

بررسی تاثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی

آمنه گرامی

مدرس دانشگاه فنی حرفه ای، آموزشکده فنی حرفه ای دختران، اقلید، ایران. (نویسنده مسئول).
am_gerami@yahoo.com

عظیمه مزارعی

گروه حسابداری دانشگاه فنی حرفه ای، آموزشکده فنی حرفه ای دختران، اقلید، ایران.
mazarei770906@gmail.com

زهرا شهبابی نژاد

گروه حسابداری دانشگاه فنی حرفه ای، آموزشکده فنی حرفه ای دختران، اقلید، ایران.
zahrashahabi137778@gmail.com

زهرا حیدری

گروه حسابداری دانشگاه فنی حرفه ای، آموزشکده فنی حرفه ای دختران، اقلید، ایران.
zheidari746@gmail.com

چکیده

این مقاله با استفاده از مجموعه داده‌های منحصربه‌فرد دوره حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران از سال ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۹ در ایران، رابطه بین تلاش حسابرسی و کیفیت حسابرسی را از دیدگاه فرآیند حسابرسی و نتایج حسابرسی بررسی می‌کند. نتایج نشان می‌دهد که تلاش حسابرسی به‌طور معناداری احتمال تعدیلات حسابرسی را افزایش می‌دهد که این موضوع مانع از مدیریت سود مثبت شده و موجب بهبود کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده، می‌شود. ما همچنین دریافتیم که به‌طور کلی تلاش حسابرسی تأثیر معناداری در صدور اظهار نظرهای حسابرسی اصلاح‌شده ندارد، اما به احتمال زیاد در صورت فقدان تعدیلات حسابرسی، یک اظهار نظر حسابرسی اصلاح‌شده صادر می‌شود. علاوه‌براین، دریافتیم که تأثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی هنگامی که مشتریان پیچیده‌تر و شرکت‌های حسابرسی بزرگتر هستند، کمتر می‌شود. در مجموع، شواهد نشان می‌دهد که تلاش حسابرسی با تأثیرگذاری بر فرآیند حسابرسی و بازده حسابرسی نقش مهمی در بهبود کیفیت حسابرسی دارد. مطالعه ما ادبیات تأثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در بازارهای نوظهور را توسعه می‌دهد و نتایج این مطالعه، پیامدهای مهمی در بهبود بازده بازار حسابرسی در ایران دارد.

واژگان کلیدی: تلاش حسابرسی، تعدیلات حسابرسی، اظهار نظر حسابرسی، کیفیت حسابرسی.

مقدمه

گسترش روز افزون واحدهای اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات و وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی را به وجود می‌آورد. مسئله جهانی شدن اقتصاد و انقلاب اطلاعات، کنترل راحتی از دست دولت‌ها خارج کرده است. این شرایط موجب شده حرفه حسابرسی به تدریج تلاش کند تا از قافله عقب نماند و همگام با تغییرات فناوری در راستای نیازهای جامعه حرکت کند.

دی آنجلو (۱۹۸۱) معتقد است که کیفیت حسابرسی غیر قابل مشاهده و ارزیابی آن هزینه بر است. ایشان بیان می کنند که باید یک متغیری که ارتباط مستقیم با کیفیت حسابرسی دارد و در عین حال ارزیابی آن هزینه بر و زمان نیست به عنوان جایگزینی از کیفیت حسابرسی به کار برده شود.

در بسیاری از پژوهش ها، از بین معیار های مختلف کیفیت حسابرسی مانند حق الزحمه، منابع انسانی، دعاوی حقوقی، تجربه صنعت و دوره تصدی گری، عامل اندازه موسسات حسابرسی به عنوان جانشینی برای محاسبه کیفیت حسابرسی استفاده شده است (اسدی و دارایی، ۱۳۹۱).

حسابرسی به عنوان یک مکانیزم خارجی حاکمیت شرکتی نقش مهمی ایفا می کند و تأثیر حاکمیتی حسابرسی به طور مستقیم در کیفیت حسابرسی منعکس می شود. اهداف کلی حسابرسی بدست آوردن تضمین مستدل از عدم وجود تحریف عمده ناشی از تقلب یا خطا در صورت های مالی و صدور گزارش های حسابرسی مطابق با استانداردهای حسابرسی و ارتباط با مدیریت مشتری است (MOF، ۲۰۱۹). برای تحقق این اهداف، در الگوی حسابرسی مدرن مبتنی بر ریسک، مسیر اصلی فعالیت حسابرسی مستلزم حسابرسانی است که ریسک تحریف عمده را شناسایی و ارزیابی کرده و پاسخ دهند. مطابق با هدف حسابرسی، کیفیت حسابرسی به عنوان احتمال توامان این است که یک تحریف عمده موجود توسط یک حسابرس شناسایی و گزارش می شود (دی آنجلو، ۱۹۸۱). فرایند تحقق کیفیت حسابرسی می تواند به عنوان تشخیص، تعدیل و گزارش تحریفات عمده و دستیابی به کیفیت حسابرسی خلاصه شود. نحوه تحقق اهداف حسابرسی و بهبود کیفیت حسابرسی همواره مورد توجه تحقیقات حسابرسی بوده است.

