آن باشند. ارزش اطلاعات موجود در متن، تنها زمانی به طور کامل تشخیص داده می‌شود که قابلیت خوانایی متن، بالا باشد. صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌تواند این اطمینان را برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان فراهم کند که اطلاعاتی معتبر و قابل اتکا در اختیار آن‌ها قرار می‌گیرد؛ بنابراین، حسابرسی صورت‌های مالی می‌تواند ارزش افزوده اقتصادی را برای یک شرکت به وجود آورد. از این رو هدف پژوهش بررسی تأثیر خوانایی گزارشگری مالی بر هزینه‌های حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ است. برای آزمون فرضیه از رگرسیون خطی چند متغیر و داده‌های ترکیبی استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه نشان داد که خوانایی گزارشگری مالی رابطه معنادار و معکوسی با هزینه‌های حسابرسی دارد. به عبارت دیگر هر چقدر خوانایی گزارشگری مالی بالاتر باشد هزینه‌های حسابرسی کمتر خواهد بود، و خوانایی کمتر گزارشگری مالی باعث افزایش هزینه حسابرسی می‌گردد.

کلید واژه‌ها: هزینه حسابرسی، خوانایی گزارشگری مالی، صورت‌های مالی.

مقدمه

اواخر دهه نود و اوایل هزاره جدید، جهان شاهد بحران‌ها و رسوایی دو کمپانی غول‌آسای انرون و ورد کام و دیگر شرکت‌های کوچک‌تر بود. وقوع این رسوایی‌های مالی باعث نشانه رفتن انگشت اتهام به‌سوی حسابداری، گزارشگری مالی و حساب‌رسان این شرکت‌ها شد. پیامد این نگرانی‌ها به شکل تغییرات بنیادین و گسترده در حوزه نظارت بر شرکت‌ها نمود یافت (علوی طبری و همکاران، ۱۳۹۰). بررسی علت‌ها و شرایط وقوع فروپاشی‌ها مشخص کرده است که در شرایط نبود نظارت بر مدیریت،

حاکمیت ناقص سهامداران بر چگونگی اداره کارها و سپردن اختیارات نامحدود به مدیران اجرایی، زمینه مساعدی برای سوءاستفاده آنان را فراهم کرده است. جلوگیری از بروز چنین وضعیتی مستلزم اشراف صحیح سهامداران از طریق نظارت دقیق بر هیئت‌مدیره و حسابرسی منظم شرکت‌هاست (بنویدی، ۱۳۸۵).

بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی، محصول نهایی فرایند حسابداری ارائه اطلاعات مفید به طیف گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان برای کمک به تصمیم‌گیری است. استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، به‌خصوص سرمایه‌گذاران، برای تأمین نیازهای اطلاعاتی و تصمیم‌گیری صحیح، اطلاعات ارائه شده توسط شرکت‌ها را ارزیابی می‌کنند. اگر قرار باشد این اطلاعات در تصمیم‌گیری مفید واقع شود، آنان باید قادر به درک آن باشند (لی^۱، ۲۰۰۸). این موضوع تا حدی مهم است که برخی از آن به عنوان پل ارتباطی بین استفاده‌کنندگان و تصمیم‌گیری مفید یاد کرده‌اند. به عبارت دیگر تا زمانی که اطلاعات درک نشود، توانایی استفاده بعدی از آن نیز وجود نخواهد داشت. یکی از عوامل مهم برای دستیابی به اطلاعات قابل فهم این است که شخص هنگام مطالعه، بتواند به درستی آن را بخواند و اطلاعات آن را به راحتی پردازش کند. از این قابلیت در مبانی نظری دهه اخیر، با عنوان «خوانایی»^۲ یاد می‌شود. نتایج پژوهش‌های پیشین، به صورت مستقیم و غیرمستقیم حاکی از آن است که خوانایی گزارش‌های مالی یکی از عوامل مهم اثرگذار بر تصمیمات سرمایه‌گذاران است (باقری ازغندی و همکاران، ۱۳۹۷).

تفکیک مالکیت از مدیریت که از ویژگی‌های مهم شرکت‌های سهامی عام می‌باشد، امکان دسترسی انحصاری به بخشی از اطلاعات را برای مدیران و سهامداران عمده فراهم نموده است. در چنین وضعیتی گفته می‌شود که در اقتصاد عدم تقارن اطلاعاتی وجود دارد. از سوی دیگر برای سهامداران و اعتباردهندگان غیرممکن است که به طور مستقیم بر میزان و کیفیت تلاش مدیران برای انجام امور تجاری نظارت داشته باشند. در چنین حالتی ممکن است که مدیران از هرگونه تلاش جهت رسیدن به اهداف واحد تجاری سرباز زنند و هرگونه مشکل در عملکرد شرکت را به عواملی خارج از کنترل خویش نسبت دهند. بنابراین مشکلات جدی هم برای سرمایه‌گذاران و هم برای عملیات کارای اقتصادی به وجود خواهد آمد. بنابراین حسابداری و گزارشگری مکانیزمی برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌باشد تا به این ترتیب اطلاعات درون‌سازمانی به‌طور قابل اتکایی به استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی منتقل شود. به عبارت دیگر حسابرسی صورت‌های مالی اثرات منفی جدایی مالکیت از مدیریت را به‌وسیله کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، کاهش می‌دهد. بنابراین، حسابرسی وسیله‌ای برای کاهش ریسک اطلاعاتی برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی است (فرناندو و همکاران^۳، ۲۰۰۸).

مفاهیم نظری استانداردهای حسابداری، اذعان میدارد که اطلاعات حسابداری، می‌تواند اطلاعات سودمندی را برای ارزیابی وظیفه مباشرت مدیر به منظور حفظ یا جایگزینی آنها فراهم آورد. این در حالی است که مدیران اجرایی با کسب تجربه، نقش اثربخش‌تری را در سازمان ایفا می‌کنند (ژو^۴ و همکاران، ۲۰۱۸). در این رابطه، خوانایی یکی از مهمترین مشخصات اطلاعات متنی است که در زمینه‌های گوناگونی مورد آزمون قرار گرفته است. پژوهش درباره اهمیت خوانایی، در زمینه‌های مربوط به امور نظامی، پزشکی و حقوقی بسیار مورد توجه بوده است (دوبای^۵، ۲۰۰۴؛ بونسال و میلر^۱، ۲۰۱۷). ارزش اطلاعات موجود در

¹ Li, F.

² Readability

³ Fernando, G. D; Elder, R. J and Abdel-Miguid, A.M

⁴ Xu

⁵ DuBay

متن، تنها زمانی به طور کامل تشخیص داده می‌شود که قابلیت خوانایی متن، بالا باشد. موضوع خوانایی، توجه زیادی را در پژوهش‌های بازار سرمایه طی سال‌های اخیر به خود جلب نموده است. تغییرات در الزامات افشای اطلاعات شرکت‌ها، موجب افزایش قابل توجه کمیت اطلاعات گزارش شده گردیده است و توجه قانون‌گذاران و سرمایه‌گذاران را به خود جلب نموده است. بخش قابل توجهی از اطلاعات شرکت‌ها، از طریق یادداشت‌های توضیحی ارائه می‌گردد که در مواردی تا هشتاد درصد اطلاعات گزارش شده را دربر می‌گیرد. شفافیت این بخش عمده از افشائات اختیاری، امری حیاتی برای درک و تفسیر اطلاعات ارائه شده در متن صورت‌های مالی است (لو^۲ و همکاران، ۲۰۱۸).

