

نوع حسابرس و کیفیت حسابرسی: شواهدی از تعدیلات حسابرسی و گزارشگری مالی فرصت طلبانه

حسن فرج‌زاده دهکردی

استادیار گروه حسابداری دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)
ha.dehkordi@khu.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۰/۲۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۱/۲۴

چکیده

در پاسخ به برخی ابهامات مربوط به کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی بخش عمومی (سازمان حسابرسی و موسسه مفید راهبر)، در این پژوهش، با استفاده از دو معیار عینی از کیفیت حسابرسی، شامل تعدیلات حسابرسی و تجدید ارائه فرصت طلبانه، ارتباط بین نوع حسابرس و کیفیت حسابرسی بررسی شده است. نتایج به دست آمده حاصل از داده‌های مرتبط با ۲۱۱ شرکت طی دوره ۱۳۸۹ الی ۱۴۰۰ (مشتمل بر ۲,۲۱۸ مشاهده شرکت-سال)، نشان می‌دهد، صاحبکاران حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی و موسسه مفید راهبر، در مقایسه با سایر صاحبکاران، از ارقام تعهدی اختیاری کمتری بهره می‌برند که به معنای کیفیت گزارشگری مالی این دسته از صاحبکاران است. هم‌راستا با این یافته‌ها، نتایج حاصل از بررسی تعدیلات حسابرسی و گزارشگری مالی فرصت طلبانه نشان می‌دهد، گزارشگری مالی صاحبکاران این دو حسابرس، تعدیلات حسابرسی، به ویژه تعدیلات کاهنده سود، کمتری دارند. همچنین، صورتهای مالی صاحبکاران سازمان حسابرسی و موسسه حسابرسی مفید راهبر، با احتمال کمتری در آینده به تجدید ارائه‌ای منجر خواهند شد که منعکس‌کننده انگیزه‌های فرصت طلبانه مدیریت در زمان تهیه صورتهای مالی بوده است. این یافته‌ها شواهدی در حمایت از کیفیت بالاتر حسابرسی موسسات حسابرسی بخش عمومی، در نتیجه کیفیت بالاتر گزارشگری مالی صاحبکاران آنها فراهم می‌آورد.

واژه‌های کلیدی: نوع حسابرس؛ کیفیت حسابرسی؛ تجدید ارائه فرصت طلبانه؛ تعدیلات حسابرسی.

۱- مقدمه

صرف نظر از اعتبار اطلاعات حسابداری، حسابرسی به دلیل توانایی آن در فراهم آوردن خدمات شهادت‌دهی، و در نتیجه، تخصیص بهینه منابع و افزایش کارایی قراردادهای ارزشمند است. پیچیدگی فزاینده معاملات تجاری و استانداردهای حسابداری، توانایی حسابرسی را برای ایجاد ارزش افزوده افزایش می‌دهد (نصیرپور و همکاران، ۱۴۰۱). با این حال، کیفیت چنین تضمینی در طول زمان و در شرکت‌ها متفاوت است. تغییرات بی‌سابقه قوانین و رویدادهای حسابرسی در سال‌های اخیر، چشم‌انداز بازار حسابرسی را برای حساب‌برسان و صاحبکاران تغییر داده است. برای یک بار دیگر، مقرر است حرفه حسابرسی کشور تحت تاثیر مقررات‌گذاری مستقیم حاکمیت قرار گیرد.^۱ نتیجه این موضوع، تغییرات شگرف در سمت عرضه بازار حسابرسی و همچنین، ایجاد بستری انجام تحقیقاتی است که به دنبال درک بهتر محرک‌های کیفیت حسابرسی است. مشارکت (و به عبارت دقیق‌تر، دخالت) بیشتر حاکمیت در مقررات‌گذاری و نظارت بر حرفه حسابرسی، بررسی تجربه فعلی کشور در خصوص کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی متعلق به بخش عمومی، با استفاده از معیارهای عینی، را به عنوان هدف و انگیزه اصلی این پژوهش قرار داده است.

برای درک بهتر محرک‌های کیفیت حسابرسی، پژوهش‌گران رابطه بین اندازه حساب‌برس، به عنوان یکی از عوامل موثر ورودی فرایند حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی را بررسی کرده‌اند. به دلیل عدم فعالیت موسسات حسابرسی بزرگ (موسوم به N بزرگ) در ایران، مطالعات انجام شده در داخل کشور، عمدتاً بر ارتباط بین نوع حساب‌برس و کیفیت گزارشگری مالی، تمرکز دارند و نتیجه این پژوهش‌ها متفاوت است. برای مثال، نونهال‌نهر و همکاران (۱۳۸۹)، بنی‌مهد (۱۳۹۱)، فرج‌زاده دهکردی و مکارم (۲۰۱۱)، عبدلی و همکاران (۱۳۹۲)، صف‌زاده (۱۳۹۳)، حاجیها و بیگی (۱۳۹۶)، سیدنژاد فهیم و زمانی (۱۳۹۹) علوی و وکیلی‌فرد (۱۴۰۰)، نشان دادند سازمان حسابرسی (و در برخی از پژوهش‌های مذکور، موسسه مفید راهبر) به عنوان موسسات حسابرسی بخش عمومی در مقایسه با موسسات حسابرسی بخش خصوصی، کیفیت بالاتری در ارائه خدمات حسابرسی صورت‌های مالی دارند. بر خلاف این یافته‌ها، حساس یگانه و آذین‌فر (۱۳۸۹)، رحمانی و طالب‌نیا (۱۳۹۲) و قلی‌پور و همکاران (۱۴۰۰)، نتایج متفاوتی ارائه دادند و نشان دادند که اندازه حسابرسی رابطه معکوسی با کیفیت گزارشگری

مالی (حسابرسی) دارند. همچنین، پژوهش‌های دیگری، از جمله تحریری و همکاران (۱۳۹۸)، نمازی و همکاران (۱۳۹۰) و بنی‌مهد و معافی (۱۳۹۲) نیز نشان دادند که رابطه معناداری بین اندازه (نوع) حساب‌برس و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد.

یکی از دلایل تعارضات قابل ملاحظه در یافته‌های پژوهش‌های پیش‌گفته، می‌تواند به دلیل استفاده از معیارهایی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی باشد که در انعکاس تلاش حساب‌برس و اندازه‌گیری کیفیت خروجی حساب‌برس ناتوان است. برای مثال، در اغلب پژوهش‌ها انجام شده از اقلام تعهدی اختیاری به عنوان معیار کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی استفاده شده است (راجگوپتا و همکاران، ۲۰۲۱) که از یک سو، عمدتاً متأثر از تصمیمات گزارشگری مالی مدیریت صاحبکاران در چارچوب استانداردهای پذیرفته شده حسابداری و روش‌های مجاز قرار داشته و حساب‌برس، دایره عمل‌چندانی در تحت تاثیر قراردادن آنها ندارد، و از سوی دیگر، عموماً این سطح از سوء استفاده از اختیارات مورد توجه استفاده‌کنندگان از اطلاعات و حساب‌برسان قرار نمی‌گیرد. در بهترین حالت این اقلام منعکس‌کننده قصور جزئی حساب‌برس در کمک به ارائه صادقانه گزارش‌های مالی است. (دیفاند و ژانگ، ۲۰۱۴). همچنین، نقدهای جدی در رابطه با عملکرد مدل‌های اندازه‌گیری اقلام تعهدی وجود دارد. این مدل‌ها عموماً به دلیل عدم کنترل عوامل تعیین‌کننده، مقادیر سوء‌داری از اقلام تعهدی اختیاری برای شرکت‌ها اندازه‌گیری می‌کنند مدل‌های اندازه‌گیری اقلام تعهدی اختیاری توانایی ضعیفی در تعیین میزان اختیار اعمال شده توسط مدیریت در استفاده از اقلام تعهدی و همچنین تفکیک آن از ویژگی‌های مرتبط با شرکت، صنعت فعالیت و دوره زمانی دارند. و مدل‌های مختلف دامنه گسترده‌ای از اندازه اقلام تعهدی برای هر شرکت ارائه می‌دهند (جکسون، ۲۰۱۸).

یکی دیگر از معیارهای استفاده شده در اندازه‌گیری عملکرد کیفیت حسابرسی، تجدید ارائه صورت‌های مالی است. تجدید ارائه، بارزترین نشانه تحریف در صورت‌های مالی و حاصل عدم کیفیت در گزارشگری مالی صاحبکار و همچنین، کیفیت ناکافی حساب‌برس است (فان و همکاران، ۲۰۲۲). در حالی که به دلیل عدم شیوع تجدید ارائه در محیط گزارشگری مالی کشورهای توسعه یافته و حساسیت فوق‌العاده نهادهای نظارتی آنها، پژوهش‌های در حوزه کیفیت حسابرسی، به طور وسیعی از این معیار برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی استفاده کرده‌اند،

^۱ بر اساس طرح نظام جامع حسابداری و حسابرسی، مقررات‌گذاری و نظارت بر فعالیت موسسات حسابرسی، از جمله سازمان حساب‌برسی، بر عهده سازمان راهبری حرفه حسابداری و حسابرسی خواهد بود.

کیفیت حسابرسی می‌شود (دیفاند و ژانگ، ۲۰۱۴). مهمتر از همه، مداخله نهاد نظارتی، نقش با اهمیتی در شکل‌دهی انگیزه‌ها و صلاحیت‌ها دارد که تقاضای صاحبکار و عرضه حسابرس برای حسابرسی با کیفیت را افزایش می‌دهند (ویلکنز و همکاران، ۲۰۲۳). پژوهش حاضر، تلاش دارد اثرگذاری هر یک از این ابعاد در کیفیت حسابرسی ارائه شده توسط موسسات حسابرسی بخش عمومی را نمایان کند.

۲- مبانی نظری و پیشینه تحقیق

اکثر مطالعات، کیفیت حسابرسی را به عنوان احتمال کشف و گزارش نقض سیستم حسابداری صاحبکار توسط حسابرس، تعریف می‌کنند (به عنوان مثال، دی آنجلو، ۱۹۸۱). این تعریف، حسابرسی را فرآیند ساده‌ای نشان می‌دهد که نقش حسابرس به تشخیص و گزارش تخطی از استانداردهای پذیرفته شده حسابداری محدود می‌شود. در حالی که تردیدی وجود ندارد که حسابرسان موظف به اطمینان از عاری بودن صورت‌های مالی از تحریف با اهمیت هستند، این ویژگی مزایای کیفیت بالای حسابرسی را که فراتر از تشخیص و گزارش تخطی از اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری است، منعکس نمی‌کند. به طور خاص، از حسابرسان با کیفیت بالا انتظار می‌رود که نه تنها این موضوع را در نظر بگیرند که آیا انتخاب‌های حسابداری صاحبکار با مطابقت دارد یا خیر، بلکه صورت‌های مالی تا چه حد به صورت صادقانه منعکس کننده بنیان‌های اقتصاد شرکت است (دیفاند و ژانگ، ۲۰۱۴).

در حالی که بسیاری از تعاریف متداول کیفیت حسابرسی، توانایی حسابرس در تشخیص تخطی از اصول پذیرفته شده حسابداری تعیین کرده‌اند، مسئولیت حسابرسان فراتر از این تشخیص ساده است و در بردارنده ارائه خدمات شهادت‌دهی در خصوص کیفیت گزارش‌گری مالی است. این مسئولیت از استانداردهای حسابرسی نشأت می‌گیرد و حسابرسان را ملزم می‌کند تا "کیفیت، نه فقط قابل قبول بودن" گزارش مالی صاحبکار در نظر بگیرند (استانداردهای حسابرسی شماره ۲۰۰ و ۷۰۰). گزارش حسابرس منعکس کننده اظهار نظر وی در خصوص ارائه منصفانه صورت‌های مالی، مطابق استانداردهای پذیرفته شده حسابداری است. ارائه منصفانه، مستلزم ارائه صادقانه بنیان‌های اقتصاد شرکت است (استانداردهای حسابداری شماره ۱). در مجموع، این استدلال‌ها نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی یک ساختار پیوسته است که نسبت به کیفیت

استفاده از این معیار در پژوهش‌های داخلی با محدودیت اساسی مواجه است. همانطور که محمدرضایی و فرجی (۱۳۹۸) بیان می‌کنند حدود ۷۵ درصد اقلام مقایسه‌ای در صورت‌های مالی شرکت‌های بورسی تجدید ارائه می‌شود و بنابراین این معیار به تهایی نمی‌تواند انعکاس مناسبی از تفاوت عملکرد موسسات حسابرسی در ارائه خدمات با کیفیت باشد^۱.

در همین راستا، محمدرضایی و فرجی (۱۳۹۸) با نقد تحقیقات انجام شده در داخل کشور در حوزه ارتباط اندازه حسابرس با کیفیت حسابرسی، از ابعاد روش شناختی و مفهومی، انجام تحقیقاتی جدیدی را فرخوانده‌اند که با استفاده از معیارهای جدید و قابل اتکا، معمای رابطه نوع (اندازه) حسابرس با کیفیت حسابرسی را به شکل دقیق تری مورد مطالعه قرار دهند. پژوهش حاضر در راستای تحقیقات فوق، تلاش دارد پس از کنترل ویژگی‌های قابل مشاهده صاحبکاران، مانند اندازه، صنعت فعالیت و سودآوری، با بکارگیری معیارهای قابل اتکای کیفیت حسابرسی، رابطه بین نوع حسابرس با کیفیت حسابرسی را مبتنی بر نظریه‌های عرضه و تقاضای کیفیت حسابرسی، مطالعه نماید. در پژوهش حاضر به منظور تعیین تاثیر نوع حسابرس بر گزارشگری مالی، از تعدیلات حسابرسی به عنوان معیاری قابل مشاهده از تاثیر حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی استفاده شده‌است. همچنین، با بررسی رابطه نوع حسابرس با تجدید ارائه فرصت‌طلبانه صورت‌های مالی، توانایی حسابرس در پیشگیری از بارزترین شواهد تحریف صورت‌های مالی مورد بررسی قرار گرفته است.

