

ارتباط کیفیت حسابرسی و خطای حسابرسی در شرکت‌های با حسابرسی خصوصی

ابوالحسن حسین آبادی^۱، ابوطالب نعیمی^۲

۱- کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه خوارزمی، تهران

۲- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی، تهران

چکیده

نقش حسابرسی مستقل در ارزیابی کیفیت صورتهای مالی و اطمینان دادن به سرمایه‌گذاران در مورد اعتبار صورتهای مالی تهیه شده توسط مدیریت، بی‌بدیل و انکارناپذیر است. بدین سبب حسابرسان همواره خطر حسابرسی را مدنظر قرار می‌دهند. در نبود شواهد تجربی کافی، پژوهش حاضر به بررسی نقش رخدادهای جدید در بازار حسابرسی کشور (رتبه بندی و تغییر اجباری موسسات حسابرسی) بر خطای حسابرسی می‌پردازد. به عبارت دیگر، هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی ارتباط کیفیت حسابرسی و خطای حسابرسی در شرکت‌های با حسابرسی خصوصی بوده است. در همین راستا تفاوت ساختاری سازمان حسابرسی (حسابرس دولتی) با سایر مؤسسات حسابرسی خصوصی مزید بر علت شد تا شرکت‌های با حسابرسی خصوصی نیز بصورت ویژه مورد بررسی قرار گیرند. برای این منظور، نمونه‌ای مشتمل بر ۱۷۳ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی دوره زمانی ۱۳۹۴-۱۳۸۹ انتخاب و فرضیه‌های مربوطه با استفاده از مدل‌های رگرسیونی آزمون شد. نتایج نشان می‌دهد مؤسسات حسابرسی معتمد رتبه اول رابطه معناداری با خطای حسابرسی دارند؛ اما بین دوره تصدی حسابرسی با خطای حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. این مساله با بررسی نقش دوره تصدی حسابرسی و رتبه موسسه حسابرسی بر خطاهای حسابرسی در شرکت‌های با موسسه حسابرسی خصوصی نیز مورد تأیید قرار گرفت.

واژگان کلیدی: رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی؛ دوره تصدی حسابرسی؛ خطای نوع اول حسابرسی؛ خطای نوع دوم حسابرسی؛ مؤسسات حسابرسی خصوصی.



مقدمه

نقش حسابرِس مستقل در ارزیابی کیفیت صورتهای مالی و اطمینان دادن به سرمایه‌گذاران در مورد اعتبار صورتهای مالی تهیه شده توسط مدیریت، بی‌بدیل و انکارناپذیر است. بدین سبب حسابرسان همواره هم در مرحله‌ی برنامه‌ریزی و هم در اجرای عملیات مالی، خطر حسابرسی را مدنظر قرار می‌دهند. خطر حسابرسی زمانی به وجود می‌آید که حسابرسان نسبت به صورتهای مالی حاوی تحریف با اهمیت، نظر نامناسبی ارائه کنند (Yi Lu et al., 2017). این خطر ترکیبی از خطر وقوع اشتباهات و یا تحریف‌های با اهمیت در فرایند تهیه صورتهای مالی (خطر ذاتی و کنترل) و خطر کشف نشدن آن از طریق رسیدگی‌های حسابرِس (خطر عدم کشف) می‌باشد. خطر تحریف با اهمیت یعنی خطر وجود تحریف با اهمیت در صورتهای مالی و خطر عدم کشف به معنای آن است که حسابرِس قادر به کشف این تحریفات نباشد (مهدوی و نمازی، ۱۳۹۰). حسابرِس باید روش‌های حسابرسی را برای تشخیص و برآورد خطرهای تحریف با اهمیت اجرا کند و با طراحی و اجرای روش‌های حسابرسی مناسب در برخورد با خطرهای مزبور، خطر عدم کشف را محدود و خطر حسابرسی را تا سطح قابل قبول کاهش دهد (اکرمی مقدم، ۱۳۹۵). این فرآیند، مدیریت خطر حسابرسی نامیده می‌شود.

لازمه مدیریت خطر حسابرسی این است که به عوامل تاثیرگذار بر ریسک حسابرسی توجه ویژه‌ای شود. کیفیت حسابرسی از جمله عواملی می‌باشد که خطر حسابرسی را تحت الشعاع قرار می‌دهد. هرچند محققان مختلفی تعریف‌های متفاوتی از کیفیت حسابرسی ارائه داده‌اند، تعریف شناخته‌شده‌ی دی آنجلو^۱ (۱۹۸۱) عبارت است از: توانایی حسابرِس برای کشف و گزارش تحریفات موجود در گزارشات مالی صاحبکار. به علاوه، حسابرسی باکیفیت بالا، اعتبار اطلاعات حسابداری تهیه شده توسط شرکت‌ها را بهبود می‌بخشد و به استفاده‌کنندگان بخصوص سرمایه‌گذاران فرصت می‌دهد با اعتماد بیشتری وضعیت مالی و نتایج عملکرد شرکت را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند. به همین دلیل کیفیت حسابرسی از اهمیت زیادی برخوردار است (شمس زاده و همکاران، ۱۳۹۵).