در تحقیقات پیشین عمدتاً عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از جنبه استقلال حسابرس، از جمله اهمیت مشتری، دوره تصدی شرکت حسابرسی، چرخش اجباری حسابرس و حق الزحمه های حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی بررسی می شد (رینولدز و فرانسیس، ۲۰۰۰؛ فرانکل و همکاران، ۲۰۰۲؛ کینی و همکاران، ۲۰۰۴؛ کری و سیمنت، ۲۰۰۶؛ چن و جیه، ۲۰۰۶؛ لئوکس و همکاران، ۲۰۱۴؛ ژانگ و همکاران، ۲۰۱۷). دیگر بخش پیشینه های پژوهش به ویژگی های دیگر حسابرسان و شرکت های حسابرسی می پردازد که از جمله این ویژگی ها می توان به ویژگی های جمعیتی حسابرس و اندازه و اعتبار شرکت حسابرسی اشاره کرد (کی و همکاران، ۲۰۰۴؛ لیو و ژئو، ۲۰۰۷؛ ژانگ و فو، ۲۰۰۸؛ چنگ و همکاران، ۲۰۰۹؛ فنگ، ۲۰۱۱؛ گیول و همکاران، ۲۰۱۳؛ وانگ و همکاران، ۲۰۱۵؛ گونگ و همکاران، ۲۰۱۶؛ هی و همکاران، ۲۰۱۸). حسابرسی، فرایند جستجو، پردازش، برآورد و تنظیم اطلاعات لحاظ می شود (گیبینز، ۱۹۸۴). همچنین پشتکار و تلاش در حسابرسی عاملی مهم است که بر کیفیت حسابرسی تأثیر می گذارد، زیرا برای انجام حسابرسی موفق، کار سخت ضروری است. با این وجود، به دلیل عدم دسترسی به مجموعه داده های بزرگ در مورد تلاش حسابرسی، شواهد مربوط به ارتباط بین تلاش حسابرسی و کیفیت حسابرسی کمیاب است. اکثر تحقیقات پیشین برای محاسبه تلاش های حسابرسی، براساس روش های تجربی یا استفاده از شاخص های غیرمستقیم (به عنوان مثال دستمزد یا حق الزحمه حسابرسی) است (بونر و اسپرینکل، ۲۰۰۲؛ گل، ۲۰۰۶؛ کنچل و همکاران، ۲۰۰۹؛ یانگ و ژانگ، ۲۰۱۰). در این مقاله برخلاف مقالات فوق الذکر، از مجموعه داده های منحصر به فرد روزهای حسابرسی به عنوان یک پروکسی مستقیم تلاش حسابرسی برای گسترش تاریخچه آثار حسابرسی استفاده می کند.

در این مقاله با استفاده از یک بانک اطلاعاتی منحصر به فرد روزهای حسابرسی بین سال های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۹ ایران، تأثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی از جنبه فرایند حسابرسی و خروجی حسابرسی بررسی می شود. دریافتیم که تلاش حسابرسی احتمال ثبت اصلاحی حسابرسی (به ویژه ثبت اصلاحی رو به پایین حسابرسی) را به طور قابل توجهی افزایش می دهد، که مانع از مدیریت سود توسط مشتریان (عمدتاً مانع مدیریت سود مثبت) و ارتقای کیفیت صورت های مالی حسابرسی شده می شود. مطابق با یافته های احتمال بالاتر تعدیل حسابرسی و صورت های مالی با کیفیت بالا

حسابرسی شده، همچنین دریافتیم که تلاش ممیزی به طور کلی بر صدور نظرات حسابرسی اصلاح شده تأثیر نمی گذارد، اما نظر حسابرسی اصلاح شده به احتمال زیاد در غیاب تعدیل حسابرسی صادر می شود. بعلاوه، پی بردیم وقتی مشتریان پیچیده تر شدند و شرکت های حسابرسی بیشتر شدند، از تأثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی کاسته می شود. در مجموع، شواهد ما نشان می دهد که تلاش حسابرسی نقش به سزایی در بهبود کیفیت حسابرسی دارد. نتیجه گیری ما هنگامی مطرح می شود که مشکلات درون زا را کنترل کنیم.

پژوهش ما دو سهم عمده در این زمینه ایفا می کند. نخست، تاریخچه آثار حسابرسی را با بررسی پیامدهای اقتصادی تلاش حسابرسی در بازارهای نوظهور گسترش می دهد. در پژوهش های پیشین معمولاً از روشهای تجربی یا شاخصهای غیرمستقیم (به عنوان مثال حق الزحمه حسابرسی) برای محاسبه تلاش حسابرسی استفاده می شود (بونر و اسپرینکل، ۲۰۰۲؛ گول، ۲۰۰۶؛ کنیچل و همکاران، ۲۰۰۹؛ یانگ و ژانگ، ۲۰۱۰). با این وجود، نه تنها حق الزحمه های حسابرسی بلکه ریسک حسابرسی بر دستمزد های حسابرسی تأثیرگذار است. تا آنجایی که ما اطلاع داریم، تنها کارامانیس و لینوکس (۲۰۰۸) رابطه بین تلاش ممیزی و مدیریت درآمد مشتریان را بررسی کرده اند؛ آنها در این پژوهش از داده های یونان، یک بازار توسعه یافته استفاده کردند. این مقاله با رویکردی متفاوت نسبت به تحقیقات پیشین، تأثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را از دیدگاه فرآیند حسابرسی و خروجی حسابرسی بر اساس یک بانک اطلاعاتی منحصر به فرد در روزهای حسابرسی در ایران که یک بازار نوظهور معمولی و حائز اهمیت است را به طور کامل بررسی می کند. دوم، این پژوهش در تاریخچه آثار در مورد مکانیسم تحقق کیفیت حسابرسی سهم بسزایی ایفا می کند. این مقاله به تشریح رفتار غیر قابل مشاهده حسابرس در طی فرآیند حسابرسی و تحقق اهداف حسابرسی با مقیاس های قابل مشاهده از جمله تعدیلات حسابرسی، اظهار نظرهای حسابرسی و کیفیت صورت های مالی حسابرسی شده می پردازد. متوجه شدیم که تلاش حسابرسی باعث تشخیص و تعدیل اشتباهات حسابرسان و همچنین گزارش نادرست مطالب می شود که کیفیت صورت های مالی حسابرسی شده را بهبود می بخشد و بنابراین شواهدی در مورد مکانیسم تحقق کیفیت حسابرسی ارائه می کند. یافته های ما برای بهبود کارایی بازار حسابرسی در ایران پیامدهایی به همراه دارد و نشان می دهد که حسابرسان باید روی منابع حسابرسی کافی برای بهبود کیفیت حسابرسی سرمایه گذاری کنند، تا از طریق حسابرسی های باکیفیت، توسعه اقتصاد را بهبود بخشند.