صورت‌های مالی بخش عمده‌ای از اطلاعات موردنیاز سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان یک شرکت را تأمین می‌کند. بر اساس چنین سطح اعتمادی به صورت‌های مالی، نقش حسابرسان نیز نقشی حیاتی است. حسابرسی صورت‌های مالی امری ضروری است زیرا صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌تواند این اطمینان را برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان فراهم کند که اطلاعاتی معتبر و قابل اتکا در اختیار آن‌ها قرار می‌گیرد؛ بنابراین، حسابرسی صورت‌های مالی می‌تواند ارزش افزوده اقتصادی را برای یک شرکت به وجود آورد. رسالت حسابرسی، اعتباربخشی به گزارشگری مالی و اعتمادسازی برای استفاده کنندگان صورت‌های مالی است و در مقابل منافع اقتصادی حسابرس نیز از طریق حق الزحمه تأمین می‌شود. حق الزحمه حسابرسی، شامل هرگونه وجهی است که بابت ارائه خدمات حسابرسی و طبق توافق، بر اساس قرارداد به حسابرس یا مؤسسه حسابرسی پرداخت می‌گردد. حق الزحمه حسابرسی، منعکس‌کننده هزینه‌های اقتصادی حسابرسان کارآمد می‌باشد. از منظر حسابرس، حسابرسان به دنبال حداقل کردن کل هزینه‌ها از طریق تراز کردن هزینه‌های منابع خود (هزینه‌های انجام کار حسابرسی بیشتر) و زیان‌های آتی ناشی از بدهی قانونی می‌باشند. تلاش حسابرسی بیشتر، احتمال اینکه حسابرسان متهم زیان‌های بدهی شوند را کاهش می‌دهد و حسابرس حجمی از کار حسابرسی را که کل هزینه‌ها را حداقل می‌کند، ارائه می‌نماید. پاسخگویی به عموم، لازمه عملی کردن فرایند دموکراسی است، اما یکی از ابزارهای اصلی پاسخگویی در عرصه فعالیت‌های اقتصادی، حسابرسی و حساب دهی است. در واقع، حسابرسی و حساب دهی در بعد نظارتی هر سیستمی جای دارد و به شکلی گسترده از بالاترین سطح اداره کشور تا کوچک‌ترین واحد تجاری، کاربرد دارد، زیرا هر سیستمی برای اینکه دوام داشته باشد، به نظارت و بازخورد نیاز دارد، اما به‌رغم وسعت کارهای حسابرسی با توجه به ضرورت آن تعیین حق الزحمه این خدمت در کشور ما بر یک مدل علمی استوار نیست و بر یک مبنای منطقی و قابل دفاع نمی‌توان گفت این کار با توجه به ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی، با چه هزینه‌ای انجام‌شدنی است (نیک‌بخت و تنانی، ۱۳۸۹).

کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا نسبت به تشویق شرکت‌ها در به‌کارگیری انگلیسی روان در ارائه انواع گزارش‌های خود اقدام کرد که اهمیت موضوع رو هرچه بیشتر نمایان می‌سازد. در ادبیات دانشگاهی نیز همواره به اهمیت مفهوم خوانایی و انتشار گزارش‌هایی با خوانایی بالا تأکید شده است (بیدله و همکاران^۳، ۲۰۰۹؛ برنان و مرکل دیویس^۴، ۲۰۱۳؛ لیوی و مرکلی^۵، ۲۰۱۱). اهمیت دیگر موضوع آنجا است که سرمایه‌گذار ممکن است به علت عدم خوانایی کافی، اطلاعات را قابل اتکا نیابد و در جستجوی منابع اطلاعاتی دیگر همچون منابع برون سازمانی باشد که خود ضعف بزرگی برای واحد تجاری و بازار سهام

¹ Bonsall and Miller

² Luo

³ Biddle, G. C., Hilary, G. & Verdi. R. S

⁴ Brennan, N., & Merkl-Davies D

⁵ Lehavey, R., Li, F., Merkley, K

است و دو نگرانی عمومی، شامل افزایش عدم اطمینان نسبی افراد سرمایه‌گذار نسبت به کارگیری اطلاعات حسابداری در اخذ تصمیمات بهینه سرمایه‌گذاری و افزایش عدم شفافیت را به دنبال خواهد داشت (باقری‌ازغندی و همکاران، ۱۳۹۷). در پژوهش‌های پیشین رابطه خوانایی گزارشگری مالی با مولفه‌هایی مانند مدیریت سود، محدودیت مالی (جبارزاده کنگرلویی، ۱۳۹۸؛ صفری‌گرایلی و همکاران، ۱۳۹۶)، مدیریت سود واقعی (احمدی و قائمی، ۱۳۹۷)، حساسیت سرمایه‌گذاران (باقری‌ازغندی و همکاران، ۱۳۹۷)، توانایی مدیریت (صفری‌گرایلی و رضایی، ۱۳۹۷) بررسی شده بود و پژوهشی در رابطه با رابطه خوانایی گزارشگری مالی و هزینه‌های حسابرسی انجام نشده بود که در این پژوهش به دنبال بررسی این موضوع هستیم که آیا خوانایی گزارشگری مالی بر هزینه‌های حسابرسی تأثیر دارد.

در ادامه، بیان نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های پژوهش، روش‌شناسی پژوهش (شامل نحوه انتخاب شرکت‌های مدنظر و نیز الگوها و متغیرهای پژوهش)، یافته‌های پژوهش و در پایان، نتایج و پیشنهادها ارائه شده است.

بیان نظری

هزینه‌های حسابرسی

قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، یکی از موضوع‌های موردعلاقه بسیاری از محققان حسابرسی است و تاکنون مطالعات زیادی در این زمینه انجام شده است که به برخی از آن‌ها در بخش پیشینه تحقیق اشاره شده است. اگرچه روش تحقیق مورد استفاده در این مطالعات تا حدودی با یکدیگر متفاوت است، ولی اکثر آن‌ها یک هدف عمده را دنبال می‌کنند و آن تشخیص عوام مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی است. آگاهی از این عوام هم برای صاحب‌کار و هم برای حسابرس مفید است. برای بسیاری از صاحب‌کاران، هزینه حسابرسی رقمی درخور توجه است. اگرچه ممکن است در شرکت‌های بزرگ با حجم فروش و نقدینگی بالا یا برخی شرکت‌های دولتی، توانایی پرداخت این هزینه به راحتی میسر باشد، ولی اکثر شرکت‌های تجاری کوچک یا آن‌هایی که از وضعیت مالی مناسبی برخوردار نیستند، رقم هزینه می‌تواند بسیار بااهمیت و سنگین باشد؛ هزینه‌ای که ناگزیرند آن را پرداخت کنند. در نتیجه، از منظر صاحب‌کار، با شناخت عوام مؤثر بر میزان حق‌الزحمه حسابرسی، هم با مذاکره و چانه‌زنی بر سر آن‌ها و هم با کنترل این عوامل در داخل سازمان، می‌توان موجبات کاهش چنین هزینه‌ای را فراهم آورد و تحمل آن را آسان‌تر نمود (نیک‌بخت و تنانی، ۱۳۸۹).

حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شامل هرگونه وجهی است که بابت ارائه‌ی خدمات حسابرسی و طبق توافق یا قرارداد به حسابرس یا موسسه‌ی حسابرسی پرداخت می‌شود. یکی از مناقشات اصلی حرفه‌ی حسابداری در حال حاضر تعیین حداقل نرخ حق‌الزحمه‌ی حسابرسی است. در واقع بهای هر خدمت یا کالا قیمتی است که مصرف‌کننده برای استفاده از آن حاضر به پرداخت است. اما در غم این فرمول در کشورهایی که فاقد اقتصاد رقابتی هستند کارایی نداشته و قیمت را با انحصارت یا حداقل مزد معیشتی تعیین می‌کند. شورای اقتصاد همه‌ساله به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی، حق‌الزحمه‌ی سازمان حسابرسی را برای خدمات حسابرسی تعیین می‌کند (امانی و دوانی، ۱۳۸۸). حق‌الزحمه حسابرسی بر اساس بهای تمام‌شده خدمات بکار رفته در فرآیند حسابرسی بعلاوه تخمینی از زیان‌های ناشی از مسئولیت حسابرس در برابر گزارش صادرشده، تعیین خواهد شد. اجرای این فرآیند در سه مرحله انجام می‌گیرد. مرحله اول، ارزیابی حسابرس از وقوع زیان‌آتی ناشی از قضاوت حسابرس که در آینده یک ذینفع برای مثال سهامدار متحمل می‌شود. مرحله دوم، به کارگیری منابع در اجرای عملیات

حسابرسی برای مثال نیروی انسانی و درنهایت، تعیین قیمتی که هزینه حسابرسی را پوشش دهد (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۱).

منافع اقتصادی حسابرس از طریق حق الزحمه‌ای تأمین می‌شود که از انعقاد قرارداد با صاحب کاران عاید می‌شود. حسابرسان برای قیمت گذاری خدمات حسابرسی از عوامل گوناگونی استفاده می‌کنند و تحقیقات زیادی نیز در رابطه با شناسایی و ارزیابی این عوامل انجام شده است. عوامل توصیفی مدنظر در اغلب مطالعات شام عوامل ریسک، حجم و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی بوده است. حق الزحمه حسابرسی تاکنون موضوع بسیاری از پژوهش‌های حسابرسی بوده و در تحقیقات متعددی به بررسی عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی پرداخته شده است (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹).

حق الزحمه‌ی حسابرسی به عوامل متعددی بستگی دارد که میزان اهمیت این عوامل در کشورهای مختلف متفاوت است. یکی از مناقشات اصلی حرفه‌ی حسابرسی در حال حاضر تعیین حداقل نرخ حق الزحمه‌ی حسابرسی و نرخ شکنی برخی از مؤسسات حسابرسی است. اما در نظر گرفتن حسابرسی به عنوان یک کالای همگن و قیمت گذاری غیررقابتی آن، استقلال و کیفیت خدمات حسابرسی را به خطر می‌اندازد (بزرگ اصل، ۱۳۸۸). با مقایسه حق الزحمه‌ی حسابرسی در کشورهای مختلف می‌توان به این نکته پی برد که حق الزحمه‌ی دریافتی از سوی حسابرسان در ایران قابل مقایسه با سایر کشورها و مخصوصاً کشورهای پیشرفته نیست (امانی و دوانی، ۱۳۸۸).

منافع اقتصادی حسابرس از طریق درآمدی تأمین می‌شود که از انعقاد قرارداد با صاحب کاران عاید می‌شود. حسابرسان برای قیمت گذاری خدمات حسابرسی از عوامل گوناگونی استفاده می‌کنند. آگاهی از عوامل مؤثر بر هزینه حسابرسی هم برای صاحب کار و هم برای حسابرسی مفید است. برای بسیاری از صاحب کاران، هزینه حسابرسی رقمی درخور توجه است. اگرچه ممکن است در شرکت‌های بزرگ با حجم فروش و نقدینگی بالا یا برخی شرکت‌های دولتی، توانایی پرداخت این هزینه را به راحتی میسر باشد، اما برای اکثریت شرکت‌های تجاری کوچک یا آن‌هایی که از وضعیت مالی مناسبی برخوردار نیستند، رقم هزینه‌ها می‌تواند بسیار بااهمیت و سنگین باشد؛ هزینه‌ای که ناگزیرند آن را پرداخت کنند (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹).

خوانایی گزارشگری مالی

استفاده کنندگان گزارش‌های مالی اشخاصی هستند که جهت رفع نیازهای اطلاعاتی خود از صورت‌های مالی استفاده می‌کنند. از آنجا که تعداد استفاده کنندگان مزبور و میزان آگاهی آنها و همچنین نیاز اطلاعاتی هر گروه بسیار متنوع بوده، گزارش‌ها می‌بایست به گونه‌ای تهیه شوند که به راحتی قابل فهم باشند و با این فرض تهیه شوند که استفاده کنندگان از آگاهی متعارفی در مورد فعالیت‌های واحد گزارشگر و نحوه حسابداری برخوردارند و همچنین توانایی مطالعه اطلاعات و تمایل به انجام این کار را داشته باشند. در عین حال، اطلاعات پیچیده‌ای که جهت رفع نیازهای استفاده کنندگان مربوط، تلقی می‌شوند، نباید به بهانه مشکل بودن درک آن توسط برخی استفاده کنندگان از صورت‌های مالی حذف شود، گرچه این گونه اطلاعات نیز باید تا حد امکان به گونه‌ای ساده ارائه شود. در بخش مفاهیم نظری استانداردهای حسابداری ایران، قابل فهم بودن به عنوان یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات، استفاده کنندگان را به درک معنای اطلاعات قادر می‌سازد. این ویژگی موجب می‌شود اطلاعات برای استفاده کنندگان قابل درک باشد. در این راستا خوانایی به عنوان مفهومی جدید در عرصه حسابداری می‌تواند به قابل فهم بودن بیشتر اطلاعات حسابداری کمک کند (قلیان، ۱۳۹۶).

خوانایی میزان سهولت خواندن و همچنین فهمیدن نوشته را مشخص می‌کند. متنی را خوانا می‌نامند که خواننده بتواند آن را به صورت روان بخواند و به آسانی آن را بتواند درک کند. تأکید بر خوانا بودن به معنی روش تخمین احتمال موفقیت خواننده در خواندن و درک یک متن یا نوشته است (فضل الهی و ملکی توانا، ۱۳۸۹). خوانایی یک متن در حوزه‌های مختلفی کاربرد دارد علاوه بر خوانایی کتاب و سایر متون می‌تواند در حوزه حسابداری به خوانایی گزارش‌های سالانه مالی، گزارش‌های حسابرسی پیش بینی سود و گزارش‌های پیش بینی سود اشاره نمود. خوانایی گزارش‌های مالی به عنوان یکی از معیارهای مهمی است که کیفیت گزارش‌های مالی را افزایش می‌دهد. مطالعه رهنمای رودپشتی و همکاران (۱۳۹۱) حاکی از آن است که افزایش صراحت زبان (بدون در نظر گرفتن ساخت و لحن) تأثیر معناداری بر رفتارهای قضاوتی و شناختی سرمایه‌گذاران دارد (قلیان، ۱۳۹۶).