با این تفاسیر، کیفیت حسابرسی بالا در کاهش خطای حسابرِس بسیار اثرگذار است. اما میزان نقش حسابرِس در بهبود شفافیت اطلاعاتی به عوامل مختلفی بستگی دارد: از جمله دوره تصدی حسابرِس، رتبه موسسات حسابرسی و غیره. نبود اجرایی شدن دستورالعمل چرخش اجباری مؤسسات، رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و فعالیت هم‌زمان مؤسسات حسابرسی خصوصی و سازمان حسابرسی به‌عنوان حسابرِس دولتی مهم‌ترین مشوق‌های این پژوهش برای بررسی اثر این عوامل بر خطای حسابرسی در ایران است.

در همین راستا یکی از مسائلی که باید بدان توجه کرد تفاوت ساختاری سازمان حسابرسی (حسابرِس دولتی) با سایر مؤسسات حسابرسی خصوصی است. در واقع سازمان حسابرسی از تغییر ادواری مستثنی است، از طرفی سابقه فعالیت سازمان حسابرسی متفاوت از سایر مؤسسات خصوصی است (MohammadRezaei et al., 2016). از طرفی دیگر زمانی که هم حسابرسی شونده و هم حسابرسی کننده واحدها زیر نظر دولت باشند نگرانی عمده‌ای در مورد نظر حسابرِس وجود دارد با توجه به اینکه شرکت‌های بورسی با مالکیت دولتی و شبه دولتی، منحصراً توسط حسابرسان دولتی حسابرسی می‌شوند. بعید است که آن‌ها، همان درجه استقلال را در بخش خصوصی داشته باشند (DeFond et al., 2000)؛ لذا این مسأله می‌تواند تا حدود زیادی نتایج

^۱ De Angelo



پژوهش را تحت تأثیر قرار دهد و موجب اریب در نتایج گردد. بر این اساس در پژوهش حاضر بدنبال بررسی تأثیر کیفیت حسابداری (بر اساس دو معیار رتبه موسسه حسابداری و دوره تصدی حسابرسان) بر خطای حسابداری، با تأکید بر شرکت‌های حسابداری خصوصی بوده‌ایم.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

واحدهای تجاری برای تحقق اهداف خود، راهبردهایی را دنبال می‌کنند و برحسب ماهیت عملیات و صنعت، محیط قانونی حاکم بر فعالیت، اندازه و پیچیدگی عملیات، با انواع خطرهای تجاری مواجه‌اند. مسئولیت شناسایی این‌گونه خطرها و برخورد مناسب با آن به عهده مدیریت است. با این وجود، همه خطرها، به تهیه صورت‌های مالی مربوط نمی‌شود. حسابرسان تنها، نگران خطرهایی است که می‌تواند بر صورت‌های مالی اثر داشته باشد. وی، شواهد حسابداری را کسب و ارزیابی می‌کند تا اطمینان معقول به دست آورد که صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب تهیه شده است. مفهوم اطمینان معقول، این واقعیت را در بر دارد که نظر حسابرسان ممکن است نامناسب باشد و همواره با میزانی از خطر روبروست که به آن خطر حسابداری گویند. خطر حسابداری ممکن است به دو شکل برای حسابرسان اتفاق بیفتد:

۱. خطر رد نادرست (خطر آلفا): در مواردی اتفاق می‌افتد که صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت مطابق با استانداردهای حسابداری باشد اما حسابرسان گزارش غیر مقبول صادر نمایند. این خطر کارایی حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهد.
۲. خطر پذیرش نادرست (خطر بتا): در مواردی اتفاق می‌افتد که صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه نگردیده است اما حسابرسان گزارش مقبول صادر نمایند. این خطر، اثربخشی حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهد. خطر بتا نسبت به خطر آلفا از اهمیت بیشتری برخوردار است.

بر این اساس، حسابرسان به منظور ارائه حسابداری با کیفیت می‌بایست به عوامل موثر بر خطای حسابداری همانند رتبه موسسات حسابداری و دوره تصدی حسابرسان توجه ویژه‌ای داشته باشند.

سازمان بورس و اوراق بهادار در سال ۱۳۹۲ برای اولین بار مؤسسات معتمد بورس را به چهار طبقه "اول"، "دوم"، "سوم" و "چهارم" دسته‌بندی کرد. طبق این رتبه‌بندی مؤسسات طبقه «اول» به احتمال زیاد باید کیفیت حسابداری بالاتری نسبت به حسابرسان معتمد سایر گروه‌ها داشته باشند. بنابراین حسابداری صاحب‌کاران بزرگ به مؤسسات حسابداری معتمد طبقه "اول" محول شده است. در واقع می‌توان گفت که در نبود هیچ معیاری برای کیفیت حسابرسان در ایران، سازمان بورس و اوراق بهادار رتبه‌بندی را معیاری برای تمایز کیفیت حسابرسان در کشور مطرح کرده است؛ اما اینکه واقعاً مؤسسات حسابداری معتمد طبقه "اول" کیفیت حسابداری بالاتری نسبت به مؤسسات حسابداری معتمد سایر گروه‌ها دارند یک سؤال پژوهشی که به نظر می‌رسد هنوز پاسخی به آن داده نشده است (محمدرضایی و محمدرضایی، ۱۳۹۴).