به طور کلی مطالعات قبلی این گونه نشان داده اند که افزایش مسئولیت حسابرسی با افزایش کیفیت حسابرسی ارتباط دارد. چان و پای (۱۹۹۸) در مطالعه تحلیلی خود این گونه نشان داده اند که افزایش حراست از مسئولیت حسابرسان ممکن است باعث شود تلاش حسابرسان و کیفیت کارشان کاهش یابد. آنها این گونه استدلال می کنند که اشخاص ثالث به موجب قانون اصلاح دادخواست های اوراق بهادار خصوصی در سال ۱۹۹۵ در آمریکا و همچنین قانون مسئولیت حسابرسان، از شکایت برای حسابرسان صرف نظر می کنند و همین امر باعث می شود تلاش حسابرسان جهت افزایش کیفیت حسابرسی کمتر شود.

پیشینه پژوهش و طرح فرضیه

پیشینه پژوهش

کیفیت حسابرسی به عنوان احتمال مشترکی تعریف می شود که یک تحریف عمده موجود توسط حسابرس شناسایی و گزارش می شود (دی آنجلو، ۱۹۸۱)، و معمولاً با استقلال و شایستگی حسابرس تعیین می شود (دیفوند و ژانگ، ۲۰۱۴). یک سری از آثار علمی به بررسی عواملی می پردازد که بر استقلال حسابرس تأثیر می گذارد از جمله اهمیت مشتری، دوره تصدی شرکت حسابرسی، چرخش اجباری حسابرس و دستمزدهای حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی (رینولدز و

فرانسیس، ۲۰۰۰؛ فرانکل و همکاران، ۲۰۰۲؛ کینی و همکاران، ۲۰۰۴؛ کری و اسیمت، ۲۰۰۶؛ چن و شیا، ۲۰۰۶؛ لنوکس و همکاران، ۲۰۱۴؛ ژانگ و همکاران، ۲۰۱۷). یک سری دیگر از تحقیقات، به بررسی ویژگی های حسابرسان و شرکت های حسابرسی، مانند ویژگی های جمعیتی حسابرس (چنگ و همکاران، ۲۰۰۹؛ گل و همکاران، ۲۰۱۳؛ هی و همکاران، ۲۰۱۸)، ویژگی های تجربه حسابرس (ژانگ و فو، ۲۰۰۸؛ فنگ، ۲۰۱۱؛ وانگ و همکاران، ۲۰۱۵)، اندازه و اعتبار شرکت حسابرسی (کی و همکاران، ۲۰۰۴، لیو و ژائو، ۲۰۰۷) و بهبود کارایی مرتبط با ادغام شرکت حسابرسی (گونگ و همکاران، ۲۰۱۶) می پردازد. مطالعات پیشین در مورد کیفیت حسابرسی عمدتاً بر روی خروجی حسابرسی به وسیله اظهارنظر حسابرسی یا کیفیت حسابداری تاکید دارد. با این حال، در مورد فرآیند حسابرسی اطلاعات کمی داریم، به خصوص اینکه چگونه این امر در تحقق کیفیت حسابرسی تأثیر می گذارد. این مقاله به بررسی مکانیسم تحقق کیفیت حسابرسی از منظر فرآیند حسابرسی و خروجی حسابرسی می پردازد و در نتیجه به پیشینه رو به رشد آن در عوامل تعیین کننده کیفیت حسابرسی کمک می کند.

تلاش حسابرسی نه تنها بر احتمال تشخیص حسابرسان از تحریف عمده موجود تأثیر می گذارد، بلکه نقش مهمی در ارتباط بین حسابرس و مدیریت مشتریان دارد. با این وجود، شواهد آکادمیک کمی در مورد تأثیر تلاش حسابرسی بر روی کیفیت حسابرسی وجود دارد. این امر به عدم وجود مجموعه داده در تلاش حسابرسان نسبت داده می شود. دای (۱۹۹۳)، (۱۹۹۵) وهلیگست (۱۹۹۹) اظهار داشتند که از نظر تئوری، احتمال بیشتری وجود دارد که حسابرسان پرتلاش بتوانند درآمدهای غیرواقعی را تشخیص دهند. کار تجربی بونر و اسپریتکل (۲۰۰۲) نشان می دهد که مشوق های پولی برای تلاش حسابرسی تأثیر مثبتی بر روی عملکرد حسابرسی دارد. لوبو و ژائو (۲۰۱۳) و هربر و همکاران (۲۰۱۴) از حق الزحمه های حسابرسی به عنوان واسطه برای تلاش حسابرسی در بررسی تأثیر بر روی کیفیت حسابرسی استفاده می کنند، اما به نتیجه مخالف می رسند. کارامانیس و لنوکس (۲۰۰۸) از یک پایگاه داده منحصر به فرد از ساعتهای حسابرسی در یونان بین سالهای ۱۹۹۴ تا ۲۰۰۲ استفاده کردند و متوجه شدند که وقتی که ساعت های حسابرسی کمتر باشد، اقلام تعهدی غیر نرمال بیشتر مثبت است تا منفی. گونگ و همکاران (۲۰۱۶) از ادغام شرکت حسابرسی در چین استفاده کردند و کاهش قابل توجهی از تلاش حسابرسی ناشی از تلفیق بازار حسابرسی را پیدا کردند، اما آنها بیشتر بر روی عوامل موثر بر تلاش حسابرسی تاکید داشتند تا تأثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی.

هدف اصلی آقای (۱۳۸۱)، شناسایی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه استفاده کنندگان و حسابرسان مستقل است. در این تحقیق با استفاده از متون و ادبیات حسابرسی، استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، بیایه ها و با لحاظ داشتن محیطی ایران، سیزده عامل موثر بر کیفیت حسابرس مستقل شناسایی شده است. اطلاعات لازم برای تحقق بخشیدن به اهداف تحقیق با استفاده از پرسش نامه جمع آوری شده است. که نتایج تحقیق نشان داد دو عامل اندازه حسابرسی و تخصص در صنعت جزء عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی است.

