

بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری و ریسک حسابداری در شرکتهای پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران

حسین غلامی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه ولی عصر، رفسنجان، ایران. (نویسنده مسئول).
Mrhosseingholami94@gmail.com

قاسم دشتبانی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه ولی عصر، رفسنجان، ایران.
imandashtbani123@gmail.com

چکیده

حسابرسی به عنوان راهکاری کارآمد برای محدود کردن اختیارات مدیران در روابط قراردادی محسوب می‌شود. صورت‌های مالی نیز بخش عمده‌ای از اطلاعات مورد نیاز سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان شرکت را تأمین می‌کند. اگر اطلاعات مندرج در این گزارش‌ها از کیفیت لازم برخوردار نبوده و دارای پیچیدگی باشند، ریسک انجام حسابرسی افزایش می‌یابد. بنابراین، هدف پژوهش حاضر، بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری و ریسک حسابداری است. جامعه آماری این پژوهش، شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است و برای نیل به هدف پژوهش، با اعمال فیلترینگ، داده‌های ۱۶۳ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و در بازه زمانی ۱۳۹۰-۱۳۹۸ با استفاده از رگرسیون خطی چند متغیره بررسی و تجزیه و تحلیل شد. یافته‌ها نشان داد که کیفیت حسابداری رابطه منفی و معناداری با ریسک حسابداری دارد. به عبارت دیگر، با افزایش در کیفیت حسابداری، ریسک حسابداری نیز کاهش می‌یابد. یافته‌های این پژوهش، ادبیات مربوط به کیفیت گزارشگری مالی و به تبع آن فرآیند و ریسک حسابداری و در نهایت کیفیت حسابداری را توسعه می‌دهد.

واژگان کلیدی: کیفیت حسابداری، ریسک حسابداری، اظهارنظر حسابداری.

مقدمه

حسابرسی به عنوان راهکاری کارآمد برای محدود کردن اختیارات مدیران در روابط قراردادی محسوب می‌شود. صورت‌های مالی بخش عمده‌ای از اطلاعات مورد نیاز سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان شرکت را تأمین می‌کند. بر اساس چنین سطح اعتمادی به صورت‌های مالی، نقش حسابرسان نیز 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 آنان قرار می‌گیرد. بنابراین، حسابرسی صورت‌های مالی می‌تواند ارزش افزوده اقتصادی برای یک شرکت ایجاد کند (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۵). با در نظر گرفتن اهمیت خدمات حسابرسی و عدم امکان مشاهده مستقیم کیفیت حسابداری، پیدا کردن روشی اثربخش برای کنترل کیفیت ضروری است. کیفیت حسابداری با اطمینانی که به سرمایه‌گذاران در خصوص کاهش ریسک نمایندگی و کاهش ریسک اطلاعاتی می‌دهد، می‌تواند این امکان را برای سرمایه‌گذاران فراهم کند که اطلاعات مفیدی را از گزارش‌های سالانه شرکت‌ها در بورس

اوراق بهادار، برای تصمیم‌های سرمایه‌گذاری استخراج کنند (جامی و همکاران، ۱۳۹۸). یکی از فرآیندهای مهم در انجام حسابرسی، تعیین میزان ریسک حسابرسی است. ریسک حسابرسی یعنی ریسکی که تحریف بااهمیتی در صورت‌های مالی وجود داشته باشد و حسابرس ندانسته نظر خود را از بابت آن تعدیل نکند. یا به عبارتی احتمال خطر اینکه حسابرس ناآگاهانه نتواند نظر خود را نسبت به صورت‌های مالی که دارای اشتباه بااهمیت است اصلاح نماید (چانگ و همکاران^۱، ۲۰۰۸). در اغلب مطالعات پژوهشی (مانند دی آنجلو^۲، ۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را احتمال کشف و گزارش انحرافات در سیستم حسابداری صاحب کار توسط حسابرس معین تعریف کرده‌اند. این رویکرد به تعریف کیفیت حسابرسی، باعث شده است که بسیاری از پژوهشگران، حسابرسی را به‌عنوان فرآیند مضاعف توصیف کنند که در آن حسابرس وظیفه کشف و گزارش انحرافات از استانداردهای حسابداری را دارد. بر اساس این ادبیات می‌توان این‌گونه برداشت کرد که کیفیت حسابرسی، یکی از عوامل تأثیرگذار بر میزان تعیین ریسک حسابرسی است. مطالعات زیادی؛ نشان داده‌اند که شرکت‌های با کیفیت گزارشگری مالی ضعیف (قوی)، در مقایسه با سایرین، عدم تقارن اطلاعاتی بیشتری (کمتری) دارند (بوشمن و اسمیت^۳، ۲۰۰۱؛ حبیب و همکاران^۴، ۲۰۱۷). همچنین مطالعات نشان داده است که با افزایش کیفیت گزارش‌های مالی، انگیزه‌های کیفیت ضعیف گزارشگری مالی مدیران کاهش یافته و در نتیجه، کیفیت گزارشگری مالی افزایش می‌یابد. سایر پژوهش‌ها بر موضوعاتی نظیر پیامدها و مزایای کیفیت گزارش‌های حسابرسی مستقل (شهبازی و مهرانی، ۱۳۹۹) و تصمیم‌گیری‌ها بر اساس کیفیت گزارش‌های حسابرسی تمرکز کرده‌اند. در این راستا چن و همکاران^۵ (۲۰۱۴) نشان دادند حسابرسان، زمانی کار حسابرسی را از دست می‌دهند که نتوانند ارائه نادرست‌ها را کشف کنند (ریسک شهرت). همچنین بلومفیلد^۶ (۲۰۰۸) بیان می‌کند که شرکت‌ها ممکن است برای حمایت از خود در مقابل دادخواهی، گزارش‌های سالیانه طولانی‌تری نشان دهند. بنابراین انتظار می‌رود که صورتهای مالی با خوانایی کمتر به ریسک پروژه حسابرسی بیشتری منجر شوند.

در دنیای صنعتی امروز، وجود اطلاعات مالی قابل اتکا از اهمیت حیاتی برخوردار است. فرایند حسابرسی می‌تواند به این اطلاعات قابلیت اتکا و اعتماد ببخشد. اما، فعالیت‌های فرصت‌طلبانه مدیران می‌تواند گزارش‌های مالی را پیچیده کرده و فرایند کشف تقلب‌های گزارشگری توسط مدیران را پیچیده کند. از این‌رو، انتظار می‌رود کیفیت گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر این اقدامات فرصت‌طلبانه قرار گرفته و به تبع آن کیفیت حسابرسی نیز کاهش یابد. از طرفی، باعث می‌شود پیچیدگی اطلاعات بیشتر شده و بنابراین، حسابرس مجبور باشد ریسک حسابرسی را بیشتر در نظر بگیرد. براین اساس پژوهش حاضر درصدد آن است که به این مسئله پاسخ دهد که آیا کیفیت حسابرسی می‌تواند ریسک حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد یا خیر؟ برای نیل به این هدف از پژوهش، این پژوهش سعی دارد جواب سؤال پژوهش را به صورت تجربی بررسی کند. نتایج این پژوهش موجب بسط مبانی نظری متون مرتبط با حرفه حسابرسی گردد و نیز می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید پیشنهاد نماید، بطوری که در این پژوهش، برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از اندازه مؤسسات حسابرسی که نشان‌دهنده توانایی و مهارت آن‌ها است و اظهارنظر حسابرس استفاده می‌شود. با توجه به مطالب فوق، پژوهش حاضر در پی یافتن شواهد تجربی جهت پاسخ به این سؤال اصلی تحقیق است که آیا بین ریسک حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد یا نه؟