خدمات اطمینان بخشی ارائه شده توسط حسابرس، یک کالای اقتصادی است و بنابراین کیفیت حسابرسی با توجه به تقاضای صاحبکار و عرضه حسابرس تعیین می‌شود و به انگیزه‌ها و صلاحیت‌های صاحبکار و حسابرس بستگی دارد. تقاضا برای کیفیت حسابرسی از انگیزه‌های صاحبکار که توسط عواملی مانند هزینه‌های نمایندگی و مقررات تعیین می‌شود و صلاحیت او در برآوردن این تقاضا، که توسط عواملی مانند کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی منعکس شده‌است، ناشی می‌شود. عرضه حسابرسی با کیفیت، تحت تأثیر استقلال حسابرس، متأثر از عواملی مانند شهرت، دعوی قضایی و نگرانی‌های نظارتی تعیین می‌شود. و صلاحیت حسابرس در ارائه کیفیت حسابرسی، در عواملی مانند تخصص و استفاده از نیروهای با کیفیت در فرآیند حسابرسی منعکس می‌شود. بنابراین، تفاوت در انگیزه‌ها و شایستگی‌های صاحبکاران و حسابرسان منجر به تنوع در

^۱ شایان ذکر است در نتیجه بازبینی الزامات گزارشگری مالی، به ویژه، عدم پذیرش گزارش تفاوت مالیات تشخیصی و قطعی با مالیات ابرازی به عنوان تعدیلات سنواتی، نرخ تجدید ارائه در سال‌های جاری کاهش یافته است.

گزارشگری مالی اطمینان ایجاد می‌کند. کیفیت بالاتر حسابرسی، اطمینان بیشتری از گزارشگری مالی با کیفیت بالا ایجاد می‌کند (راجگوپتا و همکاران، ۲۰۲۱).

۲-۱- کیفیت حسابرسی و معیارهای آن

کیفیت حسابرسی با افزایش اعتبار گزارش‌های مالی، کیفیت گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد. بنابراین کیفیت حسابرسی جزئی از کیفیت گزارشگری مالی است. کیفیت گزارشگری مالی توسط سیستم گزارشگری مالی شرکت تعیین می‌شود، که بنیان‌های اقتصادی و ویژگی‌های ذاتی شرکت را در گزارش‌های مالی منعکس می‌کند. سیستم گزارشگری مالی شرکت و ویژگی‌های ذاتی بر کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی نشده تأثیر می‌گذارند که سطح قابل دستیابی کیفیت گزارشگری مالی را محدود می‌کند (دچاو و همکاران، ۲۰۱۰). بر این اساس، کیفیت بالاتر حسابرسی این‌گونه تعریف می‌شود، "اطمینان بالاتر نسبت به این موضوع که صورت‌های مالی به طور صادقانه بنیان‌های اقتصادی شرکت (مبتنی بر سیستم گزارشگری مالی و ویژگی‌های ذاتی شرکت) را منعکس می‌کند" (دیفاند و ژانگ، ۲۰۱۴).

همچنین، در حالی که معیارهای متعددی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی معرفی شده‌اند، در مورد برتری هر یک از این معیارها، اتفاق نظر وجود ندارد. معیارهای کیفیت حسابرسی به دو گروه ذاتاً متفاوت تقسیم می‌شوند: (۱) خروجی فرآیند حسابرسی و (۲) ورودی‌های فرآیند حسابرسی. اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی دشوار است زیرا میزان اطمینانی که حسابرسان ارائه می‌کنند غیرقابل مشاهده است. یکی از راه‌های استنباط کیفیت حسابرسی، در نظر گرفتن خروجی‌های فرآیند حسابرسی، مانند بند تداوم فعالیت یا کیفیت گزارشگری مالی است. معیارهای مبتنی بر خروجی جذاب هستند زیرا تلاش می‌کنند سطح کیفیت حسابرسی ارائه شده را اندازه‌گیری کنند. به همین دلیل است که مطالعات بررسی اثرات سمت عرضه عوامل تقریباً به طور انحصاری از معیارهای مبتنی بر خروجی استفاده می‌کنند. یک راه جایگزین برای استنباط کیفیت حسابرسی در نظر گرفتن ورودی‌های حسابرسی، مانند اندازه حسابرس و حسابرسی است. معیارهای مبتنی بر ورودی جذاب هستند زیرا صاحبکاران باید کیفیت حسابرسی را بر اساس ورودی‌های قابل مشاهده انتخاب کنند. به همین دلیل است که مطالعاتی که اثرات عوامل سمت تقاضا را بررسی می‌کنند تقریباً به طور انحصاری از معیارهای مبتنی بر ورودی استفاده می‌کنند (راجگوپتا و همکاران، ۲۰۲۱).

معیارهای مبتنی بر خروجی حسابرسی، به چهار دسته طبقه‌بندی می‌شوند: (الف) تحریف‌های با اهمیت (مانند تجدیدارائه صورت‌های مالی)، (ب) گزارش حسابرس (مانند اظهار نظر حسابرس در خصوص تداوم فعالیت)، (ج) کیفیت گزارشگری مالی و (د) دیدگاه سرمایه‌گذاران. معیارهای مبتنی بر ورودی حسابرسی به دو دسته: (الف) ویژگی‌های حسابرس (مانند، اندازه و تخصص حسابرس) و (ب) ویژگی‌های قرارداد حسابرس-صاحبکار (مانند حق‌الزحمه حسابرسی)، طبقه‌بندی می‌شوند. هر یک از این معیارها نقاط قوت و ضعف منحصر به فرد خود را دارند. یکی از زوایای تعیین‌کننده برتری هر یک از این معیارها، امکان تأثیرگذاری مستقیم حسابرس بر خروجی گزارشگری مالی است. برای مثال، تحریف‌های با اهمیت صورت‌های مالی مستقیماً تحت تأثیر حسابرس هستند، در حالی که دیگر معیارها، مانند هزینه سرمایه، ارتباط غیر مستقیمی با حسابرس دارند. همچنین، در مورد تجدید ارائه صورت‌های مالی، این معیار کیفیت حسابرسی، منعکس‌کننده ناتوانی فاحش حسابرس در ارزیابی صحیح کیفیت گزارشگری مالی است. حال آنکه در رابطه با مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی اختیاری، این معیار به شکل ضعیف‌تری نمایان‌گر قصور حسابرس در اجرای ماموریت خود است (دیفاند و ژانگ، ۲۰۱۴).

۲-۲-۱- معیارهای کیفیت حسابرسی مبتنی بر خروجی حسابرسی

یکی از خصوصیات مهم معیارهای مبتنی بر خروجی حسابرسی این است که توسط سیستم گزارشگری مالی شرکت و ویژگی‌های ذاتی محدود شده‌اند. به عنوان مثال، شرکت‌هایی با ویژگی‌های ذاتی که به راحتی در گزارش‌های مالی آنها ترسیم می‌شود، کمتر احتمال دارد که صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه کنند. به طور مشابه، شرکت‌هایی که سیستم‌های گزارشگری مالی بهتری دارند، کیفیت گزارشگری مالی حسابرسی نشده بالاتری دارند، و بنابراین احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی کمتری برای آنها دارند. بنابراین، برای محققان مهم است که تأثیر کیفیت حسابرسی را از تأثیرات ویژگی‌های ذاتی شرکت و قدرت سیستم گزارشگری مالی آن جدا کنند.

تجدید ارائه صورتهای مالی. شناخته شده ترین معیاری که برای انعکاس تحریف با اهمیت در گزارشگری مالی به کار می‌رود، تجدید ارائه صورت‌های مالی است. تجدید ارائه های حسابداری، تحریف های موجود در صورت‌های مالی منتشر شده قبلی را اصلاح می‌کند. تجدید ارائه در پژوه های مختلف، از جمله هزینه خدمات غیرحسابرسی، ویژگی‌های کمیته حسابرسی، و تخصص حسابرس در صنعت، به عنوان معیار کیفیت حسابرسی

اندازه مشتری، و دوره تصدی حسابرس استفاده شده است (استایس و همکاران، ۲۰۲۲).

بند تداوم فعالیت. بند تداوم فعالیت معیار بسیار مستقیمی از کیفیت حسابرسی است زیرا اظهارنظر حسابرس مسئولیت حسابرس است و مستقیماً تحت تأثیر و کنترل وی است. عدم گزارش ابهام در تداوم فعالیت، به این معنی است که حسابرس اظهار نظر اشتباهی داشته است، که یک شکست فاحش حسابرسی و شواهدی از کیفیت ضعیف حسابرسی است. معیار کیفیت حسابرس مبتنی بر بند تداوم فعالیت تلاش می‌کنند کیفیت واقعی حسابرسی را بر اساس خروجی فرآیند حسابرسی اندازه‌گیری کند. از آنجا که اظهارنظر حسابرسی ارتباط مستقیم حسابرس با استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است، خروجی بسیار برجسته فرآیند حسابرسی است. در نهایت، بند تداوم فعالیت معیار گسسته‌های از کیفیت حسابرسی، با اجماع نسبتاً بالایی در اندازه‌گیری و خطای اندازه‌گیری نسبتاً کم است. بند تداوم محدودیت‌های متعددی دارد. نخست آنکه، مانند تجدید ارائه، ماهیت فاحش تداوم فعالیت به این معنی است که در تعیین مصالحه‌های ظریف تر در کیفیت حسابرسی مفید نیستند. بند تداوم فعالیت نیز نسبتاً نادر هستند و منحصرأ برای صاحبکارانی که از نظر مالی در بحران هستند صادر می‌شوند. این موضوع باعث کاهش قدرت آماری در تحقیقات با استفاده از نمونه‌های بزرگ از شرکت‌های سالم می‌شود. در حالی که محققان اغلب تجزیه و تحلیل خود را برای افزایش قدرت به شرکت‌های دچار بحران مالی محدود می‌کنند، اما تعمیم‌پذیری را کاهش می‌دهد. محدودیت دیگر این است که بند تداوم فعالیت جنبه نسبتاً محدودی از نقش حسابرس را منعکس می‌کنند و ارزش گسترده حسابرسی را به طور کامل درک نمی‌کنند. در نهایت، در حالی که ادبیات، بند تداوم فعالیت را به عنوان استقلال بیشتر حسابرس تفسیر می‌کند، تعدد بند تداوم فعالیت ممکن است نشان دهنده محافظه کاری بیش از حد حسابرس باشد، که مسلماً کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد (دیفاند و سویرامانیام، ۱۹۹۸).

معیارهای مبتنی بر دیدگاه سرمایه‌گذاران. این معیارها شامل دیدگاه سرمایه‌گذاران، مانند ضریب پاسخ سود، واکنش بازار سهام به رویدادهای مرتبط با حسابرسی، و هزینه سرمایه است. ضریب پاسخ سود اغلب برای ارزیابی سوالاتی مانند اینکه آیا تهدیدات شناخته شده، کیفیت حسابرسی را مختل می‌کند و اینکه آیا حسابرسان بزرگ کیفیت بالاتری ارائه می‌دهند استفاده می‌شود. از آزمون‌های واکنش بازار سهام در ارزیابی رویدادهایی مانند تغییرات حسابرس و انتشار اوراق بهادار استفاده می‌شود. هزینه بدهی و حقوق صاحبان سهام برای پاسخگویی به سوالاتی

استفاده شده است. تجدید ارائه معیار بسیار مستقیم و فاحش عدم کیفیت حسابرسی است، زیرا نشان می‌دهد که حسابرس، اظهار نظر نادرستی در مورد صورتهای مالی دارای تحریف بااهمیت صادر کرده است. این معیار سعی می‌کند کیفیت واقعی حسابرسی را با استفاده از خروجی فرآیند حسابرسی اندازه‌گیری کند. علاوه بر این، تجدید ارائه معمولاً به عنوان متغیر گسسته با اجماع نسبتاً بالایی اندازه‌گیری می‌شود و بنابراین خطای اندازه‌گیری نسبتاً کمی دارد. مزیت اصلی تجدید ارائه این است که معمولاً شواهد قوی از کیفیت ضعیف حسابرسی ارائه می‌دهد. زیرمجموعه تجدید ارائه، انجام تقلب توسط مدیریت را مشخص می‌کند، بسیاری از استفاده‌کنندگان صورتهای مالی و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری معتقدند که پیشگیری از تقلب، اولویت اول حسابرس است (چی و همکاران، ۲۰۲۲). تجدید ارائه دارای معایب متعددی نیز است. یک محدودیت عمده این است که تجدید ارائه نمی‌تواند به عنوان کیفیت حسابرسی بالا تفسیر شود. زیرا حسابرسی‌های با کیفیت پایین نیز ممکن است از تجدید ارائه‌های بااهمیت جلوگیری کنند، اما همین حسابرسی در جلوگیری از مدیریت سود در چارچوب استانداردهای حسابداری ناتوان است. علاوه بر این، تحریف‌های بااهمیت ممکن است توسط حسابرسی‌های با کیفیت پایین کشف نشوند. محدودیت دیگر تجدید ارائه این است که رویداد نسبتاً نادری است و در نتیجه قدرت آماری آن محدود است و زمانی که اندازه نمونه نسبتاً کوچک است استفاده از این معیار غیرعملی است. در نهایت، حسابرسان صرفاً اطمینان معقولی را ارائه می‌کنند که صورتهای مالی عاری از تحریف‌های بااهمیت است و حتی در حسابرسی‌های با کیفیت بالا ممکن است تقلب‌های بسیار دقیق را کشف نکنند. در نتیجه، کنترل ریسک‌های ذاتی شرکت که خارج از کنترل حسابرس هستند، مهم است (دیفاند و ژانگ، ۲۰۱۴).

اظهار نظر حسابرس. اظهارنظر حسابرسی در حال حاضر تنها ارتباط مستقیم حسابرس با سهامداران در مورد فرآیند حسابرسی و نتیجه آن است. اظهار نظر مشروط (تعدیل شده) حسابرس در مورد تداوم فعالیت، ارزیابی حسابرس مبنی بر وجود تردید اساسی در مورد توانایی صاحبکار برای ادامه فعالیت را نشان می‌دهد. مدیران دارای این انگیزه هستند که حسابرسان برای صدور اظهار نظر مقبول تحت فشار قرار دهند، زیرا بند تداوم فعالیت هزینه‌هایی را به صاحبکار تحمیل می‌کند. تسلیم شدن در برابر این فشار، استقلال حسابرس را مختل می‌کند و در نتیجه کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد. بند تداوم فعالیت، برای تعیین کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های مختلف، به‌ویژه در آزمون تهدیدات شناخته شده برای کیفیت حسابرسی، مانند

منحصره‌فرد درک کمیته حسابرسی از کیفیت حسابرسی در نظر گرفت (چن و همکاران، ۲۰۲۲).