عزیزاله کر و منصور گرکز (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین قابلیت مقایسه حسابداری با تلاش حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. بدین منظور نمونه ای متشکل از ۱۱۴ شرکت از داده های بورس اوراق بهادار تهران در فاصله زمانی سال های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۱ به عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب شد و فرضیه های پژوهش با استفاده از مدل های رگرسیون چند متغیره مورد آزمون قرار گرفت.

مصطفی و عبدالسلام (۲۰۱۲) اثر بخشی شیوه های حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی را بررسی کردند. نتایج بیان کننده این بود که استقلال هیئت مدیره و دوگانگی مدیر عامل و کمیته ی حسابرسی با کیفیت حسابرس (حسابرسان بزرگ)، ارتباط مثبت معناداری دارند؛ اما بین سرمایه گذاران نهادی و مالکیت مدیران با کیفیت حسابرسی، رابطه ی معناداری مشاهده نشد.

طرح فرضیه

در عمل، حسابرسی، فرآیند جستجو، پردازش، برآورد و تنظیم اطلاعات لحاظ می شود (گیبینز، ۱۹۸۴). معمولاً یک فرآیند حسابرسی کامل شامل پذیرش وظایف محول شده کسب و کار، برنامه ریزی کار حسابرسی، شناخت، ارزیابی و پاسخگویی به ریسک تحریف عمده و تهیه گزارش های حسابرسی است. اهداف کلی حسابرسی کسب اطمینان منطقی از عدم وجود تحریف عمده ناشی از تقلب یا خطا در صورت های مالی و صدور گزارش های حسابرسی مطابق با استانداردهای حسابرسی و ارتباط با مدیریت مشتریان است (MOF، ۲۰۱۹). برای تحقق این اهداف، در مدل حسابرسی ریسک محور مدرن، خط اصلی کار حسابرسی مستلزم حسابرسان است که بتوانند ریسک تحریف عمده را تشخیص، ارزیابی و پاسخ دهند. در عمل حسابرسی، حسابرسان شواهد حسابرسی را از طریق اجرای مراحل حسابرسی جمع آوری می کنند تا تحریف های با اهمیت را در صورت های مالی پیدا کنند. هنگامی که حسابرسان تحریف های با اهمیت را پیدا کردند، آنها یا با مدیریت مشتریان برای تعدیل تحریف های مشخص شده ارتباط برقرار می کنند (یعنی تعدیل حسابرسی)، یا آنها تحریف های با اهمیت تعدیل نشده را در قالب اظهار نظر اصلاحی حسابرسی منعکس می کنند. بنابراین، فرایند تحقق کیفیت حسابرسی می تواند به صورت تشخیص، تعدیل و گزارش تحریف های با اهمیت و دستیابی به کیفیت حسابرسی خلاصه شود. اگر مراحل حسابرسی سطح مفهومی فوق را به متغیرهای حسابرسی خاص تبدیل کنیم، آنها را می توان مطابق با تعدیل حسابرسی، اظهار نظر حسابرسی و کیفیت صورت های مالی حسابرسی شده درست کرد. در فرایند تحقق کیفیت حسابرسی، تلاش زیاد برای حسابرسان لازم است تا یک حسابرسی موفق داشته باشند. دای (۱۹۹۳، ۱۹۹۵) و هیلگیست (۱۹۹۹) همچنین اظهار داشتند که حسابرسان سخت کوش به لحاظ تئوری احتمال بیشتری دارد که درآمدهای غیرواقعی را پیدا کنند. بنابراین، تلاش حسابرسی یک عامل حیاتی است که بر کیفیت حسابرسی تأثیر می گذارد. بر این اساس، تأثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را می توان به سه جنبه تقسیم کرد: تعدیل حسابرسی، اظهار نظر حسابرسی و کیفیت صورت های مالی حسابرسی شده.

اولین تأثیر تلاش حسابرسی بر وقوع تعدیل حسابرسی است. تعدیل زمانی رخ می دهد که دو شرط برآورده شود: (۱) در صورت های مالی پیش از حسابرسی، یک تحریف وجود داشته باشد و (۲) حسابرسان تحریف را پیدا کند و به مدیریت مشتری نیاز دارد تا آن را از طریق تعدیل در صورت های مالی تصحیح کند (لنوکس و همکاران، ۲۰۱۴). اگر مدیریت شناخت، برآورد و الزامات تعدیل را تأیید کند، تحریف مشخص شده از طریق تعدیل حسابرسی اصلاح می شود. اما، اگر مدیریت تأیید نکند و از تصحیح مشکل مشخص شده امتناع کند، ممکن است دو نتیجه حاصل شود: (۱) ممکن است حسابرسان با توجه مدیریت از تحریف تشخیص داده شده موافقت کرده و از تعدیل حسابرسی پیشنهادی خودداری کند یا (۲) ممکن است مدیریت و حسابرسان به توافقی نرسند. اگر حسابرسان توجه تحریف مدیریت را در مورد اشتباه نپذیرد و مدیریت از پذیرش تعدیل حسابرسی پیشنهادی امتناع ورزد، حسابرسان می تواند با صدور اظهار نظر حسابرسی اصلاح شده پاسخ دهد.

بر این اساس، ممکن است تأثیر تلاش حسابرسی بر تعدیل حسابرسی به دو روش منعکس شود. تعدیل حسابرسی بیشتر از قبل رخ دهد چون تلاش حسابرسی به سه دلیل بیشتر شده باشد. اولین دلیل، با افزایش تلاش حسابرسی، حسابرسان می توانند رویه های حسابرسی جامع تری را پیاده سازی کرده و شواهد حسابرسی مناسب تر و کافی تری بدست آورند، در نتیجه احتمال اینکه تحریف را پیدا کنند بیشتر می شود. دومین دلیل، با وجود شواهد حسابرسی مناسب تر و کافی، تحریفات مشخص شده احتمالاً تأثیر بسزایی در معقول بودن و روشنی صورت های مالی داشته باشد، بنابراین احتمال دارد حسابرسان از تعدیل حسابرسی پیشنهادی خودداری کنند. سومین و آخرین دلیل، افزایش تلاش حسابرسی می تواند به این معنا باشد که حسابرسان می توانند با مدیریت مشتری ارتباط برقرار کنند و آنها را ترغیب کنند تا تحریفات