با توجه به هزینه بالای ارزیابی کیفیت حسابرسان و کشف تقلب حسابداری برای صاحب‌کاران و عدم فعالیت مؤسسات حسابداری بین‌المللی بزرگ در ایران، مؤسسات حسابداری معتمد بورس به چهار طبقه دسته‌بندی شده‌اند. دستورالعمل رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری توسط سازمان بورس و اوراق بهادار بیانگر آن است که مؤسسات حسابداری طبقه "اول" دارای بالاترین کیفیت حسابداری هستند. با توجه به یافته‌های پژوهش انجام‌شده در سایر کشورها، حسابرسانی که چنین خصوصیتی دارند انتظار می‌رود که کیفیت حسابداری بالاتری از سایر مؤسسات داشته باشند. به عبارت دیگر، انتظار می‌رود که کیفیت حسابداری مؤسسات



حسابرسی معتمد طبقه " اول " بالاتر از کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی معتمد سایر طبقات باشد. بر اساس مطالعات انجام شده محمدرضایی و مهربانپور (۱۳۹۵) نشان دادند که تنها تفاوت رتبه مؤسسات حسابرسی در تعداد بندهای گزارش است. همچنین محمدرضایی و مهدوی (۱۳۹۵) رابطه معناداری بین تجدید ارائه صورت‌های مالی و رتبه موسسه حسابرسی پیدا نکردند. محمدرضایی و محمدرضایی (۱۳۹۴) نیز عدم تأثیر معنادار رتبه موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را نشان دادند؛ و همچنین حاجی احمدی و یکتانجی (۱۳۹۴) هیچ رابطه‌ای بین کیفیت حسابرسی و رتبه‌بندی مؤسسات پیدا نکردند.

یکی از موارد دیگری که می‌تواند بر خطای حسابرسی اثرگذار باشد دوره تصدی حسابرس است. رسوایی‌های مالی شرکت‌های بزرگ، قانون‌گذاران را بر آن داشت تا با تدوین قوانین جدید، استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند. قانون چرخش اجباری حسابرس یک نمونه بارز از این قوانین بود. یکی از رویکردهایی که در بیشتر کشورها برای محدود نمودن طول دوره تصدی حسابرسی اتخاذ گردیده، استفاده از سیاست چرخش اجباری شرکا حسابرسی می‌باشد که در ایران طبق دستورالعمل سازمان بورس، مؤسسات حسابرسی بعد از گذشت ۴ سال مجاز نیستند، مجدداً سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت واحدی را بپذیرند. قانون‌گذاران معتقدند که رابطه طولانی مدت بین صاحب کار و حسابرس می‌تواند استقلال حسابرس را خدشه‌دار کند. به عبارت دیگر، حامیان تغییر اجباری حسابرسان بر این عقیده هستند که حسابرسان بعد از حضور طولانی مدت در کنار یک صاحب کار، به دلیل وابستگی‌های اقتصادی انگیزه بیشتری برای حفظ صاحب کار و پذیرش دیدگاه‌ها و خواسته‌های وی خواهند داشت و بدین ترتیب ممکن است استقلال آن‌ها به خطر بیفتد. با کاهش استقلال حسابرس ممکن است گزارش‌های مقبول بیشتری از سوی حسابرس صادر شود که این امر موجب افزایش خطای نوع دوم می‌گردد. در همین راستا داپوچ و همکاران^۱ (۲۰۰۱) در مطالعه خود ادعان داشتند که که گردش اجباری حسابرس موجب افزایش استقلال او می‌شود. به علاوه، نتایج پژوهش داویز و همکاران^۲ (۲۰۰۹) نشان می‌دهد که قضاوت حسابرسان تحت تأثیر روابط بلندمدت حسابرس و صاحب کار است و نتایج شواهد به دست آمده توسط کاپلی و داکت (۱۹۹۳) و گونزالس و همکاران^۳ (۲۰۱۵) حاکی از آن است که ارتباط بسیار طولانی حسابرس و صاحبکار موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. همچنین، کناپ و الیکای (۱۹۸۸) معتقدند که افزایش تغییر حسابرس به توانایی حسابرس در ایفای نقش مهم اعتباردهی به صورت‌های مالی صدمه می‌زند. با این تفاسیر، مخالفان تغییر اجباری، شاید این دیدگاه را تأیید کنند اما آنان اعتقاد دارند مخارج اجرا و اعمال این قانون بیش از منافع آن است (کرمی و بذرافشان، ۱۳۸۹). گل و همکاران^۴ (۲۰۰۹) نشان دادند که کیفیت سود در سال‌های اولیه دوره تصدی حسابرسی پایین است. ناگی و کارسلو (۲۰۰۴) به این نتیجه دست یافتند که احتمال گزارشگری متقلبانه در سال‌های اولیه کار حسابرسی بیشتر است. گوش و مون^۵ (۲۰۰۵) مشاهده کردند کیفیت حسابرسی با افزایش دوره تصدی بهبود می‌یابد.

در نقطه مقابل، عده‌ای بر این باور هستند که افزایش طول دوره تصدی باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود زیرا که حسابرسان برای ارتقاء کیفیت حسابرسی نیاز به شناخت کسب و کار خاص مشتری بوده و این دانش و شناخت در طول زمان به دست می‌آید. از این رو، این گروه اعتقاد دارند که افزایش طول دوره تصدی باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌گردد. بر این اساس، با افزایش

¹ Dopuch et al.

² Davis et al.

³ González et al.

⁴ Gul et al.