¹ Chang et al

² DeAngelo

³ Bushman & Smith

⁴ Habib et al

⁵ Chen et al

⁶ Bloomfield

مبانی نظری

اهمیت و ضرورت پژوهش

پژوهش بر روی درک کیفیت حسابرسی و اثرات آن بر عناصر مربوط به حسابرسی، همواره مورد توجه پژوهشگران بوده و نتایج این پژوهش‌ها، می‌تواند علاوه بر غنی کردن ادبیات مربوط به حسابرسی و گزارشگری مالی، به ذینفعان شرکت‌ها در تجزیه و تحلیل عملکرد شرکت‌ها کمک کند. همان‌طور که قبلاً ذکر شد، ریسک حسابرسی بشدت تحت تأثیر کیفیت فرایند حسابرسی بوده و به‌عنوان یکی از مهم‌ترین عناصر لحاظ شده هنگام انجام حسابرسی گزارش‌های مالی، می‌تواند تحت تأثیر کیفیت فرایند حسابرسی قرار گیرد. برای اثبات این ادعاها، جمع‌آوری شواهد به تنهایی کافی نیست و آزمون تجربی این شواهد، می‌تواند نتایج و روندهای واقعی محیط اقتصادی را نشان دهد. با این حال، تاکنون پژوهشی به صورت تجربی این نتایج را نشان نداده است. بنابراین، بررسی این موضوع ضروری به نظر می‌رسد و از اهمیت زیادی برخوردار است.

کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی، مفهوم پیچیده‌ای است. تعاریف گوناگونی از این مفهوم ارائه شده است، ولی این تعاریف از جامعیت و قابلیت پذیرش همگانی برخوردار نیستند. کیفیت حسابرسی دارای سه جنبه اساسی براساس فرآیند حسابرسی است. این سه جنبه شامل ورودی، خروجی و عوامل محیطی است. ورودی‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی، شامل استانداردهای حسابرسی، ویژگی‌های فردی (مانند توانایی، تجربه، ارزش‌های اخلاقی و طرز تفکر حسابرس)، روش شناسی صحیح فرآیندهای حسابرسی، اثربخشی ابزارهای مورد استفاده و فنون کافی است. خروجی‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی، گزارش حسابرسی و ارتباطات حسابرس است. عوامل محیطی نیز شامل قوانین و مقررات و حاکمیت شرکتی است (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌دهی^۱، ۲۰۱۱). اطلاعات حسابداری دارای دو وظیفه ارزشگذاری و نظارتی است. نقش اطلاعات حسابداری در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و تضاد نمایندگی ناشی از وظیفه ارزشگذاری و نظارتی اطلاعات حسابداری است و اطلاعاتی را برای سرمایه‌گذاران جهت کمک به آن‌ها در ارزشگذاری صحیح دارایی‌ها و تصمیمات سرمایه‌گذاری فراهم می‌کند (براندت و همکاران^۲، ۲۰۱۰). افشای اطلاعات دقیق، از سرمایه‌گذاران حمایت می‌کند و در نتیجه اعتماد سرمایه‌گذاران به بازار را افزایش می‌دهد. بنابراین، تهیه و ارائه اطلاعات باکیفیت برای حفظ سیستم کارای بازار ضروری است (فارچ و همکاران^۳، ۲۰۱۶). همچنین، تصمیم مفید بر اساس اطلاعات مفید (سروانگا^۴، ۲۰۰۳) و باکیفیت (دیول و همکاران^۵، ۲۰۱۲) گرفته می‌شود. بدیهی است که بدون آن تصمیمات مفید، سرمایه‌گذاری ریسک قابل ملاحظه‌ای را در برخواهد داشت و احتمال از دست رفتن بخش زیادی از سرمایه نیز وجود دارد. مطالب ارایه شده این موضوع را روشن می‌کند که کیفیت اطلاعات، هسته اصلی تصمیم‌گیری بهینه و همچنین، پیش‌بینی آینده است که بر این اساس سرمایه‌گذاران می‌توانند بهترین تصمیمات را اتخاذ کرده و پیامدهای مفیدی برای آن‌ها خواهد داشت. کیفیت اطلاعات حسابداری، یعنی میزان اطلاعات ارائه شده حسابداری، عیناً نشان دهنده عملکرد فعلی شرکت است که این کیفیت توسط فرایند حسابرسی سنجیده می‌شود. بنابراین، حسابرس با کیفیت بالا علاوه بر اظهارنظر در مورد

¹ Board of International Standards on Auditing and Assurance

² Brandt et al

³ Farj et al

⁴ Sserwanga

⁵ Dull et al

مطابقت انتخاب‌های حسابداری صاحبکار با استانداردهای حسابداری، در مورد ارائه منصفانه گزارش‌های مالی از اقتصاد زیربنایی شرکت نیز اظهار نظر می‌کند (دیفوند و ژانگ^۱، ۲۰۱۴).

ریسک حسابرسی

احتمال خطر اینکه حسابرس ناآگاهانه نتواند نظر خود را نسبت به صورت‌های مالی که دارای اشتباه با اهمیت است اصلاح نماید را ریسک حسابرسی گویند. دیفوند و همکاران (۲۰۱۶) بیان می‌کنند که ریسک حسابرسی متشکل از سه جزء است:

۱. ریسک تجاری صاحبکار، (ریسک مربوط به بقا و سودآوری صاحبکار است)
 ۲. ریسک حسابرسی (ریسکی است که حسابرس، ناآگاهانه و ناخواسته نتواند به صورت مناسب، اظهار نظر خود را راجع به صورت‌های مالی که به صورت مهمی، نادرست ارائه شده است، تعدیل کند)
 ۳. ریسک تجاری حسابرس (ریسک هزینه‌های دعاوی بالقوه و از دست دادن شهرت حسابرس است).
- ریسک حسابرسی به دو دسته تقسیم می‌شود:

۱. ریسک حسابرسی رد نادرست (ریسک نوع آلفا): در صورتی که گزارش‌ها و صورت‌های مالی به صورت درست و منصفانه تنظیم شده باشند اما حسابرس در مورد آن، نظر غیر قابل قبول دهد، به آن ریسک حسابرسی نوع آلفا می‌گویند. این نوع ریسک تردید جدی در مورد کارایی حسابرس ایجاد می‌کند.
 ۲. ریسک حسابرسی پذیرش نادرست (ریسک نوع بتا): در صورتی که گزارش‌ها و صورت‌های مالی به صورت غیر واقعی و نادرست تنظیم شده باشند اما حسابرس در مورد آن، نظر قابل قبول دهد، به آن ریسک حسابرسی نوع بتا می‌گویند. این نوع ریسک تردید جدی در مورد اثربخشی حسابرس ایجاد می‌کند.
- اجزای تعریف شده برای ریسک حسابرسی:

۱. خطر ذاتی: این خطر استعداد یک مانده حساب یا طبقه‌ای از معاملات در تحریفی است که می‌تواند به تنهایی یا در کنار دیگر مانده حساب‌ها اهمیت داشته باشد. البته در این ریسک فرض بر این است که هیچگونه کنترل داخلی وجود ندارد. گردش دارایی‌ها، شرایط اقتصادی، رویه حسابداری موجود در شرکت و توسعه فنی عوامل تاثیرگذار بر خطر ذاتی هستند.