مشخص شده از طریق تعدیل، تصحیح شود. با این وجود، به دو دلیل تلاش حسابرسی ممکن است تأثیری در تعدیل حسابرسی نداشته باشد. اولاً، اگرچه تلاش حسابرسی ممکن است این احتمال که حسابرسان تحریف موجود را پیدا کنند را افزایش می دهد، اما اگر مدیریت برآورد حسابرسان را تأیید نکند و از پذیرش تعدیل پیشنهادی امتناع ورزد، ممکن است حسابرسان با صدور اظهارنظر حسابرسی اصلاحی پاسخ دهند. دوماً، با توجه به کاهش بازده نهایی حسابرسی (کارامانیس و لنوکس، ۲۰۰۸)، اگر ریسک تحریف عمده صورت های مالی قبل از حسابرسی شده پایین بیاید یا اگر تلاش حسابرسی برای مشتری زیاد شود، تأثیر حاشیه ای تلاش بیشتر حسابرسی بر تعدیلات ممکن است قابل توجه نباشد. بنابراین، ما فرض خلف زیر را مطرح می کنیم:

فرضیه (۱): تلاش حسابرسی هیچ تأثیری بر وقوع تعدیلات حسابرسی ندارد.

دومین تأثیر، تأثیر تلاش حسابرسی بر اظهارنظر حسابرسی است. اظهارنظر حسابرسی منعکس کننده مصلحت حسابرسان در مورد ریسک حسابرسی است. به لحاظ تئوری، وقتی حسابرسان هیچ تخلف قابل توجهی را در اطلاعات مالی یک شرکت مشاهده نمی کنند، آنها یک اظهارنظر حسابرسی کامل صادر می کنند. از طرف دیگر، آنها یک اظهارنظر حسابرسی اصلاح شده را صادر می کنند. با این وجود، به دلیل محدودیت ذاتی حسابرسی، از بین بردن ریسک حسابرسی غیرممکن است. به عنوان مثال، ممکن است حسابرس عملکرد و مدیریت مشتری را با توجه به هزینه های محدود و زمان داده شده کاملاً درک نکند و منجر به ارزیابی نادرست از ریسک تحریف عمده یا پیدا کردن تحریف عمده داشته باشد. آنگاه حسابرس ممکن است به اشتباه اظهارنظر حسابرسی کامل را صادر کند. بر این اساس، تأثیر تلاش حسابرسی بر اظهارنظر حسابرسی ممکن است به دو نتیجه منجر شود. از طرفی، وقتی تلاش حسابرسی بیشتر باشد، حسابرس می تواند مشتری را دقیقتر درک کند، ارزیابی های دقیق تری از ریسک تحریف عمده انجام دهد و تحریفات با اهمیت را پیدا کند. بنابراین، احتمال اینکه حسابرس با افزایش تلاش حسابرسی خود، اظهارنظر حسابرسی اصلاحی را صادر کند بیشتر می شود. از طرف دیگر، تلاش ممیزی بیشتر ممکن است به معنای ارتباط عمیق تر بین حسابرس و مدیریت مشتری و تحریف های مشخص شده بیشتر باشد، که ممکن است به یک اظهارنظر حسابرسی اصلاحی منجر شود که بتوان از طریق تعدیل حسابرسی تصحیح شود. حال حسابرس دیگر نیازی به صدور اظهارنظر حسابرسی اصلاحی ندارد. به طور خلاصه، تلاش حسابرسی بالاتر لزوماً منجر به صدور مکرر اظهارنظر حسابرسی اصلاحی نمی شود و حتی می تواند منجر به صدور کمتر آن بشود، که مربوط به این است که آیا مدیریت مشتری تعدیلات حسابرسی پیشنهادی را پذیرفته است یا خیر. بنابراین، فرض خلف زیر شکل می گیرد:

فرضیه (۲): تلاش حسابرسی هیچ تأثیری بر صدور اظهارنظرهای حسابرسی اصلاحی ندارد.

سومین تأثیر، تأثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت صورتهای مالی حسابرسی شده است. در عمل حسابرسی، حسابرسان با اجرای یک سری روشهای حسابرسی که یک مقدار منابع حسابرسی نیاز دارد، اطمینان پیدا می کنند که صورت های مالی عاری از تحریف عمده هستند. بنابراین، تأثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت صورت های مالی حسابرسی شده ممکن است در دو نتیجه منعکس شود. اولاً، با افزایش احتمال اینکه حسابرسان تحریف بااهمیت را پیدا، تعدیل و گزارش کنند، تلاش حسابرسی افزایش پیدا می کند. دوماً، با توجه به کاهش حاشیه بازده حسابرسی (کارامانیس و لنوکس، ۲۰۰۸)، اگر کیفیت صورت های مالی پیش از حسابرسی یا تلاش حسابرسی برای مشتری در حال حاضر بالا باشد، اثر حاشیه ای تلاش بیشتر حسابرسی ممکن است قابل توجه نباشد. بنابراین، فرض خلف زیر را مطرح می کنیم:

فرضیه (۳): تلاش حسابرسی هیچ تأثیری بر کیفیت صورت های مالی حسابرسی شده ندارد.

داده و روش تحلیل داده ها انتخاب نمونه

جامعه آماری مورد مطالعه این تحقیق داده های مربوط به کلیه شرکت های فعال در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی سال ۱۳۹۴ لغایت ۱۳۹۹ می باشد که نمونه آماری مربوط به ۳۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد.

مشخصات مدل

به تبعیت از هی و همکاران (۲۰۱۸) و لنوکس و همکاران (۲۰۱۸)، فرضیه های اول تا سوم را با برآورد مدل های زیر آزمایش می کنیم:

$$ADJUST = x_0 + x_1 EFFORT + y \sum CONTROLS + \varepsilon \quad (1)$$

$$MAO = \beta_0 + \beta_1 EFFORT + \lambda \sum CONTROLS + \varepsilon \quad (2)$$

$$DA_ABS = \theta_0 + \theta_1 EFFORT + k \sum CONTROLS + \varepsilon \quad (3)$$

ADJUST: وقایع تعدیلات حسابرسی.