بزرگترین نقطه ضعف این معیارها این است که نسبتاً غیرمستقیم هستند، زیرا کیفیت گزارشگری مالی معمولاً فقط یک اثر مرتبه دوم بر ارزش شرکت دارد (زیمرمن، ۲۰۱۳). همچنین تنوع زیادی در بین این معیارها از نظر نحوه تعیین کیفیت حسابرسی وجود دارد. به عنوان مثال، معیارهایی مانند هزینه سرمایه بسیار کمتر از اقدامات واکنش بازار است که به طور بسیار محدود بر روی رویدادهای مرتبط با حسابرسی متمرکز است. همچنین اجماع نسبتاً کمتری در مورد چگونگی اندازه‌گیری هزینه سرمایه نسبت به سایر معیارهای مبتنی بر بازار وجود دارد و خطای بیشتری در اندازه‌گیری آن وجود دارد. بنابراین، آزمون‌هایی که از معیارهای هزینه سرمایه استفاده می‌کنند، احتمالاً قدرت کمتری نسبت به سایر معیارهای مبتنی بر بازار دارند.

کیفیت گزارشگری مالی. ارتباط نزدیک کیفیت گزارشگری مالی با کیفیت حسابرسی، آن را به عنوان نماینده‌ای جذاب کیفیت حسابرسی تبدیل می‌کند. در حالی که کیفیت گزارشگری مالی از نظر مفهومی گسترده است، محققان حسابرسی در درجه اول از آن دسته از معیارهای کیفیت سود استفاده می‌کنند که برای شناسایی مدیریت سود فرصت‌طلبانه طراحی شده‌اند، با این فرض که کیفیت بالای حسابرسی، مدیریت سود فرصت‌طلب را محدود می‌کند. متداول‌ترین معیارهای مورد استفاده بر پایه مدل اقلام تعهدی اختیاری جونز (۱۹۹۱) قرار دارند (به عنوان مثال، بکر و همکاران، ۱۹۹۸). برخی نیز از دیگر معیارهای کیفیت سود، مانند کیفیت اقلام تعهدی، دجو و همکاران (۲۰۱۰) و محافظه‌کاری سود، باسو (۱۹۹۷) استفاده می‌کنند.

شاخص‌های کیفیت گزارشگری مالی نسبت به تجدید ارائه صورت‌های مالی یا اظهار نظر حسابرسی نسبت به تداوم فعالیت، ارتباط نزدیکتری با کیفیت حسابرسی دارند، زیرا تأثیر حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی یا اظهار نظر حسابرسی، احتمالاً محدودتر است. اقلام تعهدی اختیاری به طور مستقیم نقض استانداردهای پذیرفته شده حسابداری را شناسایی نمی‌کنند و بنابراین در مقایسه با تجدید ارائه صورت‌های مالی، منعکس‌کننده سطح تحریف بسیار پایین‌تری است. همانند تجدید ارائه صورت‌های مالی و بند تداوم فعالیت، معیارهای کیفیت گزارشگری مالی نیز تلاشی برای اندازه‌گیری خروجی‌های واقعی فرآیند حسابرسی (به عنوان مثال، صورت‌های مالی حسابرسی شده) هستند. در نهایت، اجماع کمی در اندازه‌گیری اکثر معیارهای

مانند اینکه آیا حسابرسان بزرگ کیفیت بالاتری ارائه می‌دهند و اینکه آیا تهدیدات شناخته کیفیت حسابرسی را مختل می‌کند یا خیر استفاده می‌شود. دیدگاه سرمایه‌گذاران برای مثال، تغییرات سهم بازار صاحبکار می‌تواند ناشی از اخراج حسابرسی توسط کمیته حسابرسی باشد. این معیارها معمولاً برای آزمون اینکه آیا رویدادی مانند اشتباهات حسابرسی، توانایی حسابرسی برای جذب و حفظ صاحبکاران را مختل می‌کند و برای دریافت حق‌الزحمه حسابرسی استفاده می‌شود.

معیارهای مبتنی بر ادراک در مقایسه با سایر معیارهای مبتنی بر خروجی نسبتاً غیرمستقیم هستند. این امر به ویژه در مورد معیارهای ادراکات سرمایه‌گذار صادق است، زیرا تأثیر حسابرسی بر ارزش شرکت نسبت به بسیاری از عوامل دیگر در سطح شرکت و کل اقتصاد، نسبتاً کم است. از آزمون‌هایی که از معیارهای مبتنی بر ادراک استفاده می‌کنند، می‌توان استنباط کرد. برای مثال، واکنش نسبتاً بزرگتر بازار سهام یا از دست دادن بیشتر سهم بازار، با ناتوانی فاحش حسابرسی سازگار است. از نظر اندازه‌گیری، اکثر معیارهای مبتنی بر دیدگاه سرمایه‌گذاران پیوسته هستند، با تنوع گسترده در اجماع در اندازه‌گیری و میزانی خطا در اندازه‌گیری. به عنوان مثال، معیارهای واکنش بازار دارای اجماع قوی و خطای اندازه‌گیری کم هستند، در حالی که معیارهای هزینه سرمایه دارای اجماع نسبتاً کمتر و خطای اندازه‌گیری بالایی هستند.

معیارهای مبتنی بر ادراک چندین مزیت منحصر به فرد نسبت به سایر معیارهای مبتنی بر خروجی دارند. یکی این است که آنها کیفیت حسابرسی را جامع‌تر از معیارهای خروجی واقعی می‌گیرند. به عنوان مثال، معیارهایی مانند تجدید ارائه، تحریف با اهمیت سود را نشان می‌دهد. این در تضاد با معیارهایی مانند ارزش شرکت، یا تغییر در سهم صاحبکار از بازار است، که از نظر مفهومی ابعاد دیگری از کیفیت حسابرسی، مانند کیفیت افشا، عنصری از صورت‌های مالی است که به سرمایه‌گذاران در تفسیر سود گزارش شده کمک می‌کند. مزیت دیگر این است که آنها مستمر هستند و بنابراین هم شکست‌های فاحش و هم تغییرات ظریف‌تر در کیفیت حسابرسی را تعیین می‌کنند. علاوه بر این، معیارهای مبتنی بر ادراک سرمایه‌گذار، در صورت ثابت بودن سایر شرایط، منافع خالص یا هزینه‌های مرتبط با کیفیت حسابرسی را نشان می‌دهد. این بدان معنی است که اثرات یک نوآوری خاص در بازار حسابرسی ممکن است ارزش شرکت را کاهش دهد حتی اگر کیفیت حسابرسی را همانطور که در کیفیت گزارشگری مالی منعکس می‌شود بهبود بخشد. در نهایت، تغییرات در سهم بازار مشتری را می‌توان به‌عنوان دریافت

کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد و سطوح خطای بالایی در اندازه گیری آنها وجود دارد (دیفاند و ژانگ، ۲۰۱۴).

معیارهای کیفیت گزارشگری مالی دارای چندین مزیت است که آنها را به ویژه نامزدهای جذابی برای تعیین کیفیت حسابرسی می کند. نخست آن که کیفیت حسابرسی جزء کیفیت گزارشگری مالی است. صورت های مالی محصول مشترک مدیریت و حسابرس است. بنابراین، معیارهای کیفیت گزارشگری مالی از نظر مفهومی برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی مناسب هستند، چرا که کیفیت حسابرسی بالاتر اطمینان بالاتری از انعکاس صادقانه بنیان های اقتصادی شرکت توسط صورت های مالی مبتنی بر سیستم گزارشگری مالی و ویژگی های ذاتی آن است.

مزیت دیگر معیارهای کیفیت گزارشگری مالی این است که انتظار می رود این معیارها دستکاری سود در چارچوب استانداردهای پذیرفته شده حسابداری (برای مثال برای دستیابی به اهداف سود) را شناسایی کنند. در حالی که این نوع مدیریت سود با گمراه کردن سرمایه گذاران، کیفیت گزارشگری مالی را مختل می کند، اما به سطح تحریف با اهمیت نمی رسد (لویت، ۱۹۹۸). بنابراین، دستکاری در چارچوب استانداردهای پذیرفته شده حسابداری احتمالاً نمایانگر «جنبه های کیفی انتخاب های مدیریت در حوزه حسابداری» است که منعکس کننده «سوگیری بالقوه در قضاوت های مدیریت» است و استانداردهای حسابرسی، حسابرسان را ملزم به ارزیابی آن می کند (استانداردهای حسابرسی شماره ۲۰۰ و ۷۰۰). علاوه بر این، در حالی که معیارهایی مانند اقلام تعهدی اختیاری مستقیماً تحریف های اساسی صورتهای مالی را منعکس نمی کنند، اما با تقلب در گزارشگری مالی مرتبط هستند (دیک و همکاران، ۲۰۲۳)، و بنابراین احتمال بروز تحریف های اساسی تر را نشان می دهند. مزیت دیگر این است که ماهیت مداوم معیارهای کیفیت سود، تغییرات در کیفیت حسابرسی را حتی در پژوهش هایی که به نمونه های نسبتاً کوچک محدود می شوند و در زیر مجموعه صاحبکارانی که کیفیت حسابرسی ضعیفی ندارند، نیز نشان می دهد. این خصوصیت معیارهای کیفیت سود، بر خلاف تجدید ارائه و بند حسابرسی تداوم فعالیت است، که به دلیل وقوع نادر آنها، انجام پژوهش به نمونه های بزرگ نیاز دارد و طبیعت گسسته آنها، تفاوت در کیفیت حسابرسی را در بین صاحبکاران بدون تجدید ارائه صورت مالی و بند تداوم فعالیت، پنهان می کند (دیفاند و ژانگ، ۲۰۲۳).

یکی از معایب بارز معیارهای کیفیت گزارشگری مالی این است که آنها خطای اندازه گیری بالایی دارند و حتی می توان گفت دارای سوءگیری هستند. این موضوع به ویژه در مورد اقلام

تعهدی اختیاری و محافظه کاری سود صادق است. برای مثال، میانگین قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری می تواند از ۴ تا ۱۰ درصد کل دارایی ها متغیر باشد (رایچلت و وانگ، ۲۰۱۰)، که به نظر می رسد برای توضیح مدیریت سود بیش از حد بزرگ است. بنابراین، در انجام انجام پژوهش ها باید با احتیاط مورد استفاده قرار گیرد. همچنین اغلب اجماع کمی در مورد چگونگی اندازه گیری این معیارها وجود دارد. برای مثال، اقلام تعهدی اختیاری را می توان به صورت قدر مطلق، همراه با علامت اقلام تعهدی، مدل جونز، مدل تعدیل شده جونز و/یا تطبیق عملکرد اندازه گیری کرد. در نهایت، کیفیت گزارشگری مالی توسط عوامل بسیاری تعیین می شود و کیفیت حسابرسی تنها یک جزء آن است. بنابراین، کنترل سایر عواملی که کیفیت گزارشگری مالی را توضیح می دهند بسیار مهم است

۲-۲-۴- معیارهای کیفیت حسابرسی مبتنی بر ورودی های حسابرسی

معیارهای مبتنی بر ورودی، کیفیت حسابرسی را با استفاده از ورودی های قابل مشاهده در فرآیند حسابرسی ارزیابی می کنند. با این حال، از آنجا که ورودی ها ممکن است مستقیماً به خروجی تبدیل نشوند، معیارهای کیفیت حسابرسی نسبتاً سوء داری هستند. در این بخش، دو دسته از معیارهای مبتنی بر ورودی را که معمولاً در ادبیات پژوهش استفاده می شوند، حث قرار می شوند: ویژگی های خاص حسابرس مانند اندازه حسابرس و تخصص صنعت، و ویژگی های قرارداد حسابرس-صاحبکار مانند حق الزحمه حسابرسی.

ویژگی های حسابرس. اندازه حسابرس، که معمولاً به عنوان عضویت نوع موسسه حسابرسی اندازه گیری می شود، برای نشان دادن کیفیت حسابرسی استفاده می شود، زیرا انتظار می رود حسابرسان بزرگ انگیزه های قوی تر و شایستگی های بیشتری برای ارائه کیفیت حسابرسی بالا داشته باشند (دی آنجلو، ۱۹۸۱). تخصص صنعت حسابرس، که معمولاً با تمرکز صنعت صاحبکار سنجیده می شود، برای نشان دادن کیفیت حسابرسی استفاده می شود، زیرا انتظار می رود حسابرسان متخصص شایستگی بیشتری داشته باشند و از لحاظ شهرت، انگیزه های قوی تری برای ارائه کیفیت حسابرسی بالا داشته باشند. ادبیات پژوهش، معمولاً از این معیارها به عنوان متغیرهای وابسته برای بررسی عواملی استفاده می کند که تقاضای صاحبکار برای کیفیت حسابرسی را افزایش می دهد. با این حال، پژوهش های متعددی نیز وجود دارد که از این معیارها به عنوان متغیرهای مستقل برای بررسی اینکه آیا ویژگی های حسابرس بر

عرضه کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد یا خیر، استفاده می‌کند (به عنوان مثال، لنوکس و پیتمن، ۲۰۱۰).

ویژگی متمایز این اقدامات این است که آنها مرتبط با صاحبکار نیستند. به طور خاص، اندازه (و البته نوع) موسسه حسابرسی و تخصص صنعت حداقل در یک افق زمانی معقول از ویژگی‌های ثابت حسابرس هستند. این در تضاد با دیگر شاخص‌های کیفیت حسابرسی، مانند بند تداوم فعالیت است، که حسابرسان می‌توانند در پاسخ به تغییرات در انگیزه‌های خود، آن‌ها را تعیین کنند. پیامد این تفاوت این است که حسابرسان نمی‌توانند از عضویت نوع موسسه حسابرسی یا تخصص صنعت به عنوان متغیرهای انتخابی در تعیین سطح کیفیت حسابرسی که ارائه می‌کنند استفاده کنند. در حالی که یک حسابرس نمی‌تواند به طور واقع بینانه کیفیت حسابرسی را با تبدیل شدن به حسابرس بزرگ یا متخصص در صنعت در یک افق کوتاه بهبود بخشد، از طرف دیگر صاحبکاران می‌توانند با انتخاب یک حسابرس بزرگ یا متخصص صنعت، کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند. بنابراین، این معیارها در مطالعاتی که تقاضای صاحبکار برای کیفیت حسابرسی را بررسی می‌کنند، بسیار مفید هستند. نقطه قوت اصلی معیار اندازه حسابرس، اعتبار ساختاری نسبتاً بالای آن است. به طور خاص، اندازه حسابرس تقریباً با سایر معیارهای کیفیت حسابرسی مرتبط است. نقطه قوت تخصص در صنعت این است که معیاری از تغییرات کیفیت را در دو موسسه حسابرسی فراهم می‌کند. این یک مزیت است زیرا این طبقه‌بندی دقیق‌تر به محققان اجازه می‌دهد تا به سؤالاتی بپردازند که مربوط به تفاوت‌های کیفیت موسسات حسابرسی بزرگ است. یکی از محدودیت‌های اصلی این شاخص‌ها این است که معمولاً به صورت دو ارزشی اندازه‌گیری می‌شوند، که به طور ضمنی سطح همگنی از کیفیت حسابرسی را در هر گروه فرض می‌کند. نوع و اندازه موسسه حسابرسی و تخصص در صنعت نمی‌توانند تغییرات نسبتاً ظریفی را در کیفیت حسابرسی تعیین کنند. همچنین، تخصص حسابرس در صنعت از عدم اجماع در اندازه‌گیری خود رنج می‌برد (فرچزاده دهکردی، ۱۴۰۱)، که نشان می‌دهد تخصص کیفیت حسابرسی را با خطای نسبتاً بزرگ اندازه‌گیری می‌کند.