خوانایی گزارش‌های مالی می‌تواند به درک بهتر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی کمک نماید و می‌تواند تصمیمات بهتر سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان را به همراه داشته باشد. در نتیجه منجر به تصمیمات بهینه استفاده‌کنندگان و سرمایه‌گذاران می‌شود (تانگ‌تان و همکاران^۱، ۲۰۱۵). خوانایی گزارش‌های مالی، حجم معاملات را افزایش می‌دهد (بردشاو^۲، ۲۰۱۱). بررسی فرانکو^۳ و همکاران (۲۰۱۵) نشان می‌دهد که خوانایی، تصمیمات سرمایه‌گذاران را نیز تحت تاثیر قرار می‌دهد. میل و مولدن^۴ (۲۰۱۰) بیان می‌کند که خوانایی کم، احتمالاً مانع از درک سرمایه‌گذاران نسبت به گزارش‌های مالی می‌شود. همچنین بلومفیلد^۵ (۲۰۰۸) بیان می‌کند که خوانایی کم مانع درک سرمایه‌گذاران نسبت به گزارش‌های مالی می‌شود. سلطان محمد^۶ (۲۰۱۶) در پژوهش خود بیان می‌کند صورت‌های مالی با خوانایی کم، هزینه‌های حسابرسی بالاتری را به دنبال دارد. وی همچنین به رابطه منفی بین تغییر حسابرس و دوره تصدی حسابرس با خوانایی گزارش‌های مالی دست یافت. کین لو و همکاران^۷ (۲۰۱۷) با استفاده از شاخص گانینگ فوگ برای اندازه‌گیری خوانایی و همچنین تمرکز در بحث مدیریت و تجزیه و تحلیل گزارش‌های سالانه دریافتند، شرکت‌هایی که دست به هموارسازی سود زدند گزارش‌های مالی پیچیده‌تری دارند.

پیشینه پژوهش

چن، هوآ، لیو و ژانگ^۸ (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر هزینه‌های حسابرسی در پاسخگویی به بحران مالی سال ۲۰۰۸ و همچنین بررسی ریسک درک شده حسابرسان و نحوه ارزیابی ریسک در بحران مالی را بررسی کردند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که هزینه‌های حسابرسی در نتیجه ریسک سیستماتیک کلان در بحران مالی افزایش می‌یابد. همچنین یافته‌ها نشان می‌دهد که بین هزینه‌های حسابرسی و تجدید ارائه رابطه مستقیم و معنی‌داری وجود دارد که به عنوان عوامل مؤثر در ریسک مربوط به کیفیت ضعیف گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی وجود دارد. باین‌حال، نتایج نشان می‌دهد که در دوره بحران مالی تغییر معنی‌داری در رابطه هزینه‌ها و تجدید ارائه وجود ندارد.

¹ Tang tan

² Bradshaw

³ Franco

⁴ Miele, Molden

⁵ Bloomfield

⁶ Sultan Mohammad

⁷ Kin Lo

⁸ Chen, H., Hua, Sh., Liu, Z., & Zhang, M

بهایان، حبیب و رحمان^۱ (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان مشکل مدیران و هزینه‌های حسابرسی به بررسی ارتباط بین حضور مدیران مشکل‌دار در هیئت‌مدیره شرکت و کمیته‌های حسابرسی و هزینه حسابرسی شرکت‌ها پرداختند. چون حضور مدیران مشکل‌دار در هیئت‌مدیره شرکت و کمیته‌های حسابرسی، نشانه‌ای از شکست‌های گذشته و ناسازگاری آن‌ها را بیان می‌کند. چنین نقاط ضعف در هیئت‌مدیره ممکن است نیاز به روش‌های حسابرسی بیشتری را داشته باشد که باعث افزایش هزینه‌های حسابرسی شود. نتایج یافته نشان داد که حضور مدیران مشکل‌دار در کمیته‌های حسابرسی و هیئت‌مدیره در واقع با هزینه‌های حسابرسی ارتباط مستقیم و معناداری دارد که این مسئله برای سرمایه‌گذاران، حساب‌رسان، مدیران و قانون‌گذاران تأثیر می‌گذارد.

اریک، دنیس و توماس^۲ (۲۰۱۹) در بررسی اینکه چگونه شرکت‌های حسابرسی به فشار بر روی هزینه‌های حسابرسی پاسخ می‌دهند؟ شواهدی را بر خدمات غیر حسابرسی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. نتایج یافته‌های آن‌ها نشان داد که کاهش کیفیت حسابرسی در شرکت‌های حسابرسی بزرگ رخ می‌دهد. در مجموع، شواهد نشان می‌دهد ارائه خدمات غیر حسابرسی اضافی در حضور فشار بر روی هزینه حسابرسی، یک بعد مهم برای بررسی تأثیر کاهش حسابرسی برای کیفیت حسابرسی است.

ژو و همکاران (۲۰۱۸) نیز به بررسی ارتباط سن مدیرعامل و خوانایی گزارش‌های مالی شرکت‌ها پرداختند. نتایج بررسی‌های صورت گرفته توسط آنان نشان داد که مدیران عامل با تجربه‌تر، به مرور زمان، تواناتر و اخلاق‌مدارتر می‌شوند. به این ترتیب، هرچه سن مدیرعامل بیشتر باشد، مسائل اخلاقی را به میزان بیشتری در گزارشگری‌های مالی سالانه شرکت رعایت می‌کند. لو و همکاران (۲۰۱۸) در بررسی پژوهشی تحت عنوان خوانایی گزارش‌های مالی و هزینه‌های نمایندگی شرکت، اظهار نمودند که گزارش‌های مالی، منبع اصلی اطلاعات برای تصمیمات سرمایه‌گذاران سرمایه‌گذاران برون‌سازمانی هستند و سهامداران را قادر می‌سازند که بر مدیریت شرکت، نظارت نمایند. بنابراین، مشکلات خوانایی این گزارش‌های می‌تواند عواقب جدی داشته باشد. نتایج آنان نشان داد شرکت‌هایی که گزارش‌های مالی خواناتری را ارائه می‌دهند، هزینه‌های نمایندگی کمتری را نیز تجربه خواهند نمود.

مرادی و همکاران (۱۳۹۷) در بررسی تأثیر کیفیت سود و سیاست تقسیم سود بر هزینه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ به این نتایج دست یافتند که در شرکت‌هایی که سود سهام به شکل نقدی پرداخت می‌شود، تداوم درآمد وجود دارد و از آنجایی که با وجود تداوم درآمد نمی‌توان در درآمد دست‌کاری انجام داد هزینه‌های حسابرسی کاهش پیدا می‌کند. همچنین در شرکت‌هایی که کیفیت سود موجود دارد و سیاست تقسیم سود به شکل مناسبی انجام می‌شود ریسک درآمد نیز کاهش یافته پس هزینه حسابرسی را به سمت مناسبی بهبود می‌بخشد.

باقری ازغندی و همکاران (۱۳۹۷) در بررسی خوانایی صورت‌های مالی و حساسیت سرمایه‌گذاران به استفاده از اطلاعات حسابداری بین بازه زمانی ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۵ پرداختند که نتایج نشان داد بین خوانایی صورت‌های مالی و حساسیت سرمایه‌گذاران به استفاده از اطلاعات حسابداری رابطه معناداری وجود دارد، همچنین حساسیت یادشده برای شرکت‌هایی که سرمایه‌گذاران غیرعمده و غیرحرفه‌ای بیشتری دارند، بالاتر است.

¹ Bhuiyan, B. U., Habib, A., & Rahman, A. R.

² Erik, L. B., Dennis, R. L., & Thomas, C. O.