MAO: صدور اظهارنامه های حسابرسی.

DA_ABS: کیفیت صورت های مالی حسابرسی شده.

EFFORT: تلاش حسابرس.

که معادله های (۱) و (۲) با استفاده از یک مدل لجستیک و معادله (۳) با استفاده از مدل توبیت برآورد می شوند. متغیرهای وابسته ADJUST، MAO و DA_ABS به ترتیب پروکسی برای تشخیص و تعدیل تحریف ها، گزارش تحریف های با اهمیت و دستیابی به کیفیت حسابرسی توسط حسابرسان هستند.

نتایج اصلی

آمار توصیفی:

دو دسته پردازش اصلی به طور عمده در تحقیقات مختلف بر روی داده ها انجام می شود. برای اینکار از آمار توصیفی و آمار استنباطی استفاده می گردد.

در آمار توصیفی که معمولاً به توصیف داده ها می پردازد از شاخص های تمایل مرکزی و شاخص های پراکندگی برای بیان داده های جمع آوری شده استفاده می شود. برای نمایش و نشان دادن نتایج کار معمولاً از جداول توزیع فراوانی - براساس تعداد موارد مطلق و نسبی، درصد - و نیز نمودارهای مختلف هیستوگرام، ستونی یا دایره ای استفاده می شود. همچنین در این زمینه استفاده از شاخص های پراکندگی مانند واریانس، انحراف معیار، انحراف استاندارد و ... نیز قابل ذکر است.

در آمار استنباطی به آزمون فرضیه های مورد بررسی در تحقیق پرداخته می شود. آزمون های مختلفی همچون کای اسکوئر، تی دانشجویی، رگرسیون، آنالیز واریانس و ... در این زمینه مورد استفاده قرار می گیرد.

هدف از تحلیل توصیفی داده ها آرایه اطلاعات بیشتر در خصوص ویژگی های جامعه یا نمونه آماری از جمله توزیع داده ها است که از دو طریق استفاده از نمودارها و محاسبه برخی شاخص های مرکزی و پراکندگی انجام می شود. آماره های توصیفی متغیرهای تحقیق به شرح جدول (۱) می باشد.

جدول (۱): اطلاعات توصیفی متغیرها

متغیر	میانگین	انحراف معیار	ضریب چولگی	ضریب کشیدگی
تلاش حسابرسی	۱۲۱/۰۰۰۰	۱۹۳/۹۱۰۰	۲۲۰/۴۷۱۴۹	۲/۳۰۴
وقوع تعدیلات حسابرسی	۰/۷۳۶۰	۰/۷۳۸۶	۰/۱۷۱۰۵	۳/۱۲۴
صدور اظهارنامه‌های حسابرسی اصلاحی	۰/۱۷۶۰	۰/۲۶۰۴	۰/۳۹۴۶۵	۴/۷۸۷
کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده	۰/۶	۰/۵۸۶۶	۰/۳۲۲۴	- ۰/۷۴۰۹

به دلیل دامی (صفر یا یک) بودن سایر متغیرهای تحقیق از تحلیل توصیفی آن‌ها صرف‌نظر شده است. بزرگتر بودن میانگین از میانه وجود نقاط بزرگ را در داده‌ها نشان می‌دهد زیرا میانگین تحت‌تأثیر این مقادیر قرار می‌گیرد در این موارد توزیع داده‌ها چوله به راست است برای مثال توزیع متغیر نسبت تلاش حسابرسی چوله به راست است. در برخی متغیرها مقادیر میانگین و میانه نزدیک به هم است که در این موارد توزیع متغیرها متقارن است. تمامی متغیرها تقارن نسبی دارند. همچنین میزان کشیدگی تمام متغیرها بیشتر از کشیدگی نرمال است.

تحلیل ماهیت متغیرها و ویژگی‌های متغیرهای تحقیق:

آمار استنباطی با استفاده از اصول و قوانینی که پایه‌های آن‌ها بر تئوری احتمالات نهاده شده است در مورد اعتبار مقادیر توصیفی و احتمال درست بودن نتایج آن قضاوت می‌کند و با این تفسیر احتمالی نتیجه یک پژوهش مشخص می‌شود. در تحقیق حاضر به منظور آزمون فرضیه‌های تحقیق از روش تحلیل رگرسیون لجستیک چندگانه استفاده شده است. رگرسیون لجستیک شبیه به رگرسیون معمولی است، با این تفاوت که روش تخمین ضرایب یکسان نیست. در رگرسیون لجستیک به جای حداقل کردن مجذور خطاها، (که در رگرسیون معمولی انجام می‌گیرد) احتمال رخداد یک واقعه را حداکثر می‌کند. همچنین در تحلیل رگرسیون معمولی برای بررسی معنی‌داری بودن رابطه از آماره‌های استاندارد t ، F استفاده می‌شود در حالی که در رگرسیون لجستیک از آماره‌های «کای دو» و «والد» استفاده می‌شود. آماره والد از رابطه زیر محاسبه می‌شود. در این رابطه ضریب متغیر X_i ، $S.E$ خطای معیار است. آماره کای دو به منظور تعیین میزان اثرگذاری متغیر (متغیرهای مستقل) بر متغیر وابسته و بطور کلی برازش کل مدل و قابل مقایسه با آماره F در تحلیل رگرسیون معمول است. آزمون والد نیز معنی‌دار بودن متغیرهای وارد شده در معادله رگرسیون را بررسی می‌کند و قابل مقایسه با آماره t در رگرسیون معمولی است.

آنالیز کای دو

آنالیز کای دو (χ^2) توان رگرسیون برای بیان مقادیر مشاهده‌شده و تأثیر متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته را ارزیابی می‌نماید.

فرضیه‌های این آزمون به صورت زیر بیان می‌شود:

H_0 : رابطه معناداری میان متغیرهای وابسته و متغیر مستقل وجود ندارد.

H_1 : رابطه معناداری میان متغیرهای وابسته و متغیر مستقل وجود دارد.