ویژگی‌های قرارداد حسابرس و صاحبکار. اطلاعات

مربوط به کیفیت حسابرسی نیز ممکن است از ویژگی‌های قرارداد حسابرس-کارفرما، مانند حق الزحمه حسابرسی، استنتاج شود. حق الزحمه حسابرسی برای نشان دادن کیفیت حسابرسی استفاده می‌شود زیرا انتظار می‌رود که آنها سطح تلاش حسابرس را اندازه‌گیری کنند، که ورودی فرآیند حسابرسی است که به طور شهودی با کیفیت حسابرسی مرتبط است. هر دو عامل

عرضه و تقاضا حسابرسان نمی‌توانند به طور یکجانبه هزینه‌های بیشتری را برای تلاش اضافی دریافت کنند مگر اینکه افزایش متناظری در تقاضای مشتری برای تلاش اضافی وجود داشته‌باشد. در نتیجه، حق الزحمه حسابرسی در هر دو مطالعه تقاضا و عرضه استفاده می‌شود. به عنوان مثال، در مطالعات تقاضا، حق الزحمه حسابرسی اغلب برای آزمایش اینکه آیا صلاحیت‌های کمیته حسابرسی با کیفیت حسابرسی مرتبط است یا خیر، استفاده می‌شود. در مطالعات سمت عرضه، حق الزحمه حسابرسی معمولاً برای آزمایش اینکه آیا کیفیت حسابرسی با خطر دادرسی مرتبط است یا خیر و اینکه آیا حسابرسان بزرگ یا متخصص صنعت با کیفیت حسابرسی مرتبط هستند، استفاده می‌شود (دیفاند و همکاران، ۲۰۱۶).

حق الزحمه حسابرسی مزایای متعددی در اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی دارد. یکی این است که آنها پیوسته هستند و بنابراین تغییرات ظریف در کیفیت را تعیین می‌کنند. دیگر این که ادبیات پژوهش، مدل‌های نسبتاً پیچیده‌ای را با ضریب تعیین بیش از ۷۰ درصد، ایجاد کرده است که تا حدی نگرانی‌ها در مورد متغیرهای حذف‌شده مرتبط را کاهش می‌دهد. حق الزحمه حسابرسی همچنین دارای محدودیت‌هایی است. نخست آنکه حق الزحمه علاوه بر انعکاس تلاش حسابرس، صرف ریسک و افزایش کارایی حسابرسی را نیز منعکس می‌کند. این یک محدودیت حیاتی است زیرا به این معنی است که افزایش حق الزحمه حسابرسی نمی‌تواند بدون ابهام به عنوان افزایش کیفیت حسابرسی تفسیر شود. محدودیت دیگر این است که حق الزحمه نتیجه مشترک عرضه و تقاضا را در بر می‌گیرد. بنابراین، محققان باید در تفسیر نتایج حاصل از مطالعات هزینه حسابرسی، دقت ویژه‌ای داشته باشند.

۳- تبیین فرضیه‌ها

تجزیه و تحلیل فرآیند حسابرسی این امکان را فراهم می‌کند تا دلایل احتمالی اثر نوع موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را تعیین کرد. واضح‌ترین دلیل برای برتری کیفیت حسابرسی سازمان حسابرسی و موسسه مفید راهبر، صلاحیت بالاتر این دو حسابرس است (فرچزاده دهکردی و مکارم، ۲۰۱۱). صلاحیت بالاتر این دو موسسه حسابرسی بخش عمومی، از امکان جذب نیروی انسانی با شایستگی و تخصص بالاتر به دلیل شهرت و پرداخت حقوق و مزایای بیشتر به همراه امنیت شغلی بالاتر است (رادمهر، ۱۴۰۱). همچنین استقلال بیشتر این دو موسسه از صاحبکاران خود، در مقایسه با سایر موسسات حسابرسی، که به دلیل الزامات قانونی و مقرراتی ایجاد شده است، و همچنین، عدم توانایی صاحبکاران در تغییر آنها، باعث می‌شود انتظار داشت

فرضیه ۱: صاحبکاران موسسات حسابرسی بخش عمومی، از اقلام تعهدی کمتری استفاده می کنند.

فرضیه ۲: صاحبکاران موسسات حسابرسی بخش عمومی، از تعدیلات حسابرسی پایین تری دارند.

فرضیه ۳: صاحبکاران موسسات حسابرسی بخش عمومی، تجدید ارائه فرصت طلبانه کمتری دارند.

۴- روش تحقیق

۴-۱- نمونه پژوهش

جامعه آماری تحقیق، کلیه شرکت های پذیرفته شده در شرکت بورس اوراق بهادار تهران است. دوره زمانی تحقیق سال های ۱۳۸۹ الی ۱۴۰۰ است. انتخاب نمونه تحقیق به روش حذفی، بر اساس معیارهای مندرج در جدول ۱ انجام شده است، به این ترتیب از داده های مربوط به ۲۱۱ شرکت (با لحاظ داده های غایب، ۲,۲۱۸ مشاهده شرکت-سال) جهت آزمون فرضیه های تحقیق استفاده شده است.

جدول ۱- انتخاب نمونه

تعداد کل شرکت ها	۵۴۵
شرکت هایی که دوره مالی آنها پایان اسفند ماه نیست	(۱۰۱)
شرکت هایی که سال مالی خود را تغییر داده اند	(۲۷)
شرکت های سرمایه گذاری، واسطه گری، هلدینگ، بانک ها، نهادهای پولی و بیمه	(۱۰۲)
شرکت هایی که محاسبه متغیرهای تحقیق حداقل برای سه سال متوالی و پنج دوره در طول بازه تحقیق امکان پذیر نبوده است	(۱۰۴)
شرکت های منتخب در نمونه تحقیق	۲۱۱

همان گونه که در رابطه با نحوه اندازه گیری اقلام تعهدی اختیاری توضیح داده شد (الزام به وجود حداقل ۸ شرکت در هر صنعت) و همچنین، کنترل اثرات ثابت در رابطه شماره ۱، صنعت فعالیت شرکت، اهمیت دارد. جدول ۲، توزیع شرکت های منتخب در نمونه را بر اساس، گروه صنعت نشان می دهد. به منظور اجتناب از سوءگیری در نتایج به دلیل تعداد اندک شرکت ها در یک صنعت، صنایع مشابه در یکدیگر ادغام شده اند.

موسسات حسابرسی بخش عمومی، استانداردهای اجرایی و تردید حرفه ای بالاتری را در رسیدگی های خود اعمال نمایند. وجود سطوح بالاتر استانداردهای کنترل کیفیت و آموزش های ضمن خدمت کارکنان که با حق الزحمه بالاتر، این دو موسسه حسابرسی همراه است نیز، به صلاحیت و شایستگی بالاتر و در نتیجه کیفیت حسابرسی بالاتر آنها کمک می کند (محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸). این دیدگاه، اثر شایستگی نوع حسابرس یا فرضیه شایستگی نامیده می شود.

از سوی دیگر، اثر "انتخاب حسابرس و صاحبکار" وجود دارد به این معنا که موسسات حسابرسی بخش عمومی به نحوی با صاحبکاران با کیفیت بالاتر مرتبط هستند (ژانگ و همکاران، ۲۰۲۲). طبق این مکتب ژوهشی، موسسات حسابرسی بخش عمومی لزوماً در تشخیص تقلب بهتر نیستند. در عوض، آنها با صاحبکاران با کیفیت بالاتری کار می کنند. دو دلیل احتمالی وجود دارد که چرا موسسات حسابرسی بخش عمومی ممکن است با صاحبکاران با کیفیت مرتبط باشند. اول، فرضیه سیگنال دهی استدلال می کند که موسسات حسابرسی بخش عمومی، به دلیل نقش حاکمیتی خود، بیشتر نگران آسیب احتمالی به شهرت خود و همچنین، خطر رسیدگی توسط نهادهای نظارتی ناشی از قصور خود هستند (رادمهر، ۱۴۰۱). در نتیجه، موسسات حسابرسی بخش عمومی متعهدتر به ارائه گزارش های مالی با کیفیت بالا هستند. همچنین، در کنار الزام قانونی و مقرراتی بخش قابل ملاحظه ای از شرکت هایی که توسط موسسات حسابرسی بخش عمومی حسابرسی می شوند به انتخاب این دو موسسه حسابرسی، سایر صاحبکارانی که تقاضا برای گزارش های با کیفیت بالاتر دارند، موسسات حسابرسی بخش عمومی را بکار می گیرند تا به استفاده کنندگان از گزارش های مالی خود نشان دهند که گزارش های آنها قابل اعتمادتر است. باید توجه داشت که در مقایسه با استدلال شایستگی، تطابق حسابرس و صاحبکار، بر اثر غیرمستقیم موسسات حسابرسی بخش عمومی که صاحبکاران متفاوتی را جذب می کنند، متمرکز است. همچنین، به این نکته نیز باید توجه داشت که با توجه به استقلال مالی بالاتر سازمان حسابرسی و موسسه مفید راهبر، ممکن است این دو موسسه حسابرسی در انتخاب صاحبکاران با کیفیت گزارشگری بالاتر نیز، بهتر از سایر موسسات حسابرسی عمل کنند. این دیدگاه، اثر "انتخاب حسابرس-صاحبکار" نامیده می شود.

با در نظر گرفتن، دیدگاه های شایستگی حسابرس و انتخاب صاحبکار-حسابرس و توجه به این واقعیت که امکان تفکیک کامل این دو اثر در مطالعات وجود ندارد، فرضیه های پژوهش به صورت زیر تدوین می شوند:

جدول ۲- گروه‌بندی صنایع و فراوانی آنها در نمونه پژوهش

صنعت	گروه صنعت	صنایع زیر مجموعه	شرکت
۱	وسایل برقی	ابزار پزشکی، ماشین الات و دستگاه‌های برقی	۱۲
۲	صنایع غذایی	زراعت، غذایی، قند و شکر	۲۲
۳	خودرو و قطعات	خودرو و قطعات	۲۷
۴	صنایع کانی و معدنی	معادن و کانی غیرفلزی	۸
۵	صنایع شیمیایی	لاستیک و پلاستیک، شیمیایی	۲۵
۶	صنایع فلزی	کانه‌های فلزی، فلزات اساسی، محصولات فلزی	۳۲
۷	ارتباطات و فناوری	رایانه، اطلاعات و ارتباطات و مخابرات	۱۲
۸	دارویی	دارویی	۲۵
۹	نفت و گاز	استخراج نفت، گاز، فرآورده های نفتی و سوخت	۱۰
۱۰	مصالح ساختمانی	گچ، سیمان، کاشی و سرامیک	۲۷
۱۱	سایر صنایع	محصولات چوبی، کاغذی، منسوجات، ...	۱۱

۴-۲- مدل و متغیرهای پژوهش

به منظور آزمون فرضیه نخست تحقیق، رابطه نوع حسابرس با اقلام تعهدی اختیاری، از رابطه (۱) استفاده شده است.

$$DA_{it} = \beta_0 + \beta_1 Auditor_Type_{it} + \beta_2 TAcc_{it} + \beta_3 LnMV_{it} + \beta_4 LnCFO_{it} + \beta_5 Lev_{it} + \beta_6 LOSS_{it} + \beta_7 MB_{it} + \beta_8 ROA_{it} + \beta_9 LnAge_{it} + Years + Industries + \varepsilon_{it} \quad -1$$

گزارشگری مالی شرکتها استفاده می‌شود. *Industries* و *Years* متغیرهای دو ارزشی و به ترتیب نشان دهنده دوره مالی و صنعت فعالیت شرکت، برای کنترل اثرات سال و صنعت بر متغیر وابسته است.

به منظور اندازه‌گیری اقلام تعهدی اختیاری (*DA*) از مدل تعدیل شده جونز، توسط کوتاری و همکاران (۲۰۰۵)، در قالب رابطه (۲)، استفاده شده است:

$$TAcc_{it} = (1/TA_{i,t-1}) + \Delta REV_{it} + PPE_{it} + ROA_{it} + \varepsilon_{it} \quad -2$$

که در آن *TA* کل دارایی‌ها، *REV* درآمد فروش تقسیم بر کل دارایی‌ها در ابتدای دوره و *PPE* دارایی‌های ثابت مشهود است. سایر متغیرها پیش از این تعریف شده است. رابطه (۲) به تفکیک صنعت-سال، (به شرط وجود حداقل ۸ مشاهده در هر صنعت-سال) برای مشاهدات موجود در نمونه برآورد می‌شود (در مجموع ۱۲۰ رگرسیون). قدر مطلق مقادیر باقیمانده (ε_{it}) حاصل از برآورد مدل‌ها، نشان دهنده اقلام تعهدی اختیاری (*DA*) خواهد بود.

به منظور آزمون فرضیه‌های دوم و سوم تحقیق، رابطه نوع حسابرس، به ترتیب با تعدیلات حسابرسی و تجدید ارائه فرصت‌طلبانه، از رابطه (۳) استفاده شده است.