۲. خطر کنترل: معیاری است که احتمال تجاوز تحریف از حد قابل تحمل را نشان می‌دهد که به دلیل کنترل داخلی صاحبکار قابل تشخیص نیست. کارکنان مرتبط با عملیات حسابداری یک واحد، امنیت سیستم پردازش الکترونیکی داده‌ها، میزان آگاهی مدیریت از فعالیت‌های شکل گرفته در شرکت و شرایط داخلی واحدی که تحت بررسی و رسیدگی قرار گرفته است، از جمله عواملی هستند که می‌توانند بر خطر کنترل تاثیرگذار باشند.

۳. خطر عدم کشف: این خطر بدین معنا است که بررسی و رسیدگی‌های حسابرس قادر به شناسایی و کشف تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی نیست. این خطر می‌تواند به دو خطر کوچک‌تر تقسیم نمود.

۴. خطر بررسی‌های تحلیلی: خطر عدم کشف و شناسایی تحریف‌های بااهمیت موجود در صورت‌های مالی در بررسی‌های تحلیلی انجام شده.

۵. خطر عدم کشف آزمون جزئیات: خطر عدم کشف و شناسایی تحریف‌های بااهمیت که از طریق کنترل‌های داخلی یا بررسی‌های تحلیلی محتوایی شناسایی نشده‌اند.

¹ DeFond & Zang

رابطه بین کیفیت حسابرسی و ریسک حسابرسی

در پاسخ به شکست‌های گسترده تجاری در سراسر دنیا، حسابرسی مبتنی بر ریسک رویکرد غالب سال‌های اخیر برای مبارزه با فساد بوده است. نماد این قصورها در حوزه حسابرسی، تصویر آرتور اندرسون است که باعث اتلاف و تخریب چهره حسابرسی و تصویب قانون سارینز-اکسلی (۲۰۰۲) شد (ایمونیا و گارتنر^۱، ۲۰۰۷). قبل از آن قانون، حسابرسان مستقل آمریکا به صورتی آشکار حسابرسی برون سازمانی را به عنوان بررسی درباره اثبات مبالغ صورت‌های مالی با اسناد و تست‌های حسابداری سازمان صاحب کار و با قوانین بین‌المللی مختلف می‌دانستند. اما در سال‌های اخیر، محدودیت‌های این مفهوم حسابرسی و قانونگذاری SEC در این مورد روشن شده است که روش حسابرسی برون سازمانی را در ایالات متحده تغییر داد. به لحاظ جهانی نیز، اختلاس‌ها و تقلب‌های منتسب به شرکت‌ها در طی اولین دهه قرن بیست و یکم با صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی عام اغلب برای مرتکب شدن تقلب و یا مخفی کردن اقلام غلط (نادرست) استفاده شده است (مثلاً انرون، ویست منج منت، وردکام، رویال هولود و یا پارمالات) (پیچر و همکاران^۲، ۲۰۰۷). صرف نظر از مسائلی که در ارزیابی ریسک‌ها در حسابرسی در سطح جهانی وجود دارد، محیط حسابرسی ایران تحت تأثیر در دو گروه از حسابرسان مستقل یعنی شاغل در سازمان حسابرسی و شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی می‌باشد. چنین ساختاری تقریباً یک ساختار منحصر به فرد از حسابرسان مستقل است که نظیر آن در سایر کشورها وجود ندارد. درک حسابرسان از ریسک مستقیماً بر ارزیابی آنان از ریسک‌ها در محیط حسابرسی مستقل تأثیر می‌گذارد و در نتیجه می‌تواند منجر به رویه‌ها و استراتژی‌های حسابرسی متفاوت و نهایتاً توزیع متفاوت منابع در حسابرسی مستقل توسط گروه‌های حسابرسان شاغل در بخش دولتی و خصوصی گردد.

از طرف دیگر، تمام استراتژی‌های بکار گرفته شده در حسابرسی، به آن هدف بکار گرفته می‌شوند که کیفیت گزارش‌های حسابرسی افزایش یابد و ذینفعان بدین خاطر تصمیمات بهینه‌ای اتخاذ کنند. کیفیت حسابرسی، مفهوم پیچیده‌ای است. تعاریف گوناگونی از این مفهوم ارائه شده است، ولی این تعاریف از جامعیت و قابلیت پذیرش همگانی برخوردار نیستند. این تعاریف و بررسی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی، باعث می‌شود عناصر کیفیت حسابرسی نیز تحت تأثیر این عوامل قرار گیرند. هرچند که مؤسسات حسابرسی که سابقه و تجربه کافی و حسابرسان ماهری در اختیار دارند، اما معمولاً در برآورد ریسک کمتر دچار اشتباه شده و بنابراین، در نهایت ریسک حسابرسی می‌تواند کاهش یابد. کیفیت حسابرسی به‌عنوان عامل کلیدی در تهیه گزارش‌های مالی، می‌تواند بر روی ریسک حسابرسان در بررسی این گزارش‌ها تأثیرگذار باشد. بدین صورت که اگر کیفیت فرایند حسابرسی بالا باشد، به تبع آن رد نادرست و پذیرش نادرست به حداقل می‌رسد. به عبارت دیگر، موسسه‌های حسابرسی که گزارش‌های آن‌ها از کیفیت لازم و کافی برخوردارند، می‌توانند در ارزیابی ریسک بهتر عمل کرده و به تبع آن ریسک حسابرسی کاهش یابد. این عبارت گویای تأثیر معکوس (منفی) کیفیت حسابرسی بر ریسک حسابرسی است.

پیشینه پژوهش

پیشینه پژوهش‌های داخلی

دارابی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی تحت عنوان مروری بر ادبیات نظری تجربی در خصوص تأثیر شرایط اقتصاد کلان بر ریسک حسابرسی استدلال کردند که شرایط نامطلوب اقتصاد با تأثیر مستقیم بر محیط عملیاتی شرکت می‌تواند انگیزه‌های تحریف و تقلب در صورت‌های مالی را افزایش دهد. در نتیجه حسابرسان می‌بایست با در نظر گرفتن شرایط

¹ Imoniana & Gartner

² Peecher et al

اقتصاد کلان فرآیندهای حسابرسی را از نظر روش و ماهیت آزمون‌های محتوا متناسب با شرایط خاص اقتصادی تدوین یا بازطراحی نماید.