⁵ Ghosh & Moon



کیفیت حسابرسی، گزارش های مشروط بیشتری صادر می شود بنابراین خطای نوع اول بیشتری رخ می دهد. برخی از یافته های پژوهش های پیشین این موضوع را تایید می کند. بطور مثال والکر^۱ (۲۰۰۱) مشاهده کردند که نرخ شکست های حسابرسی در روابط طولانی حسابرِس - صاحب کار کمتر است. شواهد تجربی به دست آمده توسط گوش و مون (۲۰۰۵) بیانگر آن است که کیفیت حسابرسی با افزایش دوره تصدی بهبود می یابد. همچنین استنلی و دیوزورت^۲ (۲۰۰۷) در مطالعه خود نشان دادند که با افزایش دوره تصدی احتمال تجدید ارائه صورت های مالی کاهش می یابد. همچنین نتایج تحقیق وانسترالن^۳ (۲۰۰۰) حاکی از این موضوع است که همکاری های بلندمدت حسابرسی و صاحب کار، احتمال صدور گزارش مقبول از سوی حسابرسان را افزایش می دهد. مایرس و همکاران^۴ (۲۰۰۳) نشان دادند که در شرکت های با دوره تصدی حسابرسی بلندمدت، احتمال بیشتری برای مدیریت بیش از واقع سود و انحراف سود وجود دارد. نتایج تحقیقات باتز و همکاران^۵ (۱۹۸۲) نشان می دهد قضاوت حسابرسان تحت تأثیر روابط بلندمدت حسابرِس و صاحب کار است.

بررسی ها انجام شده حاکی از آن است که هیچ پژوهشی، اثر رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد و دوره تصدی حسابرِس بر نوع خطای حسابرسی را بررسی نکرده است؛ بنابراین پژوهش حاضر به بررسی این موضوع و رفع خلأ تحقیقات پرداخته است.

فرضیات پژوهش

بر اساس مبانی نظری و پیشینه مطالعات و همچنین بر اساس اهداف پژوهش، فرضیات به شرح زیر تدوین می شود:

فرضیه اول: رتبه موسسه حسابرسی رابطه معناداری با خطای حسابرسی دارد.

فرضیه دوم: دوره تصدی حسابرِس رابطه معناداری با خطای حسابرسی دارد.

فرضیه سوم: رتبه موسسه حسابرسی در شرکت های با حسابرِس خصوصی رابطه معناداری با خطای حسابرسی دارد.

فرضیه چهارم: دوره تصدی حسابرِس در شرکت های با حسابرِس خصوصی رابطه معناداری با خطای حسابرسی دارد.

روش پژوهش

در این پژوهش از صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار تهران و سامانه اطلاع رسانی ناشران کدال و نرم افزار ره آورد نوین برای تأیید درستی یا نادرستی فرضیه های مطرح شده، استفاده شده است. شایان ذکر است تجزیه و تحلیل نهایی داده ها به کمک نرم افزار Eviews و Stata انجام گرفته است. در همین راستا با توجه به محدودیت های جمع آوری داده ها و بر اساس روش حذف سامانمند، نمونه ای شامل ۱۷۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که اطلاعات مورد نیاز آن ها برای متغیرهای این پژوهش بین سال های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۴ در دسترس بود (۱۰۳۸ سال-شرکت)، انتخاب گردید. مدل اصلی تحقیق بر اساس پژوهش چن و همکاران^۶ (۲۰۱۱) و محمدرضایی و همکاران (۲۰۱۶) با توجه به شرایط محیط ایران به شرح زیر تدوین شده است:

رابطه (۱):

¹ Walker

² Stanley & DeZoort

³ Vanstraelen

⁴ Myers et al.

⁵ Bates et al.

⁶ Chen et al.



$$\text{TypeEorrI}_{it}, \text{TypeErrorrII}_{it} = \beta_0 + \beta_1 (\text{TopAud}_{it} / \text{Tenure}_{it}) + \beta_2 \text{Audchg}_{it} + \beta_3 \text{Size}_{it} + \beta_4 \text{Lev}_{it} + \beta_5 \text{InvRec}_{it} + \beta_6 \text{Liq}_{it} + \beta_7 \text{Loss}_{it} + \beta_8 \text{Subs}_{it} + \beta_9 \text{LogAge}_{it} + \beta_{10} \text{Conown}_{it} + \beta_{13} \text{Pvtown}_{it} + \sum \beta_j \text{IndustryDum} + \sum \beta_k \text{YearDum} + \varepsilon_{it}$$

اندازه گیری کیفیت حسابرسی با یک معیار نتایج قابل اتکایی ندارد؛ دی فاند و ژانگ^۱ (۲۰۱۴) در پژوهش خود بیان می کنند که یکی از روش های اندازه گیری کیفیت حسابرسی توجه به خروجی فرایند حسابرسی است در مقابل روش دیگر برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی پرداختن به معیار های ورودی است. در این پژوهش نیز طبق پژوهش به بررسی اثر معیار های ورودی مانند رتبه بندی مؤسسات حسابرسی و دوره تصدی حسابرس بر معیارهای خروجی مانند خطای حسابرسی نوع اول و نوع دوم برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی استفاده شد. متغیرهای به کار رفته در پژوهش در ادامه توضیح داده خواهد شد.

متغیر وابسته:

خطای حسابرس: خطای حسابرسی در واقع خطر اینکه حسابرس نسبت به صورت های مالی دارای تحریف یا اشتباه با اهمیت، نظر حرفه ای نامناسبی ارائه کند، است (نوروش و همکاران، ۱۳۹۰). خطای حسابرسی به دو شکل اتفاق می افتد: خطای رد نادرست و خطای پذیرش نادرست (MohammadRezaei et al., 2018).