که در آن، اقلام تعهدی اختیاری (*DA*) به عنوان متغیر وابسته با استفاده از مدل کوتاری و همکاران (۲۰۰۵)، با استفاده از رابطه (۲)، برآورد شده است. در آن *Auditor_Type* نوع حسابرس است، متغیری دو ارزشی، در صورتی که حسابرسی صاحبکار در آن سال توسط سازمان حسابرسی یا موسسه مفید راهبر انجام شده باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود. *TAcc* کل اقلام تعهدی تقسیم بر کل دارایی‌های ابتدای دوره، *LnMV* لگاریتم طبیعی ارزش بازار حقوق صاحبان سرمایه در پایان سال، *LnCFO* لگاریتم نسبت جریان‌های نقدی عملیاتی به کل دارایی‌های ابتدای دوره، *Lev* کل بدهی‌های به کل دارایی‌های ابتدای دوره، *LOSS* گزارش زیان، *MB* نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام، *ROA* بازده دارایی و *Subsidiaries*، متغیری دو ارزشی است که در صورت وجود شرکت‌های فرعی و وابسته مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر است و به منظور منعکس نمودن پیچیدگی

پژوهش، انتظار می رود، در مدل‌های برآوردی، ضریب نوع حسابرس منفی و معنادار باشد که به ترتیب، به معنای تاثیر کاهنده حسابرسان بخش عمومی بر اقلام تعهدی اختیاری، تعدیلات حسابرسی و تجدید ارائه فرصت طلبانه صورت‌های مالی صاحبکاران باشد.

۵- نتایج

۵-۱- آماره‌های توصیفی پژوهش

جدول (۳)، آماره‌های توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش را نمایش می‌دهد. به این ترتیب، اندکی بیش از ۲۳ درصد از شرکت‌های موجود در نمونه، توسط سازمان حسابرسی و موسسه مفیدراهر (حسابرسان بخش عمومی)، حسابرسی شده‌اند. همچنین، در حالی که شرکت‌های موجود در نمونه، در ۴۴ درصد موارد اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی سال جاری خود را در دوره آتی در قالب ارقام مقایسه‌ای تجدید ارائه نموده‌اند، تنها در ۱۲ درصد موارد تجدید ارائه (و نسبت به کل نمونه در ۵/۲ درصد موارد)، به دلیل انگیزه‌های فرصت طلبانه مدیریت، مجبور به تجدید ارائه صورت‌های مالی خود شده‌اند. بنابراین، در سایر موارد (۳۸/۸ درصد نسبت به کل نمونه) تجدید ارائه صورت‌های مالی مرتبط با انگیزه‌های غیر فرصت طلبانه بوده‌است. در نهایت، در حدود ۶۱ درصد موارد، بین سود حسابرسی شده و سود حسابرسی نشده (تعدیلات حسابرسی) تفاوت وجود دارد. میانگین قدر مطلق تعدیلات حسابرسی حدود ۳۹ درصد سود حسابرسی نشده است. به منظور امکان مقایسه نتایج پژوهش حاضر، با سایر پژوهش‌های مشابه، ارتباط نوع حسابرس با اقلام تعهدی اختیاری نیز بررسی شده است. همانطور که جدول (۳) نشان می‌دهد، میانگین قدر مطلق نسبت اقلام تعهدی اختیاری به کل دارای ابتدای دوره شرکتها، برابر با ۰/۱۰۰ با انحراف معیار ۰/۰۶۴ است.

$$\begin{aligned} & \text{رابطه} \\ & \text{Audit_Adj}_{it}/\text{Oppor_Restat}_{it+1} \\ & = \beta_0 \\ & + \beta_1 \text{Auditor_Type}_{it} \\ & + \beta_2 \text{LnMV}_{it} \\ & + \beta_3 \text{LnCFO}_{it} + \beta_4 \text{Lev}_{it} \\ & + \beta_5 \text{LOSS}_{it} + \beta_6 \text{MB}_{it} \\ & + \beta_7 \text{ROA}_{it} \\ & + \beta_8 \text{Subsidiaries}_{it} \\ & + \text{Years} + \text{Industries} \\ & + \varepsilon_{it} \end{aligned} \quad -۳$$

که در آن، Audit_Adj_{it} نشان دهنده تعدیلات حسابرسی است و از طریق نسبت تفاوت سود حسابرسی شده و سود حسابرسی نشده بر سود حسابرسی شده، محاسبه می‌شود. در اجرای رگرسیون لوجستیک، در صورتی که بین سود حسابرسی شده و سود حسابرسی نشده حداقل ۱۰ درصد، تفاوت وجود داشته باشد، مقدار Audit_Adj_{it} برابر با یک خواهد بود و در غیر این صورت مقدار آن برابر با صفر خواهد بود. همچنین، Oppor_Restat نشان دهنده تجدید ارائه فرصت طلبانه است. به این ترتیب که اگر صورت‌های مالی دوره جاری صاحبکار در دوره مالی بعدی (در قالب ارقام مقایسه‌ای سال مالی بعد)، تجدید ارائه شده و این تجدید ارائه مطابق با الگوریتم بادرچر و همکاران (۲۰۱۲)، فرصت طلبانه تلقی شود، مقدار آن برابر با یک و در غیر این صورت مقدار آن برابر با صفر خواهد بود.

مطابق الگوریتم بادرچر و همکاران (۲۰۱۲)، تفاوت بین سود اولیه (سود گزارش شده در دوره جاری) و سود تجدید ارائه شده (در دوره مالی بعد در قالب ارقام مقایسه‌ای) در دو گروه فرصت طلبانه و غیر فرصت طلبانه، طبقه‌بندی شده‌است. طبق رابطه (۴)، در صورتی تجدید ارائه در نمونه فرصت طلبانه طبقه‌بندی می‌شود که تفاوت بین سود اولیه و سود تجدید ارائه شده مثبت باشد (اقلام تعهدی اختیاری منجر به افزایش سود شده باشد) و در حالی که سود اولیه مطابق پیش‌بینی ارائه شده توسط مدیران است، ارقام تجدید ارائه شده، کمتر از سود پیش‌بینی شده مدیران است.

$$MF_{jt} > RI_{jt} \geq OI_{jt} \quad \text{رابطه ۴-}$$

OI سود اولیه، RI سود تجدید ارائه شده و MF نیز آخرین پیش‌بینی سود توسط مدیر شرکت t برای سال t است. آزمون فرضیه‌های پژوهش، از طریق بررسی مقدار و سطح معناداری ضرایب (β_1)، نوع حسابرس (Auditor_Type)، در رابطه (۱) و رابطه (۳)، صورت می‌گیرد. با توجه به فرضیه‌های

جدول ۳- آماره های توصیفی مربوط به متغیرهای تحقیق

حداکثر	حداقل	انحراف معیار	میانه	میانگین		
متغیرهای اصلی پژوهش						
۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۴۲۲	۰/۰۰۰	۰/۲۳۲	Auditor_type	نوع حسابرس
۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۴۹۶	۰/۰۰۰	۰/۴۴۰	Restatements	تجدید ارائه صورتهای مالی
۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۲۲۲	۰/۰۰۰	۰/۰۵۲	Oppor_Restat	تجدید ارائه فرصت طلبانه
۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۴۷۸	۰/۰۰۰	۰/۳۸۸	NonOppor_Restat	تجدید ارائه غیر فرصت طلبانه
۴/۵۳۲	-۳/۹۶۶	۰/۲۳۳	۰/۰۰۰	۰/۰۸۲	Audit_Adj	تعدیلات حسابرسی
۴/۵۳۲	۰/۰۰۰	۰/۲۲۹	۰/۰۰۲	۰/۳۸۹	ABS_Audit_Adj	قدر مطلق تعدیلات حسابرسی
۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۳۱۴	۱/۰۰۰	۰/۶۱۳	_CountAudit_Adj	وقوع تعدیلات حسابرسی
۱/۶۲۴	۰/۰۰۰	۰/۱۲۲	۰/۰۶۴	۰/۱۰۰	ABS_DA	قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری
متغیرهای کنترلی پژوهش						
۲/۲۴۰	۰/۰۰۱	۰/۹۹۳	۰/۰۸۹	۰/۱۸۵	TAcc/TA _{t-1}	قدر مطلق کل اقلام تعهدی
۲/۱۷۱	-۱/۳۶۲	۰/۲۱۸	۰/۱۲۸	۰/۱۶۵	CFO/TA _{t-1}	جریانهای نقدی عملیاتی
۲۱/۹۷۴	۹/۷۷۰	۲/۰۹۸	۱۴/۲۳۷	۱۴/۵۸۲	LNMV	لگاریتم طبیعی ارزش بازار
۳۶/۹۸۴	۰/۰۹۸	۴/۴۲۵	۲/۳۲۴	۳/۷۷۶	MB	ارزش بازار به ارزش دفتری
۲/۷۷۶	-۰/۷۰۰	۰/۱۹۰	۰/۱۲۹	۰/۱۶۳	ROA	بازده داراییها
۱/۹۴۱	۰/۰۱۳	۰/۲۲۴	۰/۵۶۹	۰/۵۶۱	Lev	اهرم مالی
۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۲۸۵	۰/۰۰۰	۰/۰۸۹	LOSS	گزارش زیان
۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۵۰۰	۰/۰۰۰	۰/۴۹۸	Subsidiaries	پیچیدگی

حسابرسی و موسسه مفید راهبر، دارای مقادیر اقلام تعهدی اختیاری پایین تری در مقایسه با صاحبکاران موسسات حسابرسی خصوصی باشند. با توجه به نحوه مقداردهی متغیر نوع حسابرس در مدل رگرسیون، به منظور تأیید فرضیه نخست پژوهش، ضریب برآوردی نوع حسابرس در مدل رگرسیونی باید منفی و از نظر آماری معنادار باشد. مطابق با فرضیه، نتایج ارائه شده در جدول (۴)، مقدار ضریب نوع حسابرس را برابر با $-۰/۰۱۱$ و آماره t برابر با $-۲/۱۶۳$ نشان می‌دهد که از نظر آماری در سطح ۹۵% اطمینان معنادار است.

با مقایسه مقدار اقلام تعهدی اختیاری و کل اقلام تعهدی شرکتها (با میانگین $۰/۱۸۵$ و انحراف معیار $۰/۰۸۹$) مشخص می‌شود، مدل کوتاری و همکاران (۲۰۰۵)، ۵۴% از کل اقلام تعهدی را به عنوان اقلام تعهدی اختیاری، ناشی از انتخابهای گزارشگری مدیریت شرکتها، در نظر گرفته است. این مقدار در سقف طیف مقدار اقلام تعهدی اختیاری قرار می‌گیرد که در تحقیق رایچلت و وانگ (۲۰۱۰)، در نقد مدل‌های اندازه‌گیری اقلام تعهدی اختیاری، و تخمین بیش از واقع مدیریت سود توسط این مدل‌ها گزارش شده است.

۵-۲- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

۵-۲-۱- نوع حسابرس و اقلام تعهدی اختیاری

جدول (۴)، نتایج حاصل از آزمون فرضیه نخست پژوهش را نمایش می‌دهد. بر اساس این فرضیه انتظار می‌رود نوع حسابرس رابطه معناداری با کیفیت سود که از طریق اقلام تعهدی اختیاری اندازه‌گیری شده است داشته باشد. به این ترتیب، انتظار می‌رود صاحبکاران دو موسسه حسابرسی بخش عمومی، یعنی سازمان

جدول ۴- نوع حسابرِس و اقلام تعهدی اختیاری

اقلام تعهدی اختیاری			پیشبینی علامت	نماد	متغیر
سطح خطا	آماره t	ضریب			
۰/۲۶۸	۱/۱۰۸	۰/۰۴۰	؟	Intercept	عرض از مبدا
۰/۰۳۱	-۲/۱۶۳	-۰/۰۱۱	-	Auditor_type	نوع حسابرِس
۰/۰۰۰	-۳/۷۵۵	-۰/۰۳۲	-	LOSS	گزارش زیان
۰/۰۰۰	۲۸/۴۴۳	۰/۳۵۰	+	ACC/TA	کل اقلام تعهدی
۰/۰۰۰	۱۱/۰۶۱	۰/۱۳۹	+	CFO/TA	جریانهای نقد عملیاتی
۰/۷۳۱	-۰/۳۴۳	-۰/۰۰۰	+	MB	ارزش بازار به ارزش دفتری
۰/۰۰۰	-۵/۲۸۲	-۰/۰۹۶	-	ROA	بازده داراییها
۰/۹۱۵	۰/۱۰۶	۰/۰۰۱	+	LEV	اهرم مالی
۰/۴۵۲	-۰/۷۵۲	-۰/۰۰۱	-	LN(MV)	لگاریتم ارزش بازار
۰/۰۲۰	۲/۳۳۵	۰/۰۹۷	+	Cash	وجه نقد
۰/۰۱۱	-۲/۴۵۱	-۰/۰۱۲	-	SubSidiary	پیچیدگی
اعمال شده				Industry	اثرات ثابت صنعت
اعمال شده				Year	اثرات ثابت سال
۲,۲۱۸				N	تعداد مشاهدات
۰/۴۰۱				Adj. R ²	ضریب تعیین تعدیل شده

گزارشگری مالی خود استفاده می کنند که به معنای کیفیت بالاتر سود این دسته از شرکتها است. با این وجود، این یافته نمی تواند به صورت دقیق مشخص نماید که این کیفیت بالاتر سود، به دلیل خروجی با کیفیت سیستم گزارشگری مالی صاحبکار است (اثر انتخاب حسابرِس-صاحبکار) یا در نتیجه تلاش حسابرِس، کیفیت بالاتر سود حاصل شده است (اثر شایستگی حسابرِس). این موضوع یکی از مناقشات اصلی پژوهشگران در این حوزه از تحقیقات بوده است. رابطه منفی اقلام تعهدی اختیاری با نوع حسابرِس، می تواند ناشی از اعمال کنترل و محدودیت بیشتر توسط موسسات حسابرِسی بخش عمومی جهت جلوگیری از مدیریت سود فرصتطلبانه توسط صاحبکاران خود باشد (دیفاند و ژانگ، ۲۰۱۴؛ دیفاند و همکاران، ۲۰۱۷) و یا ویژگیهای سیستم گزارشگری مالی این دسته از صاحبکاران باعث ایجاد محدودیت در استفاده از اقلام تعهدی اختیاری شده است (لارنس و همکاران، ۲۰۱۱).