نتایج این آزمون به ترتیب برای رگرسیون مدل‌ها در جداول شماره (۲،۳،۴) آورده شده است. این جداول شامل آماره‌های کای دو، درجه آزادی و سطح معنی‌داری می‌باشد.

جدول (۲): آنالیز کای دو برای مدل فرضیه اول

سطح معنی داری	آماره Wald	درجه آزادی	مدل
۰/۰۰۰	۳۶/۳۴۵	۹	رگرسیون

جدول (۳): آنالیز کای دو برای مدل فرضیه اول

سطح معنی داری	آماره Wald	درجه آزادی	مدل
۰/۰۰۰	۲۷۹/۱۹۷	۹	رگرسیون

جدول (۴): آنالیز کای دو برای مدل فرضیه سوم

سطح معنی داری	آماره Wald	درجه آزادی	مدل
۰/۰۰۰	۲۹۷/۱۹۷	۱	رگرسیون

همانگونه که مشاهده می‌شود، آماره والد به ترتیب برای رگرسیون مدل مربوط به فرضیه اول، دوم و سوم برابر ۳۶/۳۴۵، ۲۷۹/۱۹۷ و ۲۹۷/۱۹۷ و سطح معنی داری آماره والد در هر سه صفر است. بنابراین فرض H_0 مبنی بر عدم وجود خط رگرسیون در سطح اعتماد ۹۵ درصد و یا خطای پنج درصد رد می‌شود. از این رو آزمون فوق صحت مدل را تأیید می‌نماید. با توجه به اینکه نتایج تحلیل رگرسیون لجستیک برای هر سه حالت محاسبه متغیرهای وابسته (تعدیلات حسابرسی، صدور اظهارنامه‌های حسابرسی، کیفیت صورت‌های مالی) یکسان و ضریب همبستگی میان آن‌ها برابر ۰/۶ و معنادار است یکی از نتایج برای تجزیه و تحلیل نهایی مورد استفاده قرار گرفته است.

آزمون فرضیه‌های تحقیق

آزمون فرضیه اول:

به منظور آزمون فرضیه اول مبنی بر تلاش حسابرسی هیچ تأثیری بر وقوع تعدیلات حسابرسی ندارد، از رگرسیون لجستیک چندگانه به روش گام به گام استفاده نموده‌ایم که نتایج آن در جدول (۵) ارائه شده است.
 H_0 : تلاش حسابرسی هیچ تأثیری بر وقوع تعدیلات حسابرسی ندارد.
 H_1 : تلاش حسابرسی بر وقوع تعدیلات حسابرسی تأثیر دارد.

جدول (۵): آزمون فرضیه اول

سطح معنی داری	آماره والد	ضرایب غیر استاندارد		متغیر وابسته	متغیر مستقل
		خطای استاندارد	بتا		
۰/۰۴۰	۰/۳۹۲	۰/۲۹۰	- ۰/۱۸۲	وقوع تعدیلات حسابرسی	تلاش حسابرسی

از آنجایی که سطح معناداری متغیر وقوع تعدیلات حسابرسی کمتر از ۵ درصد می‌باشد فرض H_0 مبنی بر نبود رابطه معناداری بین دو متغیر رد می‌شود و رابطه معنی داری بین دو متغیر تلاش حسابرسی و وقوع تعدیلات حسابرسی وجود دارد، به عبارتی می‌توان گفت، تلاش حسابرسی بر وقوع تعدیلات حسابرسی تأثیر دارد و فرضیه H_1 پژوهش مورد تأیید قرار می‌گیرد.

آزمون فرضیه دوم:

به منظور آزمون فرضیه فرعی اول مبنی بر تلاش حسابرسی هیچ تأثیری بر صدور اظهارنامه‌های حسابرسی ندارد، از رگرسیون لجستیک چندگانه به روش گام به گام استفاده نموده‌ایم که نتایج آن در جدول (۶) ارائه شده است.
 H_0 : تلاش حسابرسی هیچ تأثیری بر صدور اظهارنامه‌های حسابرسی اصلاحی ندارد.

H₁: تلاش حسابرسی بر صدور اظهارنامه‌های حسابرسی اصلاحی تأثیر دارد.

جدول (۶): آزمون فرضیه دوم

متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضرایب غیر استاندارد		آماره والد	سطح معنی داری
		بتا	خطای استاندارد		
تلاش حسابرسی	صدور اظهارنامه‌های حسابرسی اصلاحی	- ۰/۳۹۱	۰/۲۷۲	۲/۰۷۳	۰/۰۳۵

از آنجایی که سطح معناداری متغیر صدور اظهارنامه‌های حسابرسی اصلاحی کمتر از ۵ درصد می‌باشد فرض H₀ مبنی بر نبود رابطه معناداری بین دو متغیر رد می‌شود و رابطه معنی داری بین دو متغیر تلاش حسابرسی و صدور اظهارنامه‌های حسابرسی اصلاحی وجود دارد، به عبارتی می‌توان گفت، تلاش حسابرسی بر صدور اظهارنامه‌های حسابرسی اصلاحی تأثیر دارد و فرضیه H₁ پژوهش مورد تأیید قرار می‌گیرد.

آزمون فرضیه سوم:

به‌منظور آزمون فرضیه سوم مبنی بر تلاش حسابرسی هیچ تأثیری بر کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده ندارد، از رگرسیون لجستیک چندگانه به روش گام به گام استفاده نموده‌ایم که نتایج آن در جدول (۷) ارائه شده است.

H₀: تلاش حسابرسی هیچ تأثیری بر کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده ندارد.

H₁: تلاش حسابرسی بر کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده تأثیر دارد.

جدول (۷): آزمون فرضیه سوم

متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضرایب غیر استاندارد		آماره والد	سطح معنی داری
		بتا	خطای استاندارد		
تلاش حسابرسی	کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده	- ۱/۴۷۷	۰/۳۵۱	۱۷/۷۳۸	۰/۰۰۰

از آنجایی که سطح معناداری متغیر کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده کمتر از ۵ درصد می‌باشد فرض H₀ مبنی بر نبود رابطه معناداری بین دو متغیر رد می‌شود و رابطه معنی داری بین دو متغیر تلاش حسابرسی و کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده وجود دارد، به عبارتی می‌توان گفت، تلاش حسابرسی بر کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده تأثیر دارد و فرضیه H₁ پژوهش مورد تأیید قرار می‌گیرد.