عزیزگرد و همکاران (۱۳۹۷) در بررسی پژوهشی با عنوان دارایی‌های نامشهود در ترازنامه و هزینه‌های حسابداری انجام دادند به این نتیجه دست یافتند که حساب‌رسان هزینه‌های بالاتری برای شرکت‌هایی که دارای مقداری بیشتری دارایی‌های نامشهود هستند در نظر می‌گیرند. و برای شرکت‌هایی با نرخ بالای ارزش دفتری به بازار این نتایج قوی‌تر هستند و نشان می‌دهند که زیان ارزش بالقوه، حساب‌رسان را مجبور به دریافت هزینه‌های بالاتر برای چنین شرکت‌هایی می‌کند.

عزیزگرد و همکاران (۱۳۹۷) در بررسی رابطه سن مدیرعامل و خوانایی گزارش‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ با استفاده از رگسیون چند متغیره انجام دادند نشان دادند که بین سن مدیر عامل و خوانایی گزارش‌های مالی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.

آقا بابایی و همکاران (۱۳۹۶) در بررسی تأثیر تجربه حسابداری بر هزینه حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۳ انجام دادند. نتایج آزمون فرضیه نشان داد که بین تجربه حسابداری و هزینه حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: خوانایی گزارشگری مالی بر هزینه‌های حسابداری تأثیر معناداری دارد.

روش پژوهش

این تحقیق از لحاظ هدف کاربردی است، هدف از تحقیق کاربردی به دست آوردن درک یا دانش لازم برای تعیین ابزاری است که به وسیله آن نیازی مشخص و شناخته شده برطرف گردد؛ لذا تحقیق حاضر از لحاظ هدف کاربردی است. از لحاظ طرح پژوهشی آن از نوع نیمه تجربی و با استفاده از رویکرد پس رویدادی است. از روش پس رویدادی زمانی استفاده می‌شود که پژوهشگر پس از وقوع رویدادها به بررسی موضوع می‌پردازد یا از واقعه‌ای که بدون دخالت مستقیم پژوهشگر رخ داده، فراهم شود؛ افزون بر این امکان دست کاری متغیرهای مستقل وجود ندارد. از لحاظ ماهیت و روش از نوع توصیفی است، پژوهش توصیفی شامل مجموعه روش‌هایی است که هدف آن‌ها توصیف وضعیت یا پدیده‌های مورد بررسی است. این پژوهش از لحاظ استدلال از نوع پژوهش‌های استقرایی است که با مشاهده اجزایی از جامعه (نمونه) نسبت به ارائه الگویی برای کل جامعه اقدام نماید و همچنین این پژوهش در حوزه پژوهش‌های اثباتی حسابداری و بر اطلاعات واقعی صورت‌های مالی شرکت‌ها مبتنی است.

جامعه آماری پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین بازه زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ هست. در این پژوهش، برای تعیین نمونه آماری از روش غربالگری استفاده شد: بدین صورت که در هر مرحله از بین کلیه شرکت‌های موجود در پایان سال، شرکت‌هایی که دارای شرایط زیر نبوده‌اند، حذف شده و شرکت باقی مانده برای انجام آزمون انتخاب شدند: شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها به انتهای اسفندماه ختم می‌شود، جزء شرکت‌های بیمه، بانک‌ها و واسطه‌گری‌های مالی و مؤسسات تأمین مالی نباشند، شرکت‌هایی که در طی دوره موردنظر تغییر سال مالی نداشته باشند و شرکت‌هایی که اطلاعات مالی موردنیاز آن‌ها جهت سنجش متغیرها در دسترس باشند. بعد از اعمال این شرایط ۱۰۰ شرکت به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شد.

متغیرهای عملیاتی پژوهش و نحوه اندازه‌گیری آنها متغیر مستقل:

– خوانایی گزارشگری مالی (Readability): امروزه شاخص فوگ به صورت گسترده‌ای مورد استفاده قرار می‌گیرد و امروزه افزایش استفاده از این شاخص در ادبیات حسابداری دیده می‌شود و در این پژوهش برای بررسی خوانایی گزارشگری مالی از شاخص گانینگ فوگ (۱۹۵۱) مطابق با پژوهش قلیان (۱۳۹۶) استفاده شده است.

$$\text{Fog} = 0.4 \times (\text{words per sentence} + \text{percent of complex words})$$

$$\text{Fog} = 0.4 \times (\text{میانگین تعداد کلمات در هر جمله} + \text{درصد کلمات پیچیده})$$

تعداد لغت موجود در هر جمله، از نسبت تعداد کل لغات تقسیم بر تعداد جملات در بخشی از گزارش سالانه شرکت که مربوط به بحث مدیریت و تجزیه و تحلیل نتایج حاصل عملیاتی و مالی شرکت است محاسبه می‌شود. در این شاخص لغاتی پیچیده در نظر گرفته شده‌اند که دارای ۳ هجا یا بیشتر باشند. جملات طولانی یا نسبت بالاتری از لغات پیچیده شاخص فوگ را افزایش می‌دهند که این به معنا کاهش در خوانایی است (لو و همکاران، ۲۰۱۶).

متغیر وابسته: هزینه‌های حسابرسی (LAF):

هزینه‌ای که برای حسابرسی سالیانه و بررسی صورت‌های مالی برای جدیدترین سال مالی از سوی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به موسسات حسابرسی پرداخت می‌شود. ضمناً، با توجه به قوانین اخلاقی بخش حسابداران عمومی، هزینه‌های حسابرسی ممکن است بسته به تخصیص ریسک، پیچیدگی خدمات ارائه شده، سطح تخصص لازم برای انجام چنین خدماتی، ساختار هزینه مربوط به شرکت و سایر ملاحظات تخصصی می‌تواند متفاوت باشد. از این رو، در پژوهش حاضر هزینه‌های حسابرسی عبارت است از لگاریتم طبیعی هزینه پرداختی به موسسات حسابرسی بابت ارائه خدمات حسابرسی سال مالی به دست می‌آید.

متغیر کنترلی

MB_{it} : ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام شرکت i در سال مالی t . این شاخص جهت کنترل فرصت‌های رشد در بازار سرمایه است.

$Size_{i,t}$: لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های سال مالی t شرکت i جهت کنترل اندازه شرکت‌ها. این شاخص جهت کنترل اندازه شرکت در بازار سرمایه است. انتظار بر آن است که شرکت‌ها بزرگتر با توجه به وسعت دارایی‌ها، بازده بیشتری را ایجاد نمایند.

LEV_{it} : بدهی بلندمدت سال مالی t شرکت i تقسیم بر جمع کل دارایی‌ها جهت کنترل ریسک شرکت‌ها؛ این شاخص جهت کنترل پوشش بدهی و کنترل فرصت طلبی مدیران است (فروغی و مظاهری، ۱۳۹۲).

ROA_{it} : نسبت سود خالص به کل دارایی‌های پایان دوره شرکت i در سال t است.

$Growth_{it}$: بیانگر رشد فروش است که از نسبت فروش سال t به سال $t-1$ محاسبه می‌شود.

ضمن آنکه اثرات زمانی و مقطعی (سال-صنعت) به طور کامل در نظر گرفته شده و کنترل شد.