TypeEorrI_{it} : خطای نوع اول یا خطر رد درست، یک اگر حسابرس گزارش غیرمقبول صادر کند و صورتهای مالی صاحبکار در سال بعد تجدید ارائه نشود (تعدیلات سنواتی شناسایی نشده باشد) و در غیر این صورت عدد صفر (MohammadRezaei et al., 2018).

TypeErrorrII_{it} : خطای حسابرسی نوع دوم یا خطر پذیرش نادرست، یک اگر حسابرس در یک سال گزارش مقبول صادر کند ولی در سال مالی بعد صورت های مالی صاحبکار تجدید ارائه شود (تعدیلات سنواتی شناسایی شود) و غیر این صورت صفر.

متغیرهای مستقل:

TopAud : رتبه مؤسسات حسابرسی، یک اگر حسابرس جزء ۲۵ موسسه حسابرسی خصوصی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار متعلق به طبقه "اول" باشد، برای مؤسسات حسابرسی خصوصی معتمد سایر طبقات صفر (محمدرضایی و مهربانپور، ۱۳۹۵).
 Tenure : دوره تصدی حسابرس از تعداد سال های غیرمتوالی همکاری حسابرس با صاحب کار در زمینه حسابرسی صورتهای مالی به دست می آید.

متغیر کنترلی:

Audchg : تغییر حسابرس، یک اگر حسابرس امسال با حسابرس سال قبل تغییر یافته باشد، در غیر این صورت صفر است (البته یک سال قبل از دوره پژوهش نیز در نظر گرفته می شود).

Size : اندازه شرکت، لگاریتم طبیعی جمع دارایی های شرکت.

Lev : اهرم مالی، جمع کل بدهی ها تقسیم بر جمع کل دارائی ها.

InvRec : نسبت جمع موجودی ها و حساب های دریافتنی به جمع کل دارائی ها.

1 DeFond, M. Zhang



Liq نقدینگی، نسبت جمع کل دارائی های جاری به جمع کل بدهی های جاری.
 Loss: زیانده بودن صاحب کار، یک اگر صاحب کار زیان گزارش کرده باشد، در غیر این صورت صفر.
 Subs: شرکت دارای شرکت تابعه، یک اگر صاحب کار شرکت (های) فرعی دارد، و در غیر این صورت صفر.
 LogAge: سن صاحب کار، لگاریتم طبیعی سن شرکت (تعداد سالها از بدو تاسیس).
 Conown: تمرکز مالکیت، درصدی از سهام عادی صاحبکار که متعلق به بزرگترین سهامدار است
 Pvtown: مالکیت خصوصی، اگر بیشتر یا مساوی ۵۰ درصد سهامهای صاحب کار متعلق به بخش خصوصی باشد در غیر این صورت صفر.

IndustryDum ۱۰ متغیر ساختگی برای کنترل اثر صنعت.

YearDum ۶ متغیر ساختگی برای کنترل اثر تغییرات در طول زمان.

در راستای برآورد الگوهای پژوهش، زمانی که مشکل درونزا بودن متغیر اصلی پژوهش وجود دارد، روش حداقل مربعات معمولی منجر به برآوردهای متناقض می شود. تحقیقات نشان می دهد که صاحب کاران به صورت تصادفی حسابرس خود را انتخاب نمی کنند بلکه بر اساس نیازشان انتخاب می کنند (تیتمن و ترومن^۱، ۱۹۸۶). چنین موضوعی منجر به نقض اصل انتخاب تصادفی نمونه پژوهش می شود. این موضوع زمانی مطرح شد که بعضی از پژوهشگران ادعا کردند که کیفیت بالای صورت های مالی حسابرسی شده توسط چهار شرکت بزرگ حسابرسی ناشی از کیفیت بالای حسابرسی آنها نیست بلکه ناشی از آن است که صاحب کارانی که سیستم کنترلی مناسب دارند و می خواهند صورت های مالی باکیفیت در اختیار استفاده کنندگان قرار دهند چهار موسسه حسابرسی بزرگ حسابرسی را انتخاب می کنند (افلاطونی، ۱۳۹۵). در این پژوهش متغیر مستقل رتبه موسسه حسابرسی درونزا است، بر این اساس در الگوهای مربوط به رتبه موسسه حسابرسی، مشکل درونزایی نیز مورد توجه قرار گرفت.

یافته های پژوهش

جدول (۱) آماره های توصیفی مرتبط با مدل ها را نشان می دهد. مطابق با نتایج حاصله، میانگین سابقه حسابرس در شرکت ۲/۶۳ می باشد رقم نشان می دهد که اکثر شرکتها بطور متوسط بین دو تا سه سال حسابرس خود را تغییر داده اند. همچنین، نتایج نشان می دهد که ۱۰ درصد از شرکتها صورت های مالی آنها بصورت نادرست رد شده است و حدود ۳۰ درصد از شرکتها صورت مالی حاوی تحریف آنها توسط حسابرس پذیرفته شده است. همچنین ۳۲ درصد شرکت های مورد بررسی نمونه توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی شده اند و ۳۶ درصد مؤسسات حسابرسی جزو مؤسسات رتبه اول بوده اند که این نشان از آن دارد که شرکتها در انتخاب حسابرس به رتبه بندی بورس کمتر توجه دارند.