پاک مرام و بحری ثالث (۱۳۹۶) موضوع تأثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود واقعی بر مبنای شواهدی از عرضه اولیه سهام را بررسی کردند. نتایج حاصل از این مطالعه نشان داد شرکت‌هایی که سهام آن‌ها برای بار اول عرضه می‌شود، به دست‌کاری فعالیت‌های واقعی از طریق هزینه‌های اختیاری غیرعادی و جریانات نقدی عملیاتی اختیاری غیرعادی دست نمی‌زنند.

قدیم‌پور و دستگیر (۱۳۹۵) در پژوهشی عوامل مؤثر بر ریسک دادخواهی حسابرسان شناسایی شده، سپس از بین آن‌ها هشت عامل در قالب ویژگی‌های صاحب کار انتخاب گردید و در نهایت ارتباط این عوامل با اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی بر اساس داده‌های ۱۰۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۳ مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های پژوهش آنان نشان می‌دهد که در بین عوامل مذکور، ارتباط معنی‌داری بین چهار عامل اثربخشی سیستم کنترل داخلی، امتیاز افشای اطلاعات، تمرکز مالکیت و نوع صنعت شرکت صاحب کار با اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی وجود دارد و همچنین، بین چهار عامل کیفیت اقلام تعهدی، نوسانات بازده سهام، عملکرد سهام و میزان گردش سهام شرکت صاحب کار و اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی رابطه معنی‌داری یافت نشد. بر اساس این نتایج می‌توان استدلال نمود که حسابرسان هنگام صدور اظهارنظر حرفه‌ای به ریسک دادخواهی را نیز مورد توجه قرار می‌دهند.

پیشینه پژوهش‌های خارجی

عبدالله و السعید^۱ (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی موضوع تأثیر شرایط اقتصاد کلان بر ریسک حسابرسی پرداختند. نمونه آماری شامل شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار مصر می‌باشد. نتایج آنان نشان می‌دهد که حسابرسان در شرایط نامطلوب اقتصادی، مشتریان دارای ریسک بالاتر را نسبت به شرایط مطلوب اقتصادی بیشتر پذیرش می‌کنند. به بیانی دیگر، حسابرسان در شرایط نامطلوب اقتصاد، دامنه ریسک موسسه حسابرسی را افزایش می‌دهند.

وانگ و همکاران^۲ (۲۰۱۸) در پژوهشی رابطه بین اندازه موسسه حسابرس و کیفیت حسابرسی تحت سطوح مختلف ریسک دادخواهی حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. به منظور اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از معیارهای حق‌الزحمه حسابرسی و نوع اظهارنظر حسابرسی استفاده شده است. همچنین لگاریتم دارایی‌ها مشتری نیز، معیار اندازه موسسه حسابرسی است. نتایج آنان نشان می‌دهد در صورتی که ریسک دادخواهی حسابرس محدود باشد، مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، کیفیت حسابرسی بالاتری نسبت به سایر مؤسسات دارند. لیکن در صورتی که ریسک دادخواهی حسابرس در سطح بالایی باشد، رابطه مثبت بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی از بین می‌رود.

مالم و ساه^۳ (۲۰۱۹) موضوع تأثیر ریسک دادخواهی بر سرمایه در گردش را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های آنان نشان می‌دهد که افزایش ریسک دادخواهی منجر به افزایش دوره دریافت مطالبات و همچنین افزایش دوره گردش موجودی می‌شود. علاوه بر این سایر یافته‌ها حاکی از آن است که بین دوره پرداخت مطالبات و ریسک دادخواهی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. به بیانی دیگر، افزایش ریسک دادخواهی منجر به تأخیر در پرداخت مطالبات می‌شود.

هدف پژوهش

هدف پژوهش به شرح ذیل می‌باشد:

تبیین رابطه بین کیفیت حسابرسی و ریسک حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.

¹ Awadallah & Elsaid

² Wong et al

³ Malm & Sah

فرضیه پژوهش

بین کیفیت حسابرسی و ریسک حسابرسی، رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

روش پژوهش

روش تحقیق حاضر در حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری و مبتنی بر اطلاعات واقعی می‌باشد. این پژوهش از لحاظ طبقه‌بندی پژوهش بر مبنای هدف، از نوع کاربردی است. پژوهش کاربردی، پژوهشی است که نظریه‌ها، قانونمندی‌ها، اصول و فنون را برای حل مسائل اجرایی و واقعی بکار می‌گیرد. همچنین تحقیق حاضر از لحاظ طبقه‌بندی بر حسب روش گردآوری داده‌ها، از نوع توصیفی است. از میان انواع پژوهش‌های توصیفی، از نوع همبستگی بوده، و در آن از پژوهش رگرسیون چند متغیره استفاده خواهد شد. بنابراین از روش رگرسیون چند متغیره برای آزمون فرضیه‌ها با رویکردی پس رویدادی (از طریق اطلاعات گذشته) استفاده خواهد شد. همچنین جهت اطمینان از قابل‌اتکا بودن نتایج، آزمون‌های مربوط به فروض کلاسیک رگرسیون انجام خواهد شد. روش بررسی داده‌ها به صورت تحلیل ترکیبی داده‌ها (بررسی سال‌به‌سال) و با استفاده از رگرسیون چند متغیره است. ما به دنبال کشف و بررسی روابط بین عوامل و شرایط خاص یا نوع رویدادی که قبلاً وجود داشته یا رخ داده، از طریق مطالعه نتایج حاصل از آن‌ها هستیم. به عبارت دیگر در این نوع تحقیق، پژوهشگر در پی بررسی امکان وجود روابط علت و معلولی از طریق مشاهده نتایج موجود و زمینه قبلی آن‌ها به امید یافتن علت وقوع پدیده می‌باشد. برای گردآوری داده‌ها از منابع مختلفی از جمله لوح‌های فشرده سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، نرم‌افزار رهاورد نوین، سایت اطلاع‌رسانی شرکت بورس و سازمان بورس و سایر منابع اطلاعاتی استفاده می‌شود. برای آماده‌سازی داده‌های مربوط به متغیرهای لازم در مدل‌های مربوط به آزمون فرضیه‌ها، از نرم‌افزار اکسل نسخه ۲۰۱۶ استفاده شده است و پس در نرم‌افزار ایویوز نسخه ۱۰ به تحلیل آن‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته شده است.

جامعه آماری و نمونه‌گیری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. به منظور دستیابی به نمونه‌ای همگن و یکنواخت از شرکت‌ها و همچنین جلوگیری از تحریف نتایج، شرکت‌هایی که دارای ویژگی‌های زیر باشند، به عنوان نمونه انتخاب خواهند شد:

۱. از ابتدای سال ۱۳۹۰ تا پایان سال ۱۳۹۸، سهام آن در بورس اوراق بهادار تهران به صورت فعال معامله شده باشد و در طی این دوره زمانی، توقف عمده (بیش از سه ماه) نداشته باشد.
۲. به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، دوره مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفند ماه باشد.
۳. به دلیل متفاوت بودن ماهیت اقتصادی جزو شرکت‌های واسطه‌گری مالی از جمله سرمایه‌گذاری‌ها، هلدینگ‌ها، لیزینگ‌ها، بیمه‌ها و بانک‌ها نباشند، زیرا افشاهای مالی و ساختارهای حاکمیت شرکتی در آن‌ها متفاوت از سایر شرکت‌ها است.