¹ Lo, K. Ramos, F. Rogo, R

بدین ترتیب برای آزمون فرضیه پژوهش مدل شماره (۱) به صورت زیر ارائه می‌شود:

مدل (۱)

$$LAF_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Readability_{it} + \beta_2 MB_{it} + \beta_3 Size_{it} + \beta_4 Lev_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 Growth_{i,t} + \Sigma Year + \Sigma Industry + \varepsilon_{i,t}$$

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی: اصلی‌ترین شاخص مرکزی، میانگین است که نشان‌دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌هاست. برای مثال مقدار میانگین برای بازده دارایی‌ها برابر با (۱۷٪) می‌باشد که نشان می‌دهد بیشتر داده‌ها حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. یا به عبارت دیگر اکثر شرکت‌های مورد بررسی دارای بازده دارایی مثبت هستند. به طور کلی پارامترهای پراکندگی، معیاری برای تعیین میزان پراکندگی از یکدیگر یا میزان پراکندگی آن‌ها نسبت به میانگین است. از مهم‌ترین پارامترهای پراکندگی، انحراف معیار است. مقدار این پارامتر در آمار توصیفی، برای هزینه‌های حسابرسی ۲/۹۹ و برای بازده دارایی برابر است با ۰/۱۲ می‌باشد که نشان می‌دهد این دو متغیر به ترتیب دارای بیشترین و کمترین انحراف معیار هستند. همچنین تعداد مشاهدات برابر با ۸۰۰ سال-شرکت است که نتایج حاصل از آماری توصیفی در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول ۱: شاخص‌های توصیفی متغیرها

| متغیر | میانگین | میانه | انحراف معیار | بیشترین | کمترین |
|--------------------------|---------|-------|--------------|---------|--------|
| هزینه‌های حسابرسی | ۵/۹۲ | ۷/۰۵ | ۲/۹۹ | ۹/۳۱ | ۳/۵۶ |
| خوانایی گزارشگری مالی | ۱۴/۷۷ | ۱۴/۹۰ | ۱/۶۱ | ۲۸/۸۷ | ۹/۷۳ |
| ارزش بازار به ارزش دفتری | ۱,۸۷ | ۱/۹۷ | ۰,۸۸ | ۷,۱۸ | ۰,۵۶ |
| اندازه شرکت | ۱۴,۲۵ | ۱۴/۲۱ | ۱,۶۳ | ۱۹,۱۴ | ۱۰,۱۶ |
| اهرم مالی | ۰,۵۷ | ۰/۶۰ | ۰,۲۰ | ۲,۳۱ | ۰,۰۱ |
| بازده دارایی | ۰,۱۷ | ۰/۱۳ | ۰,۱۲ | ۰,۶۳ | -۰,۴۰ |
| رشد فروش | ۰,۱۵ | ۰/۱۷ | ۰,۴۳ | ۴,۶۵ | -۱ |

آزمون همسانی واریانس: یکی از مفروضات مدل رگرسیونی خطی کلاسیک وجود همسانی واریانس جملات اختلال می‌باشد. اما به طور متعارف در داده‌های سری زمانی و داده‌ها مقطعی ممکن است واریانس جملات اختلال ثابت نموده و از مقادیر وقفه‌دار جملات اختلال تبعیت نماید. در این صورت مشکل ناهمسانی واریانس بین جملات اختلال بروز می‌کند و تخمین زنده‌های رگرسیون علی رغم بدون تورش بودن دارای کارایی نخواهد بود.

فرض‌های آماری این آزمون به شرح ذیل است.

فرضیه صفر: (H0) واریانس مقادیر خطا همسان است.

فرضیه مقابل: (H1) واریانس مقادیر خطا همسان نیست.

جدول ۲: نتایج آزمون ناهمسانی واریانس

| نتیجه | سطح معنی داری | آماره آزمون | مدل های پژوهش |
|-----------------------|---------------|-------------|---------------|
| وجود ناهمسانی واریانس | ۰,۰۰۰ | ۱۴۳۸,۲۲ | مدل اصلی |

نتایج حاصل در جدول ۲ نشان می‌دهد که سطح معنی داری آزمون تعدیل شده در مدل پژوهش کمتر از ۵ درصد می‌باشد و بیانگر وجود ناهمسانی واریانس در جملات اخلاقی می‌باشد. لازم به توضیح است که این مشکل در تخمین نهایی مدل پژوهش رفع گردیده (با روش وزن دهی به داده‌ها از طریق دستور gls) است.

آزمون هم خطی: عامل تورم واریانس^۱ شدت هم خطی چندگانه را ارزیابی می‌کند. در واقع یک شاخص معرفی می‌گردد که بیان می‌دارد چه مقدار از تغییرات مربوط به ضرایب برآورد شده بابت هم خطی افزایش یافته است. شدت هم خطی چندگانه را با بررسی بزرگی مقدار عامل تورم واریانس می‌توان تحلیل نمود. اگر آماره آزمون عامل تورم واریانس به یک نزدیک بود نشان دهنده عدم وجود هم خطی است. به عنوان یک قاعده تجربی مقدار عامل تورم واریانس بزرگتر از ۱۰ باشد هم خطی چندگانه بالا می‌باشد. نتایج آزمون هم خطی آزمون نشان داد، مقادیر عامل تورم واریانس کمتر از عدد ۵ و تلورانس بیشتر از عدد ۰,۲ است که بیانگر عدم وجود هم خطی می‌باشد.

آزمون فرضیه‌های تحقیق: فرضیه تحقیق به صورت زیر بیان شده است که در ادامه برای بررسی آن از رگرسیون چند متغیره استفاده می‌شود.

H_0 : خوانایی گزارشگری مالی بر هزینه‌های حسابرسی تأثیر معناداری ندارد.

H_1 : خوانایی گزارشگری مالی بر هزینه‌های حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

جدول ۳: نتایج تخمین فرضیه تحقیق

| متغیر | ضریب متغیر | میزان خطا | آماره t | سطح معناداری |
|--------------------------|------------|----------------------|----------|--------------|
| مقدار ثابت | ۰,۰۵۸ | ۰,۰۱۷ | ۳,۴۲ | ۰,۰۰۱ |
| خوانایی گزارشگری مالی | -۰,۶۷ | ۰,۲۳ | -۲,۹۳ | ۰/۰۰ |
| ارزش بازار به ارزش دفتری | -۰,۰۱۶ | ۰,۰۰۳ | -۴,۹۹ | ۰,۰۰ |
| اندازه شرکت | ۰,۰۴ | ۰,۰۲ | ۲,۴۴ | ۰,۰۲ |
| اهرم مالی | -۰,۱۳ | ۰,۰۴ | -۲,۹۵ | ۰,۰۰ |
| بازده دارایی | -۰,۲۷ | ۰,۰۵ | -۵,۰۲ | ۰,۰۰ |
| رشد فروش | ۰,۰۰۵ | ۰,۰۰۷ | ۰,۷۳ | ۰,۴۶۵ |
| ضریب تعیین | ۰/۹۱ | آماره F | ۲۶۵۴۵/۱۴ | |
| ضریب تعیین تعدیل شده | ۰/۹۰ | سطح معنی داری کل مدل | ۰/۰۰ | |
| دوربین واتسون | ۱/۵۴ | | | |
| اثرات زمانی (سال) | کنترل شد | اثرات مقطعی (صنعت) | کنترل شد | |