^۱ Titman & Trueman



جدول ۱: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرهای پیوسته							متغیر
کشیدگی	چولگی	انحراف معیار	کمینه	بیشینه	میانه	میانگین	
۳/۸۸	۱/۱۱	۱/۵۹	۱	۷	۲	۲/۶۳	دوره تصدی حسابرس
۲/۹۲	۰/۴۹	۰/۵۷	۵/۰۵	۷/۲۷	۵/۹۵	۵/۹۸	اندازه شرکت
۲/۶۰	۰/۳۳	۰/۲۳	۰/۲۹	۱/۱۷	۰/۶۷	۰/۶۷	اهرم مالی
۲/۲۶	-۰/۶۴	۰/۳۵	۲/۸۳	۴/۰۳	۳/۷۱	۳/۵۹	سن شرکت
۱/۹۳	-۰/۱۵	۰/۱۹	۰/۱۹	۰/۸۳	۰/۵۴	۰/۵۳	موجودی‌ها و حساب‌های دریافتی
۳/۲۳	۰/۸۴	۰/۵۳	۰/۴۶	۲/۵۲	۱/۱۵	۱/۲۴	نسبت نقدینگی
۲/۳۱	۰/۰۷	۰/۲۰	۰/۱۷	۰/۹۱	۰/۵۲	۰/۵۴	تمرکز مالکیت
متغیرهای گسسته							متغیر
درصد فراوانی		فراوانی					
یک	صفر	یک	صفر				
۱۰/۰۲	۸۹/۹۸	۱۰۴	۹۳۴				خطای نوع اول حسابرسی
۲۹/۰۹	۷۱/۹۱	۳۰۲	۷۳۶				خطای نوع دوم حسابرسی
۳۲/۰۸	۶۷/۹۲	۳۳۳	۷۰۵				نوع موسسه حسابرسی
۳۵/۸۴	۶۴/۱۶	۳۷۲	۶۶۶				رتبه موسسه حسابرسی
۲۶/۴۹	۷۳/۵۱	۲۷۵	۷۶۳				تغییر حسابرس
۱۷/۷۳	۸۲/۲۷	۱۸۴	۸۵۴				زیان ده بودن شرکت
۳۵/۸۴	۶۴/۱۶	۳۷۲	۶۶۶				شرکت اصلی یا فرعی
۵۳/۰۳	۴۶/۹۷	۵۲۵	۴۶۵				مالکیت خصوصی

لازم بذکر است که برای کاهش دادن اثر مشاهدات پرت بر روی نتایج پژوهش، یک درصد کوچکترین و بزرگترین داده‌های مربوط به متغیرهای پیوسته را با اعداد نزدیکترین مشاهدات به آن داده‌ها جایگزین شده است. همچنین نتایج آزمون همبستگی اسپیرمن نشان می‌دهد که همبستگی بالائی بین متغیرهای مستقل وجود ندارد. یعنی مشکل هم خطی بین متغیرهای مستقل وجود ندارد (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۶ به نقل از گجراتی، ۱۹۹۵). به علاوه، برای بررسی عدم وجود هم خطی از معیار عامل تورم واریانس (VIF) استفاده شده است.

در جدول (۲) نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش ارائه شده است، نتایج نشان می‌دهد که ارتباط معناداری بین موسسات رتبه اول بورس اوراق بهادار و خطای نوع اول و خطای نوع دوم وجود دارد. بنابراین، فرضیه پژوهش با هر دو معیار اندازه گیری خطای



حسابرس تأیید می شود. به عبارت دیگر، موسسات رتبه اول بورس اوراق بهادار با توجه به تجربه، سیستم کنترل کیفیت مناسب، تعداد مشتریان زیاد و در نتیجه استقلال بیشتری که دارند، حسابرسی با کیفیت بیشتری ارائه می دهند که منجر به کاهش خطای نوع دوم می شود. اما موسسات طبقه اول به دلیل حساسیت بالایی که دارند، در مواقعی حتی گزارشات مقبول را نیز ممکن است به اشتباه مشروط اعلام نمایند. بر این اساس خطای نوع اول موسسات حسابرسی طبقه اول بیشتر است. پس گزارشات حسابرسی این موسسات با خطای حسابرسی نوع دوم کمتر و نوع اول بیشتری همراه است.

نتایج همچنین نشان می دهد برای صاحبکارانی که تغییر حسابرس داشته اند، خطای نوع اول کمتر است. همچنین با افزایش اندازه شرکت خطای نوع اول افزایش خواهد یافت. مالکیت خصوصی نیز بر خطای نوع اول تاثیر منفی دارد. نسبت بدهی به دارایی، داشته شرکت های تابعه و زیر مجموعه. همچنین مالکیت خصوصی، منجر به کاهش خطای نوع دوم حسابرسی خواهد شد.