ردیف	شرایط	تعداد شرکت
۱	جامعه آماری، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران	۲۶۸
۲	شرکت‌ها غیر از ۲۹ اسفند	(۶۸)
۳	بانک‌ها، بیمه‌ها و واسطه‌گری‌های مالی	(۱۱۰)
۴	شرکت‌هایی که اطلاعات کامل آن‌ها در دسترس نیست	(۲۷)
۵	نمونه پژوهش	۱۶۳

مدل پژوهشی

برای بررسی فرضیه اول پژوهش مبنی بر ارتباط بین کیفیت حسابداری و ریسک حسابداری، از مدل معرفی شده توسط فخفاخ و جاربویی (۲۰۲۰) طبق مدل (۱) استفاده می‌شود. در این مدل تأثیر کیفیت حسابداری (AO) به عنوان یک متغیر مستقل بر ریسک حسابداری ($ARI_{i,t}$) بررسی می‌شود و متغیرهای سمت راست مدل به ترتیب، (AO) کیفیت حسابداری، (Size) اندازه شرکت، (Lev) اهرم مالی، (ROA) نرخ بازده دارایی‌ها و (Div) سود تقسیمی است.

مدل (۱)

$$(ARI_{i,t} = 1) = \beta_0 + \beta_1 AO_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 Lev_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 DIV_{i,t} + \varepsilon_t$$

متغیر وابسته

ریسک حسابداری ($ARI_{i,t}$): معیار ریسک حسابداری است. برای اندازه‌گیری ریسک حسابداری از تجدید ارائه صورت‌های مالی استفاده خواهد شد. بدین صورت که اگر شرکت در آن سال صورت‌های مالی را تجدید ارائه کرده باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر اختیار می‌کند (دهم‌رده قلعه نو و همکاران، ۱۳۹۹ و مقدم، ۱۴۰۰).

متغیر مستقل

کیفیت حسابداری ($AO_{i,t}$): برای اندازه‌گیری کیفیت حسابداری، از دو معیار استفاده می‌شود. معیار اول: در صورتی که گزارش حسابداری تعدیل شده (غیر مقبول) باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر (فخفاخ و جاربویی، ۲۰۲۰). همچنین، از یک معیار دیگر نیز استفاده می‌شود که اندازه مؤسسه حسابداری است. بدین صورت که اگر سازمان حسابداری در آن سال شرکت را حسابداری کرده باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر اختیار خواهد کرد (محمدرضایی و یعقوب نژاد، ۱۳۹۶). برای بهبود در فهم کیفیت حسابداری پژوهش‌های متعددی انجام شد تا هم درک بهتری از این مفهوم به دست آید و هم رابطه بین کیفیت حسابداری با سایر متغیرها مشخص شود. یکی از متغیرهایی که رابطه آن در بسیاری از پژوهش‌ها با کیفیت حسابداری، مورد بررسی قرار گرفته، اندازه مؤسسه حسابداری است. چنانچه بعد از مطرح شدن نظریه اندازه مؤسسه حسابداری توسط دی آنجلو (۱۹۸۱) بعنوان متغیر جایگزین کیفیت حسابداری، پژوهش‌هایی در ارتباط با اثر مؤسسات حسابداری بزرگ بین المللی بر کیفیت حسابداری انجام شد. در ایران نیز علیرغم اینکه مؤسسات حسابداری بزرگ بین المللی فعالیت نمی‌کنند، از نظریه اندازه مؤسسه حسابداری برای پژوهش در مورد تفاوت کیفیت حسابداری سازمان بعنوان حسابداری بزرگ و مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی بعنوان حسابداری کوچک استفاده شده است (رضایی و یعقوب نژاد، ۱۳۹۶). البته در این پژوهش به علت آنکه کیفیت حسابداری نامشهود است به عبارت دیگر قابل اندازه‌گیری نیست، ما از آیت‌های جایگزین برای کیفیت حسابداری استفاده نموده ایم، که دو مورد است:

۱. اظهار نظر حسابداری و ۲. اندازه حسابداری (مؤسسه حسابداری). که هر دو این موارد رابطه آن با ریسک حسابداری سنجیده شده و اثر مدیریت سود نیز بر آن نیز مورد توجه قرار گرفته است.

متغیرهای کنترلی

متغیرهای کنترلی جهت کنترل عوامل جانبی بر روی متغیر وابسته استفاده می‌شوند. متغیرهای کنترلی که در توضیح رابطه بین کیفیت حسابداری و ریسک حسابداری مورد استفاده قرار گرفته است به شرح زیر می‌باشند: اندازه شرکت (Size): برابر است با لگاریتم فروش (فخفاخ و جاربویی، ۲۰۲۰). ماهیت و فرایند گزارشگری در شرکت‌های بزرگ‌تر، با فرایند گزارشگری سایر شرکت‌ها متفاوت است و به دلیل زیاد بودن حجم اقلام صورت‌های مالی و تراکنش‌های این شرکت‌ها، حسابداری این گزارش‌ها دارای ریسک بیشتری بوده و باید حساب‌رسان با دقت بیشتری این فرایند را انجام دهند (مسافری نژاد، ۱۳۹۸).

اهرم مالی (Lev): نسبت کل بدهی‌ها به کل حقوق صاحبان سهام (فخفاخ و جاربویی، ۲۰۲۰ و مرادی و همکاران، ۱۳۹۸). ساختار سرمایه یکی از موارد مهمی است که در فرایند حسابداری تأکید ویژه‌ای روی آن می‌شود. چراکه شرکت‌ها برای تأمین مالی، امکان دارد فعالیت‌های پیچیده‌ای انجام داده و از این طریق، بر روی کیفیت حسابداری گزارش‌های مالی نیز تأثیرگذار باشند و ریسک حسابداری را افزایش دهند.

نرخ بازده دارایی (ROA): از تقسیم سود قبل از کسر مالیات بر کل دارایی‌ها حاصل می‌شود (فخفاخ و جاربویی، ۲۰۲۰). سود و بخش‌های آن، همیشه تحت تأثیر فعالیت‌های مدیران بوده و از این طریق آن‌ها می‌توانند فرایند گزارشگری را دست‌کاری و به تبع آن ریسک عدم کشف حساب‌رسان و فرایند حسابداری را تحت تأثیر قرار دهند (شادمهر، ۱۳۹۴).

سود تقسیمی (DIV): برابر است با نرخ سود تقسیمی (فخفاخ و جاربویی، ۲۰۲۰). مطالعات نشان می‌دهد سود سهام نقدی اطلاعاتی در مورد کیفیت سود گزارش شده شرکت‌ها بیان می‌کند بدین معنی که شرکت‌هایی که سود سهام پرداخت می‌کنند سود با کیفیت بالاتری نسبت به شرکت‌هایی که سود سهام پرداخت نمی‌کنند، گزارش می‌کنند (خدادادی و همکاران، ۱۳۹۵).