¹ variance inflation factor=VIF

با توجه به جدول (۳) در بررسی معنی دار بودن کل مدل با توجه به این که سطح معناداری آماره F از ۱ درصد کوچک تر است (۰/۰۰) لذا مدل معنادار بوده و فرضیه H_1 آزمون F در سطح اطمینان ۹۹ درصد پذیرفته می شود و همه مدل های پژوهش معنی دار هستند. در مدل رگرسیونی ضریب تعیین مدل ۹۱ درصد به دست آمده است که نشان می دهد ۹۱ درصد تغییرات متغیر هزینه های حسابرسی، توسط متغیر خوانایی گزارشگری مالی تبیین می گردد. آماره دوربین واتسون $1/54$ بدست آمده که چون در بازه قابل قبولی است مشکل خود همبستگی وجود ندارد. از آنجایی که سطح معناداری متغیر خوانایی گزارشگری مالی کوچک تر از ۱ درصد است در نتیجه وجود رابطه معنی داری خوانایی گزارشگری مالی و هزینه های حسابرسی در سطح اطمینان ۹۹ درصد تأیید می شود. از این رو فرضیه تحقیق مبنی بر خوانایی گزارشگری مالی بر هزینه های حسابرسی تأثیر معناداری دارد تأیید می شود. همچنین با توجه به سطح معناداری متغیرهای کنترلی می توان نتیجه گرفت که متغیرهای ارزش بازار به ارزش دفتری، اندازه شرکت، اهرم مالی و بازده دارایی رابطه معناداری با هزینه های حسابرسی دارند اما رشد فروش رابطه معناداری با هزینه های حسابرسی ندارند.

بحث و نتیجه گیری و پیشنهادهای پژوهش

منافع اقتصادی حسابرس از طریق حق الزحمه ای تأمین می شود که از انعقاد قرارداد با صاحب کاران عاید می شود. حسابرسان برای قیمت گذاری خدمات حسابرسی از عوامل گوناگونی استفاده می کنند و تحقیقات زیادی نیز در رابطه با شناسایی و ارزیابی این عوامل انجام شده است. عوامل توصیفی مدنظر در اغلب مطالعات شام عوامل ریسک، حجم و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی بوده است. خوانایی میزان سهولت خواندن و همچنین فهمیدن نوشته را مشخص می کند. متنی را خوانا می نامند که خواننده بتواند آن را به صورت روان بخواند و به آسانی آن را بتواند درک کند. تأکید بر خوانا بودن به معنی روش تخمین احتمال موفقیت خواننده در خواندن و درک یک متن یا نوشته است. خوانایی گزارش های مالی می تواند به درک بهتر استفاده کنندگان از صورت های مالی کمک نماید و می تواند تصمیمات بهتر سرمایه گذاران و استفاده کنندگان را به همراه داشته باشد. در نتیجه منجر به تصمیمات بهینه استفاده کنندگان و سرمایه گذاران می شود. خوانایی گزارش های مالی، حجم معاملات را افزایش می دهد. خوانایی، تصمیمات سرمایه گذاران را نیز تحت تاثیر قرار می دهد. و خوانایی کم، احتمالاً مانع از درک سرمایه گذاران نسبت به گزارش های مالی می شود. از این رو هدف پژوهش بررسی تأثیر خوانایی گزارشگری مالی بر هزینه های حسابرسی بین سال های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ بود که نتایج آزمون فرضیه نشان داد که خوانایی گزارشگری مالی رابطه معنادار و معکوسی با هزینه های حسابرسی دارد. به عبارت دیگر هر چقدر خوانایی گزارشگری مالی بالاتر باشد هزینه های حسابرسی کمتر خواهد بود، و خوانایی کمتر گزارشگری مالی باعث افزایش هزینه حسابرسی می گردد. نتایج این آزمون با نتایج کیاو و همکاران^۱ (۲۰۱۹) همسو است.

یافته های این پژوهش می تواند ضرورت وضع دستورالعملی مشابه دستورالعمل انگلیسی روان «کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا» توسط سازمان بورس و اوراق بهادار برای کمک به افزایش خوانایی صورت های مالی برای سرمایه گذاران، ذینفعان و بخصوص شرکت های پذیرفته شده در بورس برای کاهش هزینه های حسابرسی بر جسته کند. پیشنهاد می شود در پژوهش های آتی این پژوهش رو به تفکیک صنایع و اندازه شرکت ها (بزرگ، کوچک) مورد بررسی قرار گرفته و تأثیر این

¹ Qiao Xu, Guy Fernando, Kinsun Tam, Wei Zhang

رابطه در این صنایع و شرکت‌ها بررسی شود. همچنین در این پژوهش برای بررسی خوانایی گزارشگری مالی از شاخص فوگ استفاده شده بود که در پژوهش‌های آتی می‌توان از دیگر شاخص‌ها و نحوه اندازه‌گیری خوانایی گزارشگری مالی استفاده کرد و دوباره به بررسی این موضوع در بازه زمانی طولانی‌تر پرداخت. یکی از محدودیت‌های اندازه‌گیری خوانایی گزارشگری مالی این است که برای بررسی آن نیاز به وجود صورت‌های مالی به صورت متن و گزارش است در حالی که نمی‌توان خوانایی برخی از صورت‌های مالی که فاقد متن هستند رو اندازه‌گیری کرد علاوه بر این برای اندازه‌گیری خوانایی گزارشگری مالی نیاز به محاسبه متغیرهایی مانند سیلاب و تعداد جمله‌ها است که در زبان فارسی بر خلاف زبان انگلیسی نرم افزاری برای اندازه‌گیری این نوع متغیر وجود ندارد و باید به صورت دستی اندازه‌گیری شود. محاسبه دستی علاوه بر زمان بر بودن باعث ایجاد اشتباه‌ها نیز خواهد شد. همچنین از دیگر محدودیت‌های پژوهش، مستند نبودن نتایج به دلیل عدم وجود نرم افزار می‌باشد.

منابع

- ✓ احمدی، آمنه، قائمی، محمدحسین، (۱۳۹۷). مدیریت سود واقعی و خوانایی گزارشگری مالی، مجله پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، پیاپی ۱۳ (پاییز و زمستان ۱۳۹۷)، صص ۴۵-۷۲
- ✓ امانی، علی، دوانی، حسین، (۱۳۸۸)، خدمات، حق الزحمه و رتبه بندی حسابرسان، روزنامه دنیای اقتصاد، ۱۹۹۸.
- ✓ آقابابایی، اکرم، جعفری، حمیدرضا، پیک‌فلک، جمشید، (۱۳۹۶)، تأثیر تجربه حسابرسی بر هزینه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۳، شماره ۲، صص ۹-۱۶.
- ✓ باقری‌ازغندی، ابوطالب، حصارزاده، رضا، عباس‌زاده، محمدرضا، (۱۳۹۷)، خوانایی صورت‌های مالی و حساسیت سرمایه‌گذاران به استفاده از اطلاعات حسابداری، چشم‌انداز مدیریت مالی، شماره ۲۳، صص ۸۷-۱۰۳.
- ✓ بزرگ اصل، موسی، (۱۳۸۸)، پیرامون حق الزحمه حسابرسی مستقل، مجله حسابدار، شماره ۲۱۰.
- ✓ بنویدی، مجید، (۱۳۸۵)، حاکمیت شرکتی، تازه‌های جهان بیمه، شماره ۹۶، صص ۳-۲۱.
- ✓ بنی‌مهد، بهمن، مهدی مرادزاده فرد، زینالی، مهدی، (۱۳۹۱)، اثر حق الزحمه حسابرسی بر اظهارنظر حسابرس، حسابداری مدیریت، دوره ۵، شماره ۱۵، صص ۵-۴۱.
- ✓ جبارزاده کنگرلوئی، سعید، متوسل، مرتضی، بهنمون، یعقوب، (۱۳۹۸)، تأثیر مدیریت سود و محدودیت مالی بر خوانایی گزارشگری مالی، فصلنامه بورس اوراق بهادار، پیاپی ۴۶ (تابستان ۱۳۹۸)، صص ۵-۲۵.
- ✓ رهنمای رودپشتی، فریدون، نیکومرام، هاشم، نونهال نهر، علی اکبر، (۱۳۹۱)، ارزیابی تأثیر رویکردهای قضاوتی و شناختی زبان در گزارش‌های توضیحی حسابداری، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۲، صص ۴۷-۷۲.
- ✓ صفری‌گرایلی، مهدی، رضایی، یاسر، نوروزی، محمد، (۱۳۹۶)، مدیریت سود و خوانایی گزارشگری مالی: آزمون تجربی رویکرد فرصت طلبانه، فصلنامه دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۳۱، صص ۲۱۷-۲۳۰.