علامت اقلام تعهدی اختیاری، نقش قابل ملاحظه ای در جلب توجه حسابرِس به استفاده از انتخابهای گزارشگری مدیریت و تصمیم به محدودسازی این اختیارات دارد. به طور کلی و به دلیل اصل محافظه کاری در حسابداری و تردید حرفه ای حسابرِس، انتظار می رود واکنش حسابرِس به اقلام تعهدی

نتایج به دست آمده در خصوص متغیرهای کنترلی، مطابق با انتظار است. به این ترتیب، شرکت های زیان ده (مقدار ضریب LOSS برابر با -۰/۰۳۲ و آماره t برابر با -۳/۷۵۵)، اقلام تعهدی اختیاری پایین تری دارند که ناشی از عدم انگیزه این شرکتها برای استفاده از اقلام تعهدی به منظور نمایش وضعیت مطلوب تر شرکت در مقایسه با وضعیت واقعی است. به طور مشابه، بازده دارایی های شرکت ها نیز رابطه منفی و معناداری با بکارگیری اقلام تعهدی اختیاری در گزارشگری مالی شرکت ها دارد. به این معنی که شرکتهای با سودآوری بالاتر، اقلام تعهدی اختیاری کمتری را استفاده می کنند. شرکتهای با پیچیدگی بالاتر (که از طریق وجود واحدهای تجاری فرعی و وابسته اندازه گیری شده است) نیز در گزارشگری مالی خود از اقلام تعهدی اختیاری کمتری استفاده می نمایند. از سوی دیگر، شرکتهایی که اقلام تعهدی، جریان های نقدی عملیاتی و مانده وجه نقد بیشتری دارند، در مقایسه با دیگر شرکتها از اقلام تعهدی اختیاری بیشتری به منظور تاثیر بر گزارشگری مالی و انعکاس وضعیت خود استفاده می کنند.

به این ترتیب، نتایج آزمون رابطه نوع حسابرِس و اقلام تعهدی اختیاری نشان می دهد، صاحبکاران سازمان حسابرِس و موسسه مفید راهبر، اقلام تعهدی اختیاری کمتری را در

بیشتری در رابطه با بکارگیری اقلام تعهدی اختیاری افزایشی توسط صاحبکاران خود اعمال کرده‌اند.

تاثیر گذار بودن علامت اقلام تعهدی اختیاری بر رابطه بین نوع حسابرس و اقلام تعهدی اختیاری، می‌تواند تحلیل اثر انتخاب حسابرس-صاحبکار در مقابل اثر شایستگی حسابرس را پیچیده‌تر کند. از یک سو، در صورت صلاحیت و شایستگی بالاتر موسسات حسابرسی بخش عمومی، می‌توان انتظار داشت در رابطه با استفاده از اقلام تعهدی اختیاری کاهش نیز موسسات حسابرسی بخش عمومی، به منظور جلوگیری از اعمال انگیزه‌های فرصت‌طلبانه مدیریت و اطمینان از کیفیت گزارشگری مالی، محدودیت‌های لازم را بر انتخاب‌های مدیریت شرکت‌ها اعمال نمایند. از این دیدگاه، عدم وجود رابطه معنادار بین اقلام تعهدی اختیاری و نوع حسابرس، اثر شایستگی حسابرس را به چالش می‌کشد و با انتصاب کیفیت سود به ویژگی‌های سیستم گزارشگری مالی صاحبکار، اثر انتخاب حسابرس-صاحبکار عامل توجیه رابطه اقلام تعهدی اختیاری و نوع حسابرس معرفی می‌کند. از سوی دیگر، از آنجا که استفاده صاحبکاران از اقلام تعهدی، در چارچوب اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری صورت می‌گیرد و در عمده موارد، انگیزه‌های فرصت‌طلبانه مدیریت در استفاده از اقلام تعهدی اختیاری افزایشی متبلور می‌شود، اثر شایستگی حسابرس می‌تواند عامل توجیه کننده رابطه منفی نوع حسابرس و اقلام تعهدی اختیاری باشد (دیفاند و زانگ، ۲۰۱۴).

اختیاری افزایشی بیش از اقلام تعهدی باشد که به منظور کاهش سود (اقلام تعهدی کاهش) به کار رفته اند. به منظور آزمون، تاثیر نوع حسابرس بر کیفیت اقلام تعهدی متناسب با علامت اقلام تعهدی اختیاری، رابطه (۱) بر روی دو زیر نمونه که بر اساس افزایشی یا کاهش بودن اقلام تعهدی اختیاری تشکیل شده‌اند، برآورد شده‌است. در نمونه اقلام تعهدی اختیاری کاهش، در صورتی که مقدار اقلام تعهدی اختیاری منفی باشد، متغیر وابسته (DA) برابر با قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری خواهد بود و در غیر این صورت مقدار آن صفر است. در رابطه با نمونه اقلام تعهدی اختیاری افزایشی نیز به همین ترتیب و متناسب با علامت اقلام تعهدی اختیاری عمل شده است.

نتایج حاصل از آزمون رابطه نوع حسابرس با اقلام تعهدی اختیاری به تفکیک علامت اقلام تعهدی اختیاری در جدول (۵) ارائه شده است. در رابطه با اقلام تعهدی اختیاری کاهش، ضریب متناظر با نوع حسابرس برابر با $-0/003$ و آماره t برابر با $0/552$ است که از نظر آماری در سطوح متداول، معنادار نیست. به این معنا که در رابطه با اقلام تعهدی اختیاری کاهش، تفاوت معناداری بین صاحبکاران حسابرسان بخش عمومی و حسابرسان بخش خصوصی، وجود ندارد. در مقابل، ضریب برآوردی نوع حسابرس در نمونه اقلام تعهدی اختیاری افزایشی، اقلام تعهدی که وضعیت سودآوری و عملکرد صاحبکار را به صورت مصنوعی، مطلوب‌تر از واقعیت، منعکس می‌کنند، برابر با $-0/008$ و سطح خطای $0/044$ است. به این معنا که حسابرسان بخش عمومی، در مقایسه با حسابرسان بخش خصوصی، محدودیت‌های

جدول ۵- نوع حسابرس و علامت اقلام تعهدی اختیاری کاهش و افزایشی

متغیر	اقلام تعهدی اختیاری کاهش			اقلام تعهدی اختیاری افزایشی		
	ضریب	آماره t	سطح خطا	ضریب	آماره t	سطح خطا
عرض از مبدا	۰/۰۵۶	۱/۸۳۸	۰/۰۶۶	۰/۰۴۶	۱/۸۵۱	۰/۰۶۴
نوع حسابرس	-۰/۰۰۳	-۰/۵۵۲	۰/۵۸۱	-۰/۰۰۸	-۲/۰۱۳	۰/۰۴۴
گزارش زیان	-۰/۰۱۳	-۱/۶۹۹	۰/۰۸۹	-۰/۰۱۸	-۲/۸۸۲	۰/۰۰۴
کل اقلام تعهدی	۰/۱۴۶	۱۲/۷۹۲	۰/۰۰۰	۰/۲۰۴	۲۲/۳۱۶	۰/۰۰۰
جریان‌های نقد عملیاتی	۰/۳۳۲	۲۸/۵۹۵	۰/۰۰۰	-۰/۱۹۲	-۲۰/۶۰۱	۰/۰۰۰
ارزش بازار به ارزش دفتری	۰/۰۰۱	۱/۹۲۱	۰/۰۵۵	-۰/۰۰۱	-۲/۸۵۴	۰/۰۰۴
بازده دارایی‌ها	-۰/۱۰۵	-۶/۲۳۶	۰/۰۰۰	-۰/۰۱۰	-۰/۷۵۶	۰/۴۴۹
اهرم مالی	۰/۰۲۶	۲/۱۴۶	۰/۰۳۲	۰/۰۲۱	۲/۱۷۷	۰/۰۳۰
لگاریتم ارزش بازار	-۰/۰۰۷	-۴/۷۴۴	۰/۰۰۰	-۰/۰۰۶	-۴/۷۵۰	۰/۰۰۰
وجه نقد	۰/۰۶۱	۱/۵۹۳	۰/۱۱۱	۰/۰۳۲	۱/۲۰۳	۰/۳۰۶

اقدام تعهدی اختیاری افزایشی			اقدام تعهدی اختیاری کاهشی			متغیر
سطح خطا	آماره t	ضریب	سطح خطا	آماره t	ضریب	
۰/۰۰۰	۴/۳۴۹	۰/۰۱۵	۰/۴۱۹	۰/۸۰۸	۰/۰۰۳	پیچیدگی
اعمال شده			اعمال شده			اثرات ثابت صنعت
اعمال شده			اعمال شده			اثرات ثابت سال
۲,۲۱۸			۲,۲۱۸			تعداد مشاهدات
۰/۳۷۶			۰/۳۵۷			ضریب تعیین تعدیل شده

۲-۵- نوع حسابرس و تعدیلات حسابرسی

فرضیه دوم پژوهش، پیش‌بینی می‌کند که سازمان حسابرسی و موسسه مفید راهبر در مقایسه با موسسات حسابرسی بخش خصوصی، تعدیلات حسابرسی کمتری داشته باشند. این پیش‌بینی بر مبنای نظریه ارزش افزوده حسابرسی در نتیجه عامل بازدارندگی دارد. به این معنی که صاحبکاران موسسات حسابرسی بخش عمومی، به دلیل کیفیت بالاتر فرایند حسابرسی این دسته از حسابرسان، کیفیت گزارشگری بالاتری دارند. جدول (۶) نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش را نمایش می‌دهد. در ستون اول نتایج جدول (۶)، آماره های حاصل از رگرسیون OLS نوع حسابرس بر مقدار تعدیلات حسابرسی نمایش داده شده است. برخلاف، پیش‌بینی فرضیه دوم پژوهش، مقدار ضریب تعدیلات حسابرسی برابر با $-0/146$ و آماره t برابر با $1/507$ است که در سطوح آماری متداول معنادار نیست. همان‌طور که در بخش آمار توصیفی نیز مشاهده شد، میانگین تعدیلات حسابرسی نزدیک به صفر ($5/8$ درصد) است. بنابراین جای تعجب ندارد که رابطه معناداری بین نوع حسابرس و تعدیلات حسابرسی مشاهده نمی‌شود. نتایج به دست آمده در رابطه با متغیرهای کنترلی، نشان می‌دهد، بین گزارش زیان، بازده دارایی‌ها و اهرم مالی با تعدیلات حسابرسی، رابطه منفی و معناداری وجود دارد. از سوی دیگر، شرکت‌های با پیچیدگی بیشتر، تعدیلات حسابرسی بیشتری را تجربه می‌کنند.

به منظور ارزیابی دقیق‌تر رابطه نوع حسابرس و تعدیلات حسابرسی، در برآورد رابطه (۳)، از قدر مطلق تعدیلات حسابرسی استفاده شده است که نتایج حاصل از آن در ستون دوم نتایج جدول (۶)، ارائه شده است. با جایگزینی قدرمطلق تعدیلات حسابرس، نتیجه حاصل از رگرسیون نوع حسابرس بر تعدیلات حسابرسی کاملاً متفاوت می‌شود. به این ترتیب که مقدار ضریب نوع حسابرس در رگرسیون برآوردی برابر با $-0/217$ و مقدار آماره t برابر با $3/379$ است. به این معنا که در سطح ۹۹ درصد اطمینان، حسابرسان بخش عمومی رابطه

معکوس و معناداری با تعدیلات حسابرسی دارند. به عبارت دیگر، در نتیجه حسابرسی صورت‌های مالی صاحبکاران سازمان حسابرسی و موسسه حسابرسی مفید راهبر، تفاوت کمتری بین سود حسابرسی نشده و سود حسابرسی شده وجود دارد. این نتیجه با نظریه تقاضا برای کیفیت حسابرسی از سوی صاحبکاران، اثر انتخاب حسابرس-صاحبکار، تطابق دارد. زیرا نتایج نشان می‌دهد صاحبکاران موسسات حسابرسی بخش عمومی، صورت‌های مالی حسابرسی نشده با کیفیت‌تری را در اختیار حسابرس قرار می‌دهند. کیفیت بالاتر گزارشگری مالی صاحبکاران، می‌تواند ناشی از ویژگی‌های سیستم گزارشگری صاحبکار، عامل بازدارندگی حسابرسی در نتیجه کیفیت بالاتر موسسات حسابرسی بخش عمومی، یا به احتمال زیاد، ترکیب این دو باشد. از آنجا که اثر این دو عامل غیر قابل مشاهده، قابل تفکیک نیست، نمی‌توان در این خصوص اظهار نظر دقیق‌تری انجام داد.

به جهت انجام آزمون تحلیل حساسیت، رابطه (۳) با استفاده از روش رگرسیون لوجستیک نیز برآورد شده است و حاصل آن در ستون سوم نتایج جدول (۶) ارائه شده است. هم‌راستا با فرضیه دوم پژوهش، مقدار ضریب نوع حسابرس در مدل لوجستیک برابر با $-0/372$ و آماره والد برابر با $7/891$ است. و نشان می‌دهد، احتمال وقوع تعدیلات حسابرسی در رابطه با صاحبکاران موسسات حسابرسی بخش عمومی، پایین‌تر از سایر صاحبکاران است.

از نکات قابل توجه در رابطه با متغیرهای کنترلی، ضریب مثبت و معنادار اندازه صاحبکار در رگرسیون لوجستیک است. به این ترتیب، صاحبکاران بزرگتر از نظر اندازه دارایی‌ها، با احتمال بیشتری متحمل تعدیلات حسابرسی می‌شوند در حالی که رابطه بین لگاریتم ارزش بازار شرکت و تعدیلات حسابرسی منفی و معنادار است. در رابطه با سایر متغیرهای کنترلی، نتایج مشابه یافته‌های گزارش شده قبلی است.

جدول ۶- نوع حسابرس و تعدیلات حسابرسی

متغیر	تعدیلات حسابرسی (رگرسیون OLS)		قدر مطلق تعدیلات حسابرسی (رگرسیون OLS)		تعدیلات حسابرسی (رگرسیون لوجستیک)	
	ضریب	آماره t	ضریب	آماره t	ضریب	آماره والد
عرض از مبدا	۰/۰۷۱	۰/۸۵۲	۰/۰۱۳	۰/۸۸۱	-۱/۱۵۹	۲/۰۵۷
نوع حسابرسی	-۰/۱۴۶	-۱/۵۰۷	-۰/۲۱۷***	-۳/۳۷۹	۰-/۳۷۲**	۷/۸۹۱
گزارش زیان	-۰/۰۹۰**	-۳/۷۷۲	۰/۱۱۰**	۴/۵۵۳	-۰/۵۹۷**	۷/۶۹۰
اندازه	-۰/۰۱۱	-۰/۷۵۳	۰/۰۱۸	۱/۲۱۴	۰/۴۶۵**	۱۳/۱۱۸
وجه نقد	-۰/۰۶۶	-۰/۵۷۷	-۰/۲۶۱*	-۲/۲۳۷	۰/۶۱۴	۰/۳۷۷
ارزش بازار به ارزش دفتری	-۰/۰۰۳	-۱/۴۵۸	۰/۰۰۲	۱/۰۰۴	۰/۰۵۴*	۶/۵۴۴
بازده دارایی‌ها	-۰/۰۶۶*	۱/۹۸۲	۰/۱۱۷*	۲/۳۸۸	-۰/۶۶۱	۲/۲۴۸
اهرم مالی	-۰/۱۱۳*	۲/۴۴۱	۰/۰۴۹	۱/۰۲۶	-۰/۷۵۷	۳/۳۸۶
لگاریتم ارزش بازار	۰/۰۱۳	۰/۹۱۸	-۰/۰۱۵	-۱/۰۹۰	-۰/۳۳۰**	۷/۴۱۸
پیچیدگی	۰/۰۹۰**	۳/۴۱۳	۰/۱۰۰**	۳/۷۶۱	-۰/۱۱۸	۱/۰۶۶
اثرات ثابت صنعت	اعمال شده		اعمال شده		اعمال شده	
اثرات ثابت سال	اعمال شده		اعمال شده		اعمال شده	
تعداد مشاهدات	۲,۲۱۸		۲,۲۱۸		۲,۲۱۸	
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۰۶۸**		۰/۰۹۶**		۰/۰۸۶**	

صاحبکاران موسسات حسابرسی بخش عمومی تعدیلات حسابرسی کمتری در سود حسابرسی نشده خود در مقایسه با سایر صاحبکاران دارند.