نتیجه گیری

حسابرسی به عنوان یک مکانیزم خارجی حاکمیت شرکتی نقش مهمی ایفا می‌کند و تأثیر حاکمیتی حسابرسی به طور مستقیم در کیفیت حسابرسی منعکس می‌شود. در این مطالعه رابطه بین تلاش حسابرسی و کیفیت حسابرسی از دیدگاه فرآیند حسابرسی و نتایج حسابرسی، با استفاده از مجموعه داده‌های منحصر به فرد دوره حسابرسی از سال ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۹ در ایران بررسی می‌کنیم. ما دریافتیم که تلاش حسابرسی به طور معناداری احتمال تعدیلات حسابرسی (به ویژه تعدیل رو به پایین حسابرسی) را افزایش می‌دهد، که این موضوع بیشتر مانع از مدیریت سود مشتریان شده که این نیز عمدتاً در مهار مدیریت سود مثبت منعکس می‌شود و باعث بهبود کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌شود. همسو با یافته‌های مربوط به احتمال بالای تعدیل حسابرسی و کیفیت بالای صورت‌های مالی حسابرسی شده، دریافتیم که تلاش حسابرسی تأثیر معنی داری بر صدور اظهارنظر مشروط حسابرسی ندارد ولی احتمال صدور اظهارنظر مشروط حسابرسی در نبود تعدیل حسابرسی بیشتر است. بعلاوه، ما دریافتیم که تأثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی زمانی کاهش می‌یابد که مشتریان متفاوت تر باشند و شرکتهای حسابرسی بزرگتر باشند. شواهد ما نشان می‌دهند که تلاش حسابرسی در بهبود کیفیت حسابرسی نقش مهمی بازی می‌کند.

تحقیق ما به بسط اثری می‌پردازد که نحوه تاثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در بازارهای نوظهور را بررسی می‌کند. نتایج ما در زمینه بهبود بازده بازار حسابرسی ایران نکاتی ارائه می‌دهد و پیشنهاد می‌دهد که تنظیم کنندگان باید به تلاش حسابرسی شرکتهای حسابرسی توجه کرده و آنها را به سرمایه گذاری در زمینه منابع حسابرسی کافی و بهبود کیفیت حسابرسی ترغیب کرده و تحقق اهداف حسابرسی جهت ارتقاء توسعه اقتصاد از طریق حسابرسی با کیفیت بالا را تضمین کنند.

منابع

- ✓ اسدی، مرتضی، دارابی، مجید، (۱۳۹۱)، کیفیت حسابرسی، مجله حسابر، شماره ۶۲ ص ۸۷.
- ✓ آقای، پروین، (۱۳۸۱)، عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه الزهرا.
- ✓ کر، عزیزاله، گرکز، منصور، (۱۳۹۴)، بررسی ارتباط بین قابلیت مقایسه حسابداری با پیامدهای تلاش حسابر، شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران، چهارمین کنفرانس ملی مدیریت و اقتصاد پایدار با رویکرد استراتژیک، شیراز، شرکت پندار اندیش رهپو.
- ✓ Bonner, S.E., Sprinkle, G.B., (2002). The effects of monetary incentives on effort and task performance: theories, evidence, and a framework for research. *Acc. Organ. Soc.* 27 (4), 303–345.
- ✓ Caramanis, C., Lennox, C., (2008). Audit effort and earnings management. *J. Account. Econ.* 45 (1), 116–138.
- ✓ Carey, P., Simnett, R., (2006). Audit partner tenure and audit quality. *Account. Rev.* 81 (3), 653–676.
- ✓ Chen, C., Chen, S., Su, X., (2001). Profitability regulation, earnings management, and modified audit opinions: evidence from China. *Audit.: J. Pract. Theory* 20 (2), 9–30.
- ✓ Chen, X., Xia, L., (2006). Auditor tenure and audit quality: empirical evidence from the chinese securities market. *Account. Res.* 1, 44–53(in Chinese).
- ✓ Chen, D., Zhou, C., (2006). The effect of self-selection system on audit fee: empirical evidence from Chinese listed companies. *J. Finan.Econ.* 32 (3), 44–55 (in Chinese).
- ✓ Cheng, Y., Liu, Y., Chien, C., (2009). The association between auditor quality and human capital. *Managerial Audit. J.* 24 (7), 523–541.
- ✓ Deangelo, L.E.,)1981(. Auditor size and audit quality. *J. Account. Econ.* 3 (3), 183–199.
- ✓ DeFond, M.L., Jambalvo, J., (1993). Factors related to auditor-client disagreements over income-increasing accounting methods. *Contemp. Account. Res.* 9 (2), 415–431.
- ✓ DeFond, M.L., Zhang, J., (2014). A review of archival audit research. *J. Account. Econ.* 58 (2–3), 275–326.
- ✓ Dye, R.A., (1993). Auditing standards, legal liability, and auditor wealth. *J. Polit. Econ.* 101 (5), 887–914.
- ✓ Dye, R.A., (1995). Incorporation and the audit market. *J. Account. Econ.* 19, 75–114.
- ✓ Fang, J., (2011). Study on the effectiveness of reputation mechanism in a transitional economy: evidence from China’s audit market. *J.*
- ✓ Frankel, R., Johnson, M., Nelson, K., (2002). The relation between auditors’ fees for nonaudit services and earnings management. *Account. Rev.* 77 (1), 71–105.
- ✓ Gibbins, M., (1984). Propositions about the psychology of professional judgment in public accounting. *J. Account. Res.* 22 (1), 103–125.
- ✓ Gong, Q., Li, O.Z., Lin, Y., Wu, L., (2016). On the benefits of audit market consolidation: evidence from merged audit firms. *Account. Rev.* 91 (2), 463–488.