تحلیل توصیفی داده‌ها

در این پژوهش برای توصیف داده‌هایی که جمع‌آوری شده است از شاخص‌های مختلفی از قبیل میانگین، میانه، انحراف معیار، حداقل و حداکثر متغیرها استفاده شده است. میانگین به‌عنوان مهم‌ترین شاخص پراکندگی محسوب می‌شود، و نشان‌دهنده نقطه تعادل و مرکزیت داده‌ها است. انحراف معیار نیز پراکندگی داده‌ها را از میانگین نشان می‌دهد. کمترین بیشترین مقدار متغیرها نیز محاسبه و نشان داده شده است. این شاخص‌ها به جهت درک و شناخت بیشتر جامعه آماری صورت گرفته است.

آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول (۱) ارائه شده است. آمار توصیفی، نتایج مربوط به متغیرهای پژوهش را که شامل برخی شاخص‌های مرکزی و پراکندگی است، نشان می‌دهد. آمار توصیفی مربوط به ریسک حسابداری نشان می‌دهد که تقریباً ۷۲ درصد شرکت‌ها صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه کرده و بنابراین، می‌توان گفت آن‌ها دارای ریسک حسابداری هستند. تعداد مشاهدات اظهارنظر حسابداری نشان می‌دهد که تقریباً ۵۳ درصد شرکت‌های عضو نمونه پژوهش گزارش حسابداری تعدیل شده داشته‌اند. همچنین، مشاهدات مربوط به اندازه حسابداری نشان می‌دهد که تقریباً ۱۳ درصد شرکت‌های عضو نمونه پژوهش توسط سازمان حسابداری، حسابداری شده‌اند. در این پژوهش، مدیریت سود تفاوت بین حداکثر و حداقل آن (۲/۱۳۰ و ۱/۷۴۹) نشان از تفاوت رفتار و اهداف شرکت‌ها در خصوص سود است. میانگین اهرم مالی که از تقسیم مجموع بدهی‌ها بر مجموع حقوق صاحبان سهام بدست آمده است، ۱/۶۹۲ است که

نشان می‌دهد که بدهی‌های شرکت‌های عضو نمونه بیشتر از بخش حقوق صاحبان آن‌ها بوده و مؤید آن است که شرکت‌های ایرانی غالباً برای تأمین مالی خود، از بدهی به جای سرمایه سهام استفاده می‌کنند. همچنین، نرخ سود تقسیمی با میانگین ۰/۵۳۸، نشان می‌دهد که نرخ سود تقسیمی در شرکت‌های عضو نمونه تقریباً روبه رشد است ولی نسبت به سطح تورم در کشور، می‌توان گفت پایین است.

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

مشاهدات	انحراف معیار	حداقل	حداکثر	میان	میانگین	اختصار	متغیر
۱۰۴۳	-		۱	-	-	AR	ریسک حسابرسی
۴۲۴		.					
۷۹۶	-		۱	-	-	Opin	اظهاری نظر حسابرس
۶۷۱		.					
۱۸۱	-		۱	-	-	Big	اندازه حسابرس
۱۲۸۶		.					
۱۴۶۷	۰/۲۹۲	-۱/۷۴۹	۲/۱۳۰	۰/۰۱۲	۰/۰۰۰	EM	مدیریت سود
۱۴۶۷	۱/۶۶۳	۸/۵۰۴	۲۰/۵۷۹	۱۳/۹۲۴	۱۴/۰۵۵	Size	اندازه شرکت
۱۴۶۷	۲/۴۷۵	-۸/۸۷۷	۶۹/۲۷۳	۱/۲۹۳	۱/۶۹۲	LEV	اهرم مالی
۱۴۶۷	۰/۱۵۵	-۰/۴۰۴	۰/۷۰۸	۰/۱۱۶	۰/۱۳۸	ROA	بازده دارایی‌ها
۱۴۶۷	۲/۰۶۸	-۱/۰۰۰	۲۷/۰۵۰	۰/۰۰۰	۰/۵۳۸	Div	نرخ سود تقسیمی

همبستگی بین متغیرها

ضریب همبستگی ابزاری برای تعیین و نوع رابطه بین متغیرهای پژوهش است. جدول (۲) ضریب همبستگی بین متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. ضریب همبستگی بین متغیرهای پژوهش، نشان می‌دهد که متغیرها ۱۰۰ درصد همبسته نیستند. به عبارت دیگر، می‌توان گفت که متغیرهای پژوهش، از همدیگر جدا هستند. اما نکته‌ای که وجود دارد، این است که ضریب همبستگی، رابطه بین دو متغیر را نشان می‌دهد؛ ولی رگرسیون رابطه بین متغیرها را درحالی‌که بیش از دو متغیر حضور دارند و ممکن است بر رابطه بین دو متغیر (مستقل و وابسته) اثر داشته باشند، است. بنابراین، می‌توان گفت که ضریب همبستگی و رگرسیون، از لحاظ سنجش رابطه بین متغیرها شباهت دارند؛ با این تفاوت که ضریب همبستگی، رابطه بین دو متغیر بدون دخالت متغیرهای دیگر را نشان می‌دهند ولی رگرسیون، رابطه بین چند متغیر را همزمان نشان می‌دهند، که ممکن است تحت تأثیر سایر متغیرهای دخیل در رگرسیون قرار گیرد.

جدول (۲): همبستگی متغیرهای پژوهش

Div	ROA	LEV	Size	EM	
				۱	EM
			۱	۰/۰۱۵	Size
		۱	۰/۰۷۷	-۰/۰۰۸	LEV
	۱	-۰/۱۷۱	۰/۱۹۶	۰/۰۰۰	ROA
۱	۰/۱۹۶	-۰/۰۴۱	۰/۰۳۳	-۰/۰۱۷	Div

آمار استنباطی

آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

یکی از فرض‌های اولیه مدل‌های رگرسیون چند متغیره، پایایی متغیرهای پژوهش است (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۵). در این پژوهش، از آزمون لین، لوین و چو جهت بررسی پایایی متغیرهای پژوهش استفاده شده است. جدول (۳) نتایج این آزمون را نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌شود، در کلیه متغیرهای تعدیلگر و کنترلی، سطح معناداری در آزمون ریشه واحد، کوچک‌تر از ۰/۰۵ به دست آمده که نشان می‌دهد متغیرها پایا هستند و استفاده از این متغیرها در مدل‌ها باعث به‌وجود آمدن رگرسیون کاذب نمی‌شود. در ضمن باید یادآور شد که متغیرهای ریسک حسابرسی (وابسته) و کیفیت حسابرسی (مستقل) از آنجا که متغیرهای ساختگی هستند، لذا آزمون مانایی برای آن‌ها معنادار نیست.