جدول ۲: آزمون تأثیر رتبه مؤسسه حسابرسی بر خطاهای حسابرسی

خطای نوع اول حسابرسی		خطای نوع دوم حسابرسی		
ضریب	آماره Z	ضریب	آماره Z	
۰.۴۸۷	۱۵.۶۷**	-۰.۳۱۲	-۲.۷۶**	رتبه مؤسسه حسابرس
-۰.۰۳۹	-۲.۳۶**	۰.۰۰۶	۰.۱۸	تغییر حسابرس
۰.۰۳۵	۲.۰۱**	۰.۰۰۵	۰.۲۱	اندازه شرکت
۰.۱۰۹	۱.۴۷	-۰.۳۱۱	-۳.۶۸**	اهرم مالی
۰.۰۰۷	۰.۲۲	-۰.۰۴۰	-۱.۰۱	زیان ده بودن شرکت
-۰.۰۱۲	-۰.۶۰	-۰.۰۸۰	-۲.۶۳**	شرکت اصلی یا فرعی
۰.۰۰۳	۰.۱۴	۰.۰۶۱	۱.۶۷*	سن شرکت
-۰.۰۵۴	-۱.۸۵*	-۰.۰۶۹	-۱.۹۱*	مالکیت خصوصی
-۰.۰۹۳	-۱.۳۷	۰.۰۷۵	۰.۷۶	موجودی ها و حساب های دریافتنی
۰.۰۲۳	۰.۸۹	۰.۰۷۰	۱.۹۶**	نقدینگی
۰.۰۳۴	۰.۷۳	۰.۲۴۷	۳.۳۴**	تمرکز مالکیت
-۴/۹۴۸	-۱/۴۸	-۲/۵۰۵	-۱/۲۶	عرض از مبدأ
	کنترل شد.		کنترل شد.	سال و صنعت
	۲۷۷/۵۵		۴۷۰/۵۱	آماره والد
	۰/۰۰۰		۰/۰۰۰	احتمال آماره

** و * به ترتیب معناداری در سطح خطای ۵ درصد و ۱۰ درصد (حجم نمونه: ۱۰۳۸ شرکت-سال)



نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش در جدول (۳) نشان می‌دهد که دوره تصدی حسابرِس با خطای نوع اول رابطه مثبت و با خطای نوع دوم رابطه منفی دارد این در صورتی است که رابطه بین دوره تصدی حسابرِس و هیچ‌یک از خطاها معنادار نمی‌باشد. بنابراین، فرضیه پژوهش با هر دو معیار اندازه گیری خطای حسابرِس رد می‌شود. به عبارت دیگر رابطه طولانی مدت با صاحبکار اثر معناداری بر خطای نوع اول و دوم ندارد.

جدول ۳: آزمون تأثیر دوره تصدی حسابرِس بر خطاهای حسابرِسی

خطای نوع دوم حسابرِسی		خطای نوع اول حسابرِسی		
ضریب	آماره Z	ضریب	آماره Z	
-۰.۵۷	-۰.۰۳۷	۱.۲۱	۰.۰۹۶	دوره تصدی حسابرِس
-۰.۱۰	-۰.۰۲۲	-۰.۸۱	-۰.۲۵۸	تغییر حسابرِس
۰.۹۸	۰.۱۶۳	۰.۸۱	۰.۱۹۹	اندازه شرکت
-۳.۴۱**	-۱.۹۵۱	۰.۷۴	۰.۴۷۲	اهرم مالی
-۱.۴۵	-۰.۳۹۷	۰.۲۶	۰.۰۸۲	زیان ده بودن شرکت
-۲.۸۸**	-۰.۵۱۳	-۱.۸۹*	-۰.۴۸۱	شرکت اصلی یا فرعی
۱.۵۲	۰.۳۶۹	-۰.۳۶	-۰.۱۲۲	سن شرکت
-۱.۶۴	-۰.۳۱۸	-۳.۳۰**	-۰.۹۳۱	مالکیت خصوصی
۱.۶۰	۰.۹۰۷	-۲.۰۷**	-۱.۶۷۶	موجودی‌ها و حساب‌های دریافتنی
۱.۰۵	۰.۲۳۸	۰.۴۸	۰.۱۱۸	نقدینگی
۳.۷۳**	۱.۵۳۷	-۰.۰۶	-۰.۰۴۱	تمرکز مالکیت
-۲.۴۲**	-۳.۷۹۶	-۰.۱۲	-۰.۲۷۶	عرض از مبدأ
کنترل شد.		کنترل شد.		سال صنعت
۱۲۹/۰۳		۶۸/۳۹		آماره والد
۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		احتمال آماره

** و * به ترتیب معناداری در سطح خطای ۵ درصد و ۱۰ درصد (حجم نمونه: ۱۰۳۸ شرکت-سال)

همانطور که در مبانی پژوهش نیز اشاره شد، یکی از مسائلی که باید بدان توجه کرد تفاوت ساختاری سازمان حسابرِسی با سایر مؤسسات حسابرِسی است. در واقع سازمان حسابرِسی از تغییر ادواری مستثنی است، از طرفی سابقه فعالیت سازمان حسابرِسی متفاوت از سایر مؤسسات خصوصی است. بر این اساس به منظور دستیابی به نتایج دقیق تر و کنترل نقش مداخله گری که ویژگی های سازمان حسابرِسی بر نتایج این پژوهش داشته باشد، برای دو متغیر مستقل دوره تصدی حسابرِس و رتبه مؤسسه حسابرِسی یک بار دیگر نتایج با حذف مشاهدات مربوط به سازمان حسابرِسی مورد بررسی قرار گرفت. در واقع تأثیر کیفیت حسابرِسی بر



خطای حسابداری، با در نظر گرفتن شرکت‌های حسابداری خصوصی مورد بررسی قرار گرفت. در ادامه نتایج مربوط به برآورد رگرسیون‌های انجام شده مربوط به فرضیه سوم پژوهش در جدول (۴) آورده شده است.