با این وجود، مقایسه ضریب نوع حسابرسی و سطح معناداری آن در دو نمونه نشان می‌دهد، نوع حسابرسی با تعدیلات حسابرسی کاهشی رابطه قوی‌تری دارد که به معنای تمرکز بیشتر موسسات حسابرسی بخش عمومی بر صورتهای مالی صاحبکارانی است که سود خود در صورتهای مالی حسابرسی نشده را بیش از واقعیت بیان کرده اند. این یافته، با نتایج ارائه شده در رابطه با علامت اقلام تعهدی اختیاری سازگار است و دیدگاه مبتنی بر اثر انتخاب حسابرسی-صاحبکار را تقویت می‌کند.

به منظور تحلیل بیشتر یافته‌های مرتبط با فرضیه دوم پژوهش، نمونه پژوهش بر اساس تاثیر تعدیلات حسابرسی بر حسب علامت تعدیلات حسابرسی، به دو نمونه تعدیلات حسابرسی افزایشی و تعدیلات حسابرسی کاهشی تقسیم شده است. به این ترتیب در نمونه افزایشی، تعدیلات حسابرسی باعث شده است، سود حسابرسی شده بیش از سود حسابرسی نشده باشد. در این حالت، متغیر وابسته تعدیلات حسابرسی (*Audit_Adj*) برابر با مقدار تعدیلات حسابرسی افزایشی و در صورت کاهشی بودن تعدیلات حسابرسی، مقدار آن برابر با صفر خواهد بود. در نمونه تعدیلات حسابرسی کاهشی، تعدیلات حسابرسی منجر به کمتر شدن سود حسابرسی شده در مقایسه با سود حسابرسی نشده است.

جدول (۷) نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش را به تفکیک تعدیلات حسابرسی افزایشی و کاهشی نمایش می‌دهد. بر اساس نتایج به دست آمده، ضریب برآوردی برای نوع حسابرسی در دو نمونه کاهشی و افزایشی به ترتیب برابر با $-۰/۲۸۵$ و $-۰/۱۸۱$ و مقدار آماره t به ترتیب، برابر با $-۴/۲۰۵$ و $-۱/۹۹۵$ است. در هر دو نمونه، نوع حسابرسی دارای رابطه منفی و معنادار با تعدیلات حسابرسی است. به این ترتیب، در هر دو نمونه،

جدول ۷- نوع حسابرِس و تعدیلات حسابرِس افزایشی و کاهش

تعدیلات حسابرِس افزایشی (رگرسیون OLS)		تعدیلات حسابرِس کاهش (رگرسیون OLS)		متغیر
ضریب	آماره t	ضریب	آماره آزمون	
۰/۷۲۲	۰/۶۶۲	۰/۲۲۳	۰/۰۸۶	عرض از مبدا
-۰/۱۸۱*	-۱/۹۹۵	-۴/۲۰۵	-۰/۲۸۵**	نوع حسابرِس
-۰/۱۶۵**	-۳/۶۰۵	۵/۴۰۸	۰/۱۹۸**	گزارش زبان
۰/۱۲۹*	۲/۰۰۳	۱/۸۸۳	۰/۱۲۶	اندازه
-۰/۲۳۶*	-۱/۹۷۷	-۴/۰۴۶	-۰/۳۵۸**	وجه نقد
۰/۰۱۰	۱/۳۱۴	۱/۳۳۱	۰/۰۱۴	ارزش بازار به ارزش دفتری
-۰/۰۸۹	۱/۲۵۳	۴/۴۶۰	-۰/۱۶۳**	بازده دارایی‌ها
۰/۰۲۱	۱/۰۳۴	۵/۳۶۷	۰/۰۸۰**	اهرم مالی
۰/۰۸۴	۱/۹۶۸*	۲/۱۰۶	۰/۱۳۳*	لگاریتم ارزش بازار
۰/۰۶۹	۱/۳۸۰	۲/۴۴۹	۰/۰۸۸*	پیچیدگی
اعمال شده		اعمال شده		اثرات ثابت صنعت
اعمال شده		اعمال شده		اثرات ثابت سال
۲,۲۱۸		۲,۲۱۸		تعداد مشاهدات
۰/۰۲۸**		۰/۱۳۸**		ضریب تعیین تعدیل شده

طلبانه تفکیک شده‌است، نتایج ارائه شده در جدول (۸) نشان می‌دهد در حالی که رابطه معناداری بین نوع حسابرِس با تجدید ارائه غیر فرصتطلبانه وجود ندارد (مقدار ضریب برابر با ۰/۰۰۹ و آماره والد برابر با ۰/۰۰۱)، ضریب مربوط به نوع حسابرِس در رگرسیون تجدید ارائه فرصتطلبانه برابر با ۰/۳۲۲- و سطح خطای ۰/۰۰۰ است. به این ترتیب، نتایج نشان می‌دهد، رابطه منفی و معناداری بین نوع حسابرِس و تجدید ارائه فرصتطلبانه صورت‌های مالی صاحبکاران وجود دارد. به این معنی که صورت‌های مالی صاحبکاران حسابرِس شده توسط موسسات حسابرِسی بخش عمومی با احتمال کمتری حاوی تحریقاتی ناشی از انگیزه‌های فرصتطلبانه مدیریت است که منجر به تجدید ارائه آتی آنها شود. به این ترتیب، نتایج مربوط به تجدید ارائه صورت‌های مالی صاحبکاران، عمدتاً از رویکرد پیشبینی شده در اثر انتخاب حسابرِس-صاحبکار حمایت می‌کند. چرا که تاثیر حسابرِس در افزایش کیفیت گزارشگری مالی در رابطه با انگیزه های گزارشگری مالی مدیریت صاحبکاران نمایانگر می‌شود.

۳-۲-۵- نوع حسابرِس و تجدید ارائه فرصتطلبانه

جدول (۸) نتایج حاصل از آزمون رابطه بین نوع حسابرِس و تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها را نمایش می‌دهد. در صورتی که موسسات حسابرِسی بخش عمومی، کیفیت حسابرِسی بالاتری داشته‌باشند، می‌توان انتظار داشت کشف و اصلاح اشتباهات سهوی و عمدی و همچنین، با محدودتر کردن مدیران در استفاده از اختیارات خود در قالب انگیزه‌های فرصتطلبانه، احتمال تجدید ارائه فرصتطلبانه را کاهش دهند. در ستون اول نتایج جدول (۸)، مشاهده می‌شود که رابطه معناداری بین نوع حسابرِس و تجدید ارائه صورت‌های مالی صاحبکاران وجود ندارد (مقدار ضریب برابر با ۰/۰۲۶- و آماره والد برابر با ۰/۰۵۴).

یکی از نقدهای استفاده از تجدید ارائه به عنوان معیار کیفیت حسابرِسی (تحریف در گزارشگری مالی)، تعدد تجدید ارائه ارقام مقایسه‌ای در کشور و همچنین عدم تمایز بین دلایل و محتوای تعدیلات سنواتی و همچنین، انگیزه‌های مدیریت در تجدید ارائه صورت‌های مالی است. به این منظور و هم‌راستا با فرضیه سوم پژوهش، مطابق الگوریتم تشریح شده در بخش روش‌شناسی پژوهش، نمونه پژوهش بر اساس انگیزه‌های مدیریت، به دو گروه تجدید ارائه فرصتطلبانه و غیر فرصت

جدول ۸- نوع حسابرس و تجدید ارائه فرصت طلبانه

متغیر	تجدید ارائه (رگرسیون لوجستیک)		تجدید ارائه فرصت طلبانه (رگرسیون لوجستیک)		تجدید ارائه غیر فرصت طلبانه (رگرسیون لوجستیک)	
	ضریب	آماره والد	ضریب	آماره والد	ضریب	آماره والد
عرض از مبدا	۰/۲۸۳	۰/۱۷۴	۲/۸۰۸**	۱۵/۶۰۱	-۱/۵۶۴	۱/۰۸۰
نوع حسابرس	-۰/۰۲۶	۰/۰۵۴	-۰/۳۲۲**	۷/۶۵۵	۰/۰۰۹	۰/۰۰۱
گزارش زیان	-۰/۳۹۴*	۴/۸۳۵	۰/۱۲۱	۰/۴۳۳	-۱/۲۶۵	۱۸/۳۰۰
اندازه	۰/۰۶۱	۰/۳۵۲	-۰/۱۲۵	۱/۲۶۹	۰/۱۰۸	۰/۲۱۵
وجه نقد	-۰/۱۹۶	۰/۰۵۴	-۳/۸۲۵**	۱۳/۵۰۴	۰/۲۱۵	۰/۰۱۱
ارزش بازار به ارزش دفتری	-۰/۰۴۱*	۴/۵۰۸	-۰/۰۷۳**	۹/۷۶۹	-۰/۰۶۴**	۱/۱۹۵
بازده دارایی‌ها	۰/۱۳۲	۰/۱۵۷	-۰/۱۲۶	۰/۱۲۳	۰/۶۹۷	۱/۳۰۸
اهرم مالی	۰/۱۲۸	۰/۱۴۰	۰/۸۹۵*	۵/۸۴۹	۰/۷۶۴	۰/۸۱۸
لگاریتم ارزش بازار	-۰/۱۱۶	۱/۴۳۸	-۰/۰۶۴	۰/۳۷۱	-۰/۱۸۳	۰/۶۷۲
پیچیدگی	-۰/۱۸۰	۳/۵۴۳	۰/۰۲۵	۰/۰۶۴	-۰/۲۹۸	۱/۹۱۹
اثرات ثابت صنعت	اعمال شده	اعمال شده	اعمال شده	اعمال شده	اعمال شده	اعمال شده
اثرات ثابت سال	اعمال شده	اعمال شده	اعمال شده	اعمال شده	اعمال شده	اعمال شده
تعداد مشاهدات	۲,۲۱۸	۲,۲۱۸	۲,۲۱۸	۲,۲۱۸	۲,۲۱۸	۲,۲۱۸
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۰۳۹**	۰/۰۳۹**	۰/۰۸۲**	۰/۰۸۲**	۰/۰۵۳**	۰/۰۵۳**

۶- بحث و نتیجه گیری

اگرچه پژوهش‌های گذشته کیفیت حسابرسی را با نوع حسابرس (حسابرسی انجام شده توسط حسابرسان بخش عمومی در مقابل حسابرسان بخش خصوصی که در بسیاری از پژوهش‌های داخلی تحت عنوان اندازه حسابرس شناخته شده‌است) مرتبط می‌کنند، مغایرت بین یافته این پژوهش‌ها باعث شده‌است، اثر نوع حسابرس بر کیفیت حسابرسی، کماکان در پرده‌ای از ابهام قرار دارد. همچنین، این پرسش نیز مطرح است که اثر نوع حسابرس، ناشی از شایستگی حسابرس است یا به موضوع انتخاب صاحبکار-حسابرس مربوط می‌شود. از آنجا که برخی ابهامات مطرح شده به سواد بودن نتایج مدل‌های اقلام تعهدی اختیاری به عنوان معیار کیفیت حسابرسی باز می‌گردد، در پژوهش حاضر، علاوه بر آن، از دو معیار تعدیلات حسابرسی (تفاوت سود حسابرسی نشده و سود حسابرسی شده) و تجدید ارائه فرصت طلبانه صورت‌های مالی، برای پاسخ به سوال اثر نوع حسابرس بر کیفیت حسابرسی استفاده شده‌است.

یافته‌های پژوهش حاضر، شواهدی مبنی بر بالاتر بودن کیفیت حسابرسی ارائه شود توسط سازمان حسابرسی و موسسه حسابرسی مفید راهبر در مقایسه با موسسات حسابرسی بخش خصوصی (عضو جامعه حسابداران رسمی) ارائه می‌دهد. نخست،

نتایج حاصل از برآورد اقلام تعهدی اختیاری نشان می‌دهد، رابطه منفی و معناداری بین انجام حسابرسی توسط موسسات حسابرسی بخش عمومی و اقلام تعهدی اختیاری (به ویژه، اقلام تعهدی افزایش‌دهنده سود)، صاحبکاران آنها وجود دارد. این رابطه منفی می‌تواند ناشی از شایستگی بالاتر موسسات حسابرسی بخش عمومی و یا کیفیت بالاتر گزارشگری صاحبکاران این موسسات حسابرسی باشد. به منظور تعیین منشاء یافته فوق، رابطه نوع حسابرس با تعدیلات حسابرسی بررسی شده‌است. نتایج حاصل از بررسی رابطه نوع حسابرس و تعدیلات حسابرسی نشان داد، تفاوت بین سود حسابرسی شده و سود حسابرسی نشده برای صاحبکاران موسسات حسابرسی بخش عمومی، به ویژه، در رابطه با تعدیلات حسابرس که منجر به کاهش سود می‌شود، کمتر است. به عبارت ساده‌تر، صورت‌های مالی حسابرسی نشده صاحبکارانی که توسط سازمان حسابرسی و موسسه مفید راهبر حسابرسی می‌شوند، نیاز کمتری به اصلاحات دارد. در نهایت، نتایج حاصل از بررسی تجدید ارائه صورت‌های مالی نشان داد، احتمال کمتری وجود دارد که صورت‌های مالی شرکت‌های حسابرسی شده توسط موسسات حسابرسی بخش عمومی در آینده تجدید ارائه شوند و این تجدید ارائه ناشی از انگیزه‌های فرصت طلبانه صاحبکاران این موسسات باشد.