جدول (۳): نتایج آزمون لین، لوین و چو برای متغیرهای پژوهش

متغیر	نماد	آماره	سطح معناداری
مدیریت سود	EM	-۲۱/۵۱۳	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	Size	-۳/۵۰۵	۰/۰۰۰
اهرم مالی	LEV	-۲۶/۱۲۷	۰/۰۰۰
بازده دارایی‌ها	ROA	-۱۸/۵۴۵	۰/۰۰۰
نرخ سود تقسیمی	Div	-۳۳/۲۰۲	۰/۰۰۰

نتایج آزمون فرضیه پژوهش

مدل اول (معیار اظهار نظر حسابرسی)

نتایج حاصل از آزمون مدل اول در جدول (۴) آمده است. به این دلیل که متغیر وابسته الگوی آزمون شده، یک متغیر ساختگی بوده و دو مقدار ۱ و ۰ اختیار می‌کند، بنابراین، باید برای آزمون فرضیه از رگرسیون لجستیک استفاده کرد. ضریب تعیین این مدل ۰/۰۲۲ است و برای توضیح متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترلی در رگرسیون لجستیک مناسب است. متغیر مستقل اظهار نظر حسابرسی، به‌عنوان پروکسی کیفیت حسابرسی است. مقدار ضریب آن ۰/۳۰۶- است و سطح خطای معناداری آن ۰/۰۴۳ است. علامت منفی آن نشان دهنده تأثیر منفی اظهار نظر حسابرسی بوده که سطح معناداری آن ۹۵ درصد می‌باشد. به عبارت دیگر، یک رابطه منفی و معنادار بین اظهار نظر حسابرسی و ریسک حسابرسی وجود دارد. این یافته‌ها نشان می‌دهد که با افزایش کیفیت حسابرسی، ریسک حسابرسی شرکت کاهش می‌یابد.

جدول (۴): نتایج آزمون فرضیه (معیار اظهار نظر حسابرسی)

متغیر	نماد	ضریب	انحراف معیار	آماره Z	احتمال
اظهار نظر حسابرسی	Opin	-۰/۳۰۶	۰/۱۵۱	-۲/۰۲۰	۰/۰۴۳
اندازه شرکت	Size	-۰/۱۱۳	۰/۰۳۶	-۳/۱۴۵	۰/۰۰۱
اهرم مالی	LEV	۰/۰۶۰	۰/۰۳۶	۱/۶۷۵	۰/۰۹۳
بازده دارایی‌ها	ROA	-۱/۳۸۵	۰/۳۹۸	-۳/۴۷۷	۰/۰۰۰
نرخ سود تقسیمی	Div	-۰/۰۱۱	۰/۰۲۸	-۰/۳۹۹	۰/۶۸۹
ضریب تعیین کاذب		۰/۰۲۲			
آماره LR		۳۸/۲۴۷			

مدل دوم (معیار اندازه حسابرسی)

نتایج حاصل از آزمون مدل دوم در جدول (۵) آمده است. به این دلیل که متغیر وابسته الگوی آزمون شده، یک متغیر ساختگی بوده و دو مقدار ۱ و ۰ اختیار می‌کند، بنابراین، باید برای آزمون فرضیه از رگرسیون لجستیک استفاده کرد.

ضریب تعیین این مدل ۰/۰۲۱ است و برای توضیح متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترلی در رگرسیون لجستیک مناسب است. متغیر مستقل اندازه حسابرِس، به عنوان معیار کیفیت حسابرِس است. مقدار ضریب آن ۰/۲۷۷- است و سطح خطای معناداری آن ۰/۰۴۲ است. علامت منفی آن نشان دهنده تأثیر منفی اندازه حسابرِس بوده که سطح معناداری آن ۹۵ درصد می باشد. به عبارت دیگر، یک رابطه منفی و معناداری بین اندازه حسابرِس و ریسک حسابرِس وجود دارد. این یافته ها نشان می دهد که با افزایش کیفیت حسابرِس، ریسک حسابرِس شرکت کاهش می یابد.

جدول (۵): نتایج آزمون فرضیه (معیار اندازه حسابرِس)

متغیر	نماد	ضریب	انحراف معیار	آماره Z	احتمال
اندازه حسابرِس	Big	-۰/۲۷۷	۰/۱۳۶	-۲/۰۳۲	۰/۰۴۲
اندازه شرکت	Size	-۰/۱۱۱	۰/۰۳۶	-۳/۰۶۱	۰/۰۰۲
اهرم مالی	LEV	۰/۰۶۳	۰/۰۳۶	۱/۷۲۵	۰/۰۸۴
بازده دارایی ها	ROA	-۱/۳۶۹	۰/۳۹۸	-۳/۴۳۶	۰/۰۰۰
نرخ سود تقسیمی	Div	-۰/۰۰۵	۰/۰۲۸	-۰/۱۹۷	۰/۸۴۳
		ضریب تعیین کاذب		۰/۰۲۱	
		آماره LR		۳۷/۴۳۶	

بر اساس این یافته ها (آزمون فرضیه از طریق آزمون مدل اول و دوم) فرضیه پژوهش را نمی توان رد کرد. این یافته ها مبانی نظری تدوین فرضیه را حمایت می کند.

بحث و نتیجه گیری

صرف نظر از مسائلی که در ارزیابی ریسک ها در حسابرِس در سطح جهانی وجود دارد، محیط حسابرِس ایران تحت تأثیر در دو گروه از حسابرسان مستقل یعنی شاغل در سازمان حسابرِس و شاغل در مؤسسات حسابرِس خصوصی می باشد. چنین ساختاری تقریباً یک ساختار منحصر به فرد از حسابرسان مستقل است که نظیر آن در سایر کشورها وجود ندارد. درک حسابرسان از ریسک مستقیماً بر ارزیابی آنان از ریسک ها در محیط حسابرِس مستقل تأثیر می گذارد و در نتیجه می تواند منجر به رویه ها و استراتژی های حسابرِس متفاوت و نهایتاً توزیع متفاوت منابع در حسابرِس مستقل توسط گروه های حسابرسان شاغل در بخش دولتی و خصوصی گردد. این تعاریف و بررسی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرِس، باعث می شود عناصر کیفیت حسابرِس نیز تحت تأثیر این عوامل قرار گیرند. هرچند که مؤسسات حسابرِس که سابقه و تجربه کافی و حسابرسان ماهری در اختیار دارند، اما معمولاً در برآورد ریسک کمتر دچار اشتباه شده و بنابراین، در نهایت ریسک حسابرِس می تواند کاهش یابد. کیفیت حسابرِس به عنوان عامل کلیدی در تهیه گزارش های مالی، می تواند بر روی ریسک حسابرِس در بررسی این گزارش ها تأثیرگذار باشد. بدین صورت که اگر کیفیت فرایند حسابرِس بالا باشد، به تبع آن رد نادرست و پذیرش نادرست به حداقل می رسد. به عبارت دیگر، موسسه های حسابرِس که گزارش های آن ها از کیفیت لازم و کافی برخوردارند، می توانند در ارزیابی ریسک بهتر عمل کرده و به تبع آن ریسک حسابرِس کاهش یابد. این عبارت گویای تأثیر معکوس (منفی) کیفیت حسابرِس بر ریسک حسابرِس است. یافته های پژوهش حاضر، تأیید دوباره ای بر این موضوع است. چراکه آزمون فرضیه اول نشان داد که کیفیت حسابرِس تأثیر منفی و معناداری بر ریسک حسابرِس دارد. بدین معنا که با افزایش کیفیت گزارش های حسابرِس و انجام فرایند حسابرِس توسط حسابرسان دارای کیفیت، ریسک اینکه حسابرِس ناآگاهانه نتواند نظر خود را نسبت به صورت های مالی که دارای اشتباه با اهمیت است اصلاح نماید، کاهش می یابد. این یافته ها مشابه با یافته های فخفخ و جابویی (۲۰۲۰) و وانگ و همکاران (۲۰۱۸) همسو است. چراکه آن ها یافتند که کیفیت حسابرِس، منجر به کاهش ریسک حسابرِس می شود.