- ✓ صفری گرایلی، مهدی، رضائی، یاسر، (۱۳۹۷)، توانایی مدیریت و خوانایی گزارشگری مالی: آزمون نظریه علامت دهی، فصلنامه دانش حسابداری، پیاپی ۳۳ (تابستان ۱۳۹۷)، صص ۱۹۱-۲۱۸.
- ✓ علوی طبری، سیدحسین، رجبی، روح اله، شهبازی، منصوره، (۱۳۹۰)، رابطه نظام راهبری و حق الزحمه حسابرسی مستق شرکتها، مجله دانش حسابداری، شماره ۵، صص ۷۵-۱۰۲.
- ✓ فضل الهی، سیفاله، ملکی توانا، منصوره، (۱۳۸۹)، روش شناسی تحلیل محتوا با تاکید بر تکنیک‌های خوانایی سنجی و تعیین ضریب درگیری متون، نمایه پژوهش، سال دوم، صص ۷۱-۹۴.
- ✓ قلیان، نسیم، (۱۳۹۶)، تاثیر کیفیت حسابرسی بر ارتباط بین خوانایی گزارشات مالی و همزمانی قیمت سهام در شرکت‌های منتخب بورس، پایان نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی روزبهان.
- ✓ گرد، عزیز، چکاو، محمدرضا، جهانشانیان، محمد، (۱۳۹۷)، بررسی رابطه سن مدیرعامل و خوانایی گزارش‌های مالی، مطالعات تطبیقی در مدیریت مالی و حسابداری، سال دوم، شماره ۲، صص ۴۱-۵۱.
- ✓ گرد، عزیز، صالحی، علی اصغر، محمدی، مهدی، (۱۳۹۷)، دارایی‌های نامشهود در ترازنامه و هزینه‌های حسابرسی، رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، شماره ۷، صص ۱۶۲-۱۷۴.
- ✓ مرادی، مجید، صفرپور، مریم، شجاع، مریم، (۱۳۹۷)، تأثیر کیفیت سود و سیاست تقسیم سود بر هزینه حسابرسی، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابرسی، دوره ۴، شماره ۳، صص ۱۴۵-۱۵۶.
- ✓ نیکبخت، محمدرضا، تنانی، محسن، (۱۳۸۹)، آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی، پژوهش‌های حسابداری مالی، شماره ۴، صص ۱۱۱-۱۳۲.
- ✓ Bhuiyan, B. U., Habib, A., & Rahman, A. R. (2019). Problem directors and audit fees. *International Journal of Auditing*, 23(1):125-144
- ✓ Biddle, G. C., Hilary, G. & Verdi. R. S. (2009). How does financial reporting quality relate to investment efficiency? *Journal of Accounting and Economic*, 48 (2-3), 112-131.
- ✓ Bloomfield, R (2008). Discussion of: Annual report readability, current earnings, and earnings persistence. *Journal of Accounting and Economics*, Vol 45, pp. 248-252.
- ✓ Bonsall, S.B. and Miller, B.P. (2017). The impact of narrative disclosure readability on bond ratings and the cost of debt. *Rev. Acc. Stud.*, 22 (2), 608-643.
- ✓ Bradshaw, M. T. (2011). Analysts' forecasts: What do we know after decades of work? Working Paper, Boston College.
- ✓ Brennan, N., & Merkl-Davies D. (2013). Accounting narratives and impression management. In *The Routledge Companion to Accounting Communication*, edited by L. Jack, J. Davison, and R. Craig: Routledge.
- ✓ Chen, H., Hua, Sh., Liu, Z., & Zhang, M. (2019). Audit fees, perceived audit risk, and the financial crisis of 2008. *Asian Review of Accounting*, 27(1), DOI: 10.1108/ARA-01-2017-0007
- ✓ DuBay, W.H. (2004). *The Principles of Readability*. Impact Information, Costa Mesa, CA.

- ✓ Erik, L. B., Dennis, R. L., & Thomas, C. O. (2019). How Do Audit Offices Respond to Audit Fee Pressure? Evidence of Increased Focus on Nonaudit Services and their Impact on Audit Quality. *Contemporary Accounting Research*, <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12440>
- ✓ Fernando, G. D; Elder, R. J and Abdel-Miguid, A.M (2008). Audit Quality Attributes, Client Size and Cost of Capital, Available On [Www.Ssrn.Com](http://www.Ssrn.Com)
- ✓ Franco, Gus de, hope, ole-Kristian, Vyas, dushyantkumar, Zhou, yibin (2015). Analyst report readability. *Contemporary accounting research* vol 32, pp. 76–104
- ✓ Kim, Chansog. Wang, Ke. Zhang, Liandong (2017). Readability of 10-K Reports and Stock Price Crash Risk". University of Alberta School of Business Research Paper 2378586
- ✓ Lehavy, R., Li, F., Merkley, K. (2011). The effect of annual report readability on analyst following and the properties of their earnings forecasts. *Account.Rev*, 86(2), 1087-1115.
- ✓ Li, F. (2008). Annual report readability, current earnings, and earnings persistence. *Journal of Accounting and Economics*, 45(2-3), 221-247.
- ✓ Lo, K. Ramos, F. Rogo, R. (2016). Earnings management and annual report readability. *Journal of Accounting and Economics*, 63, 1, 1_25.
- ✓ Luo, J-h., Li, X. and Chen, H. (2018). Annual report readability and corporate agency costs. *China Journal of Accounting Research*, <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2018.04.001>.
- ✓ Miele, D. B, Molden, D. C (2010). Naïve theories of intelligence and the role of processing fluency in perceived comprehension. *Journal of Experimental Psychology*, Vol. 139, pp. 535–557.
- ✓ Sultan, Mohammad (2016). Annual Report Readability and the Audit Function. PhD thesis, University of Leeds.
- ✓ Tan, Hun-Tong, Ying Wang, Elaine, Zhou, Bo (2015). How Does Readability Influence Investors' Judgments? Consistency of Benchmark Performance Matters. *American Accounting Association*, vol.90, pp. 371-393.
- ✓ Xu, Q., Fernando, G., Tam, K. and Zhang, W. (2019). Financial report readability and audit fees: a simultaneous equation approach, *Managerial Auditing Journal*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2019-2177>
- ✓ Xu, Q., Fernando, G.D. and Tam, K. (2018). Executive age and the readability of financial reports. *Advances in Accounting*, <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2018.09.004>.