جفت شده بر اساس اندازه و صنعت فعالیت صاحبکاران دو گروه موسسات حسابرسی، بخش عمومی و خصوصی اشاره کرد. نتایج گزارش نشده) به دست آمده تفاوت معناداری با نتایج گزارش نشده ندارد. همچنین، آنچه در پژوهش حاضر به عنوان تعدیلات حسابرسی بکارگرفته شده است، یعنی تفاوت بین سود حسابرسی شده و شود حسابرسی نشده، لزوماً ناشی از تلاش و اقدامات حسابرس نیست. به عبارت دقیق‌تر، بخشی از این تعدیلات می‌تواند ناشی از فرصت بیشتر صاحبکار و دست‌یابی وی به مستندات دقیق‌تر جهت تهیه صورت‌های مالی در حد فاصله زمانی بین انتشار صورت‌های مالی حسابرسی نشده و صدور گزارش حسابرسی باشد. همچنین، الگوریتم استفاده شده جهت تعیین گزارشگری مالی فرصت‌طلبانه، محدود به مواردی است که صاحبکار اقدام به تجدیدارائه صورت‌های مالی خود در دوره آتی نموده باشد. به این ترتیب، تمامی موارد گزارشگری فرصت‌طلبانه توسط الگوریتم برادتچر و همکاران (۲۰۱۲) قابل کشف نیست.

فهرست منابع

- * بنی مهد، بهمن و جعفری معافی، رضا. (۱۳۹۰). کیفیت ارقام تعهدی و انتخاب حسابرس. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۹(۳۳)، ۸۱-۹۸.
- * بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۱). کیفیت اطلاعات حسابداری، نوع حسابرس و مدیریت سود، بورس اوراق بهادار، ۵ (۱۷)، ۱۳۹-۱۲۵.
- * تحریری، آرش، رسولی، مریم و ولی، الهام. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و ارقام تعهدی اختیاری در شرکت‌های با ارزش بالا. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۱(۴۲)، ۱۴۳-۱۵۸.
- * حاجیها، زهره، بیگی، منصوره. (۱۳۹۶). نوع حسابرس مستقل و چسبندگی هزینه‌ها: شواهد تجربی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۲): ۲۵-۳۶.
- * رادمهر، بهناز (۱۴۰۱)، رابطه نوع و رتبه کیفی حسابرس با کیفیت حسابرسی، پایان نامه کارشناسی ارشد، رشته حسابداری، دانشگاه خوارزمی.
- * سازمان حسابرسی (۱۴۰۱)، استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۰: اظهارنظر و گزارشگری نسبت به صورتهای مالی، <https://audit.org.ir>
- * سازمان حسابرسی، (۱۳۹۱). استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰: اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، <https://audit.org.ir>

به این ترتیب، یافته‌های پژوهش ضمن تایید کیفیت بالاتر حسابرسی موسسات حسابرسی بخش عمومی، شواهدی مبنی بر بالاتر بودن کیفیت گزارشگری مالی صاحبکاران این دسته از حسابرسان فراهم می‌آورد. به عبارت دیگر، یافته‌های پژوهش حاضر، اثر نوع حسابرس بر کیفیت حسابرسی را تایید کرده و نشان می‌دهد این اثر می‌تواند ناشی از موضوع انتخاب صاحبکار-حسابرس باشد. همان‌گونه که در بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی نیز بیان شده‌است، ارزش افزوده حسابرسی برای گزارشگری مالی ناشی از دو عامل متمایز اصلاح‌کننده و بازدارندگی است (نیکخواه آزاد، ۱۳۹۷). باتوجه به ویژگی‌های موسسات حسابرسی بخش عمومی، از جمله، استقلال و کنترل کیفیت و با توجه به عدم آزادی عمل کامل صاحبکاران این دسته از موسسات در تغییر حسابرس، شرکت‌هایی که توسط موسسات حسابرسی بخش عمومی حسابرسی می‌شوند متأثر از عامل بازدارندگی، کیفیت بالاتری را در گزارشگری مالی خود اعمال می‌کنند که منجر به ارقام تعهدی پایین‌تر، تعدیلات حسابرسی کمتر و احتمال پایین‌تر تجدید ارائه فرصت‌طلبانه صورت‌های مالی این دسته از صاحبکاران می‌شود. این نتیجه‌گیری، به معنای عدم تلاش موسسات حسابرسی بخش عمومی متناسب با ریسک صاحبکاران، تاثیر عامل کشف و اصلاح‌کننده، نیست یافته‌های پژوهش حاضر همراستا با نتایج پژوهش‌هایی است که با بررسی تاثیر اندازه حسابرس بر کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی، نشان دادند با کنترل خصوصیات صاحبکاران موسسات حسابرسی بزرگ، ارتباط کیفیت اندازه حسابرس با کیفیت حسابرسی کم رنگ شده و یا از بین می‌رود (برای مثال، لارنس و همکاران، ۲۰۱۱؛ دیفاند و همکاران، ۲۰۱۷). همچنین، یافته‌های پژوهش حاضر برخلاف نتایج تحقیقات داخلی است که بین نوع (اندازه) حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی رابطه‌ای مشاهده نکرده‌اند (برای مثال، تحریری و همکاران، ۱۳۹۸) و یا شواهدی مبنی بر کیفیت پایین حسابرسی موسسات حسابرسی بخش عمومی ارائه کرده‌اند (برای مثال، قلی‌پور و همکاران، ۱۴۰۰).

یکی از محدودیت‌های اصلی پژوهش‌های مربوط به نوع حسابرس، عدم آزادی عمل تمامی صاحبکاران در انتخاب موسسات حسابرسی است. الزامات قانونی و مقررات و همچنین ضوابط سازمان بورس و اوراق بهادار طیفی از محدودیت‌ها را در انتخاب حسابرس برای صاحبکاران به دنبال دارد که می‌تواند بر نتایج پژوهش حاضر تاثیرگذار باشد و سوءگیری ناشی از انتخاب نمونه را به دنبال داشته‌باشد. در پژوهش حاضر به منظور کنترل تاثیر این موضوع، اقداماتی از جمله بکارگیری متغیرهای کنترلی مترتب بر مسئله انتخاب نمونه و همچنین استفاده از نمونه‌های

- * سازمان حسابرسی، (۱۳۹۷). استاندارد حسابرسی شماره ۱: ارائه صورتهای مالی، <https://audit.org.ir>.
- * سیدنژاد فهیم، سیدرضا و زمانی، سمانه. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر میزان اصلاحات سود حسابرسی، مدیریت نوآوری و راهبردهای عملیاتی، ۱(۲)، ۱۴۰-۱۵۶.
- * صفرزاده، محمدحسین. (۱۳۹۳). نقش ویژگی های حسابرس در بهبود کیفیت سود، دانش حسابداری مالی، ۱(۳)، ۸۵-۱۰۶.
- * عبدلی، محمدرضا، فعال قیومی، علی و پرتوی، ناصر. (۱۳۹۲). تاثیر ویژگیهای حسابرس بر تجدید ارائه صورتهای مالی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۷۳، ۵۸-۱۰۰.
- * علوی، سید محمد، وکیلی فرد، حمیدرضا. (۱۴۰۰). تاثیر اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۳۷): ۱۱-۲۴.
- * فرج زاده دهکردی، حسن. (۱۴۰۱). تاثیر گزارشگری مالی فرصت طلبانه بر کارایی عملیاتی شرکت های همتا. فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۱۵(۵۹)، ۱۲۱-۱۴۰.
- * قلی پور مهدی، جعفرپور، هومن و صارمی نیا، مهسا. (۱۴۰۰). ارتباط کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۴۰): ۳۷۹-۳۹۰.
- * محمد نمازی، بایزیدی، آنور و جبارزاده کنگرلویی، سعید. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۳(۹): ۴-۲۱.
- * محمدرضائی، فخرالدین، و فرجی، امید. (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش های آرشیوی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۱(۲۶)، ۸۷-۱۲۲.
- * مهدوی ثابت، الهه، وکیلی فرد، حمیدرضا، و یعقوب نژاد، احمد. (۱۴۰۱). استراتژی تجاری شرکت و کیفیت حسابرسی صورتهای مالی در چارچوب نظریه رقابت (شواهد تجربی: بورس اوراق بهادار تهران). دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴۴)، ۹۵-۱۱۳.
- * نصیرپور، علیرضا، جبارزاده کنگرلویی، سعید، بحری ثالث جمال و بادآور نهندي، یونس. (۱۴۰۱). شناسایی و رتبه بندی ابعاد و مولفه های اثرگذار بر کیفیت حسابرسی بر پایه معنویت و جو اخلاقی در محیط کار به روش دلفی و تکنیک آنتروپی شانون، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴۴)، ۲۱۳-۲۳۰.
- * نونهال نهر، علی اکبر، جبارزاده کنگرلویی، سعید و یعقوب پور، کریم. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرس و قابلیت اتکای اقلام تعهدی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۱۷(۶۱)، ۶۸-۵۳.
- * نیکخواه آزاد علی. (۱۳۹۷). بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، سازمان حسابرسی، تهران.
- * Basu, S. (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings, *Journal of Accounting and Economics*, 24, 3-37.
- * Becker, C.L., DeFond, M.L., Jiambalvo, J., Subramanyam K.R. (1998). The effect of audit quality on earnings management, *Contemporary Accounting Research*, 15 (1), 1-24.
- * Badertscher, B.A., Collins, D.W., and Lys, T.Z., (2012). Discretionary accounting choices and the predictive ability of accruals with respect to future cash flows, *Journal of Accounting and Economics*, 53(1-2): 330-352.
- * Chen, K.C.W., Chen, T.-Y., Han, W. and Yuan, H. (2022), Auditors Under Fire: The Association Between Audit Errors and the Career Setbacks of Individual Auditors. *Journal of Accounting Research*, 60: 853-900.
- * Chi, W., Pan, Cm.K. (2022). How do auditors respond to accounting restatements? Evidence on audit staff allocation. *Review of Quantitative Finance and Accounting* 58, 847-879.
- * DeAngelo L.E., (1981). Auditor size and audit quality, *Journal of Accounting and Economics*, 3(3): 183-199.
- * Dechow, P., Ge, W., & Schrand, C. (2010). Understanding earnings quality: a review of the proxies, their determinants and their consequences, *Journal of Accounting and Economics*, 50, 344-401.
- * DeFond, M., Erkens, D.H., and Ieying, Z. (2017). Do Client Characteristics Really Drive the Big N Audit Quality Effect? New Evidence from Propensity Score Matching, *Management Science*, 63:11, 3628-3649.
- * DeFond, M., Zhang, J., (2014). A review of archival auditing research, *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326.
- * DeFond, M.L., Lim, C.Y., Zang, Y. (2016). Client Conservatism and Auditor-Client Contracting. *The Accounting Review*, 91 (1): 69-98.
- * DeFond, M.L., Subramanyam, K.R. (1998). Auditor changes and discretionary accruals *Journal of Accounting and Economics*, 25, 35-67.
- * Dehkordi, H. F. & Makarem, N. (2011), The Effect of Size and Type of Auditor on Audit Quality. *International Research Journal of Finance and Economics*, 80, 121.
- * Dyck, A., Morse, A. & Zingales, L. (2023). How pervasive is corporate fraud?. *Review Accounting Studies*.
- * Fan, Y., Gunn, J.L., Li, C. and Shao, J. (2022), Financial Reporting Quality and Auditor Dismissal Decisions at Companies with Common Directors and Auditors. *Contemporary Accounting Research*, 39: 1871-1904.

- * Jackson, A.B. (2018), Discretionary Accruals: Earnings Management ... or Not?. *Abacus*, 54: 136-153.
- * Lawrence, A, Minutti-Meza, M., and Zhang, P. (2011). Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics? *The Accounting Review*, 86(1), 259–286.
- * Lennox, C. & Pittman, J. (2010). Big Five audits and accounting fraud, *Contemporary Accounting Research*, 27 (1), 209-247.
- * Levitt, C.A., (1998). The “numbers” game. Remarks to NYU Center for Law and Business, September 18.
- * Liansheng, W., Dan, Y., Zhang J., and Zhang, X., and Zhou, W. (2022), Big N Audit Quality Effect: New Evidence on Audit Hours and Audit Adjustments (working paper).
- * Rajgopal, S., Srinivasan, S. & Zheng, X. (2021). Measuring audit quality. *Review Accounting Studies*, 26, 559–619.
- * Reichelt, K.J., & Wang, D. (2010). National and office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality, *Journal of Accounting Research*, 48 (3), 647-686.
- * Stice, D., Stice, H. and White, R. (2022), The effect of individual auditor quality on audit outcomes: opening the black box of audit quality, *Managerial Auditing Journal*, 37. 8, 937-966.
- * Willekens, M., Dekeyser, S., Bruynseels, L., & Numan, W. (2023). Auditor Market Power and Audit Quality Revisited: Effects of Market Concentration, Market Share Distance, and Leadership. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 38(1), 161–181.
- * Wu, L., Yang, D., Zhang, J., Zhang, X., and Zhou, W. (2022). Big N Audit Quality Effect: New Evidence on Audit Hours and Audit Adjustments, Working Paper
- * Zimmerman, J., (2013). Myth: external financial reporting quality has a 1st order effect on firm value. *Accounting Horizons*; 27 (4): 887–894.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 12/ No. 48/ Winter 2024

Auditor Type and Audit Quality: Evidence from Audit Adjustments and Opportunistic Financial Reporting

Hassan Farajzadeh Dehkordi

Assistant Professor of Accounting, Kharazmi University, Tehran, Iran
(Corresponding Author)
ha.dehkordi@khu.ac.ir

Abstract

In response to some debts regarded to the audit quality of public sector audit institutions (Audit Organization and Mofid Rahbar Institute), in this research, using two objective measures of audit quality, including audit adjustments and opportunistic restatements, I investigate the relationship between the auditor type and the audit quality. The results obtained from the data related to 211 firms during 1389 to 1400 (including 2,218 firm-year observations), show that the clients audited by the Audit Organization and Mofid Rahbar Institute, use less discretionary accruals. In line with these findings, the results I find that clients of public sector audit institutions have less audit adjustments (the differences between pre-audit earnings and audited earnings), especially profit-reducing adjustments. Also, the clients of these two auditors have less subsequent opportunistic financial restatements. These findings provide evidence in support of the higher audit quality of public sector audit institutions, as a result of the higher quality of their clients' financial reporting.

Keywords: Auditor Type; Audit Quality; Opportunistic Financial Restatement; Audit Adjustment.