همچنین، یافته‌های آنان نشان داد که اگر ریسک دادخواهی حسابرس محدود باشد، مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، کیفیت حسابرسی بالاتری نسبت به سایر مؤسسات دارند.

منابع

- ✓ بنی‌مهد، بهمن، مرادزاده فرد، مهدی، میرانشاهی، کیانوش، (۱۳۹۵)، تغییرات هزینه های عملیاتی و مدیریت سود مصنوعی، فصلنامه بورس اوراق بهادار، دوره ۹، شماره ۳۶، صص ۲۹-۴۶.
- ✓ پاک مرام، عسگر، بحری ثالث، جمال، (۱۳۹۶)، تأثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود واقعی: مطالعه تجربی با شواهدی از عرضه اولیه سهام، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۶، شماره ۲۳، صص ۱۱۷-۱۳۰.
- ✓ جامی، مجید، محمدی، فاطمه، سارانی، افسانه، (۱۳۹۸)، بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر ارزش شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، دوره ۳، شماره ۱۴، صص ۶۵-۷۶.
- ✓ خدادادی، ولی، قلمبر، محمد حسین، چراغی نیا، علی، (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر سیاست تقسیم سود بر رابطه ی بین کیفیت سود و حق الزحمه حسابرسی، دانش حسابداری مالی، دوره ۳، شماره ۱، صص ۱۱۱-۱۳۳.
- ✓ دارابی، رویا، علیزاده پیرعلی، فرخ، دبستانی، محمد، (۱۳۹۹)، مروری بر ادبیات نظری تجربی در خصوص تأثیر شرایط اقتصاد کلان بر ریسک حسابرسی، چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۳، شماره ۳۷، صص ۱۲-۱۸.
- ✓ دهمرده قلعه نو، محسن، یزدیفر، حسن، زارعی، حمید، (۱۳۹۹)، تأثیر افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر ریسک حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری، دوره ۱، شماره ۱، صص ۷-۳۰.
- ✓ شادمهر، معصومه، (۱۳۹۴)، بررسی تأثیر مالکیت مدیریتی، اهرم مالی و کیفیت حسابرسی بر عملکرد شرکت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
- ✓ شهبازی، مجید، مهرانی، کاوه، (۱۳۹۹)، تدوین مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۷، شماره ۱، صص ۶۰-۸۶.
- ✓ قدیم پور، جواد، دستگیر، محسن، (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر عوامل ریسک دادخواهی حسابرسان بر حق الزحمه حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی، دوره ۸، شماره ۴، صص ۳۷-۵۴.
- ✓ محمدرضایی، فخرالدین، یعقوب‌نژاد، احمد، (۱۳۹۶)، اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی: نقد نظری، نقد روش پژوهش و ارائه پیشنهادت، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۹، شماره ۳۴، صص ۳۱-۵۹.
- ✓ مرادی، مجید، خوشکار، فرزین، شعبانی، محمد، (۱۳۹۸)، رابطه بین کیفیت حسابرسی، تأمین مالی از طریق بدهی و مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، دوره ۳، شماره ۲۶، صص ۴۹-۶۷.
- ✓ مسافری نژاد مقدم، فاطمه، (۱۳۹۸)، بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکت بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، دوره ۳، شماره ۱۳، صص ۳۳۰-۳۴۴.
- ✓ مقدم، سودابه، (۱۴۰۰)، قابلیت مقایسه حسابداری و ریسک حسابرسی، پایان‌نامه برای دریافت درجه کارشناسی ارشد، دانشگاه غیرانتفاعی کار قزوین.
- ✓ نیکبخت، محمدرضا، شعبانزاده، مهدی، کنارکار، امین، (۱۳۹۵)، رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرس با کیفیت حسابرسی، مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۲، شماره ۱، صص ۱۹۰-۲۰۸.

- ✓ Awadallah, A. A., & Elsaid, H. M. (2020). Investigating the impact of macro-economic changes on auditors' assessments of audit risk: a field study. *Journal of Applied Accounting Research*.
- ✓ Bloomfield, R. (2008). Discussion of “annual report readability, current earnings, and earnings persistence”. *Journal of Accounting and Economics*, 45(2-3), 248-252.
- ✓ Brandt, M. W., Brav, A., Graham, J. R., & Kumar, A. (2010). The idiosyncratic volatility puzzle: Time trend or speculative episodes?. *The Review of Financial Studies*, 23(2), 863-899.
- ✓ Bushman, R. M., & Smith, A. J. (2001). Financial accounting information and corporate governance. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), 237-333.
- ✓ Chen, S., Ni, S. X., & Wu, D. (2014). Corporate governance and the asymmetrical behavior of selling, general and administrative costs: Further evidence from state antitakeover laws. *General and Administrative Costs: Further Evidence from State Antitakeover Laws* (February 7, 2014).
- ✓ Chang, S. I., Tsai, C. F., Shih, D. H., & Hwang, C. L. (2008). The development of audit detection risk assessment system: Using the fuzzy theory and audit risk model. *Expert Systems with Applications*, 35(3), 1053-1067.
- ✓ DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- ✓ DeFond, M. L., Lim, C. Y., & Zang, Y. (2016). Client conservatism and auditor-client contracting. *The Accounting Review*, 91(1), 69-98.
- ✓ DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326.
- ✓ Dull, R. B., Gelinas, U. J., & Wheeler, P. R. (2012). *Accounting information systems: Foundations in enterprise risk management*. South-Western.
- ✓ Fakhfakh, I., & Jarboui, A. (2020). Audit certification, earnings management and risk governance: a moderated-mediation analysis. *Journal of Financial Reporting and Accounting*.
- ✓ Farj, R. M. H., Jais, M. B., & Isa, A. H. B. M. (2016). Importance of accounting information to investors in the stock market: a case study of Libya. *IOSR Journal of Economics and Finance*, 7(1), 70-79.
- ✓ Habib, A., Hasan, M. M., & Al-Hadi, A. (2017). Financial statement comparability and corporate cash holdings. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 13(3), 304-321.
- ✓ Imoniana, J. O., & Gartner, I. R. (2008). *Towards a Multi-Criteria Approach to Corporate Auditing Risk Assessment in Brazilian Context*. Available at SSRN 1095950.
- ✓ International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). *Perspective IAASB a Quality Audit*. New York: USA.
- ✓ Malm, J., & Sah, N. (2019). Litigation risk and working capital. *Managerial Finance*.
- ✓ Peecher, M. E., Schwartz, R., & Solomon, I. (2007). It's all about audit quality: Perspectives on strategic-systems auditing. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4-5), 463-485.
- ✓ Sserwanga, A. (2003). *Presumptive Income Tax Law and Quality of Financial Reporting*. Dissertation Unpublished, Makerere University Business School. Kampala Uganda.
- ✓ Wong, R. M., Firth, M. A., & Lo, A. W. (2018). The impact of litigation risk on the association between audit quality and auditor size: Evidence from China. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 29(3), 280-311.