جدول ۴: آزمون تأثیر رتبه مؤسسه حسابداری بر خطاهای حسابداری موسسات حسابداری خصوصی

خطای نوع اول حسابداری		خطای نوع دوم حسابداری		
ضریب	آماره Z	ضریب	آماره Z	
۰.۴۲۴	۱۰.۱۷**	-۰.۳۶۹	-۲.۹۱**	رتبه مؤسسه حسابداری
-۰.۰۳۶	-۱.۸۴*	۰.۰۲۸	۰.۷۷	تغییر حسابداری
۰.۰۱۷	۰.۸۲	۰.۰۲۱	۰.۷۳	اندازه شرکت
۰.۲۰۹	۲.۴۵**	-۰.۴۲۰	-۳.۶۷**	اهرم مالی
-۰.۰۵۸	-۱.۵۳	-۰.۰۲۴	-۰.۵	زیان ده بودن شرکت
-۰.۰۶۸	-۲.۷۷**	-۰.۰۷۶	-۱.۹۶**	شرکت اصلی یا فرعی
۰.۰۲۰	۰.۹۳	۰.۰۳۶	۰.۹	سن شرکت
-۰.۰۹۴	-۲.۷۵**	-۰.۰۱۲	-۰.۲۷	مالکیت خصوصی
-۰.۱۷۳	-۲.۳۶**	۰.۱۷۰	۱.۴۱	موجودی‌ها و حساب‌های دریافتی
۰.۰۵۵	۱.۸۳*	۰.۰۱۸	۰.۳۸	نقدینگی
-۰.۰۱۷	-۰.۲۹	۰.۲۶۲	۲.۷۵**	تمرکز مالکیت
-۲/۲۳۶	-۱/۳۳	-۳/۱۲۳	-۱/۲۰	عرض از مبداء
کنترل شد.	کنترل شد.	کنترل شد.	کنترل شد.	سال و صنعت
	۱۱۷/۱۵	۳۵۶/۵۸		آماره والد
	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰		احتمال آماره

** و * به ترتیب معناداری در سطح خطای ۵ درصد و ۱۰ درصد (حجم نمونه: ۷۰۵ شرکت-سال)

نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش در جدول (۴) نشان می‌دهد که رتبه مؤسسه حسابداری با خطای نوع اول رابطه مثبت و با خطای نوع دوم رابطه منفی دارد این ارتباط در سطح احتمال ۹۵ درصد برای هر دو الگوی پژوهش معنادار است. در واقع با بررسی شرکت‌های حسابداری خصوصی نیز می‌توان دریافت که رتبه موسسات حسابداری بر خطای حسابداری اثر معنادار دارد. بنابراین، فرضیه سوم پژوهش با هر دو معیار اندازه گیری خطای حسابداری تایید می‌شود. اما در موسسات حسابداری خصوصی، اهرم مالی، شرکت اصلی یا فرعی، موجودی‌ها و حساب‌های دریافتی و نقدینگی بر خطای نوع اول حسابداری اثرگذار است. بطوریکه در بررسی تمامی شرکت‌های خصوصی و دولتی این متغیرها معنادار نبوده‌اند. در تأثیر متغیرهای کنترلی بر خطای نوع دوم حسابداری



(مقایسه جدول ۲ و ۴) می‌توان دریافت که تفاوت چندانی بین موسسات حسابرسی خصوصی و کل موسسات حسابرسی وجود ندارد.

در جدول (۵) نیز نتایج مربوط به فرضیه چهارم پژوهش قابل مشاهده است. در همین راستا تأثیر دوره تصدی حسابرسی بر خطای حسابرسی نوع اول و دوم همانند جدول (۳)، به ترتیب مثبت و منفی است. این تأثیر در هر دو الگوی پژوهش غیرمعنادار است. لذا می‌توان دریافت که در موسسات حسابرسی خصوصی، نقش دوره تصدی حسابرسی بر خطاهای حسابرسی معنادار نیست، بنابراین فرضیه چهارم پژوهش نیز رد می‌شود.

جدول ۵: آزمون تأثیر دوره تصدی حسابرسی بر خطاهای حسابرسی موسسات حسابرسی خصوصی

خطای نوع دوم حسابرسی		خطای نوع اول حسابرسی		
ضریب	آماره Z	ضریب	آماره Z	
-۰.۰۴۳	-۰.۴۵	۰.۱۶۰	۱.۲۸	دوره تصدی حسابرسی
۰.۱۲۱	۰.۴۳	-۰.۱۱۰	-۰.۲۴	تغییر حسابرسی
۰.۲۹۵	۱.۴۸	۰.۰۰۷	۰.۰۲	اندازه شرکت
-۲.۳۶۴	-۳.۰۹**	۰.۳۷۷	۰.۳۷	اهرم مالی
-۰.۴۰۹	-۱.۲۷	-۰.۵۲۳	-۱.۲۱	زیان ده بودن شرکت
-۰.۴۹۳	-۲.۱۷**	-۱.۸۹۳	-۴.۱۰**	شرکت اصلی یا فرعی
۰.۵۰۸	۱.۷۶*	-۰.۴۵۴	-۰.۸۸	سن شرکت
-۰.۳۱۳	-۱.۳۵	-۱.۳۷۶	-۳.۵۳**	مالکیت خصوصی
۱.۴۰۹	۲.۰۷**	-۳.۵۸۸	-۳.۱۵**	موجودی‌ها و حساب‌های دریافتنی
۰.۱۳۹	۰.۵۲	-۰.۲۸۹	-۰.۶۶	نقدینگی
۱.۸۱۰	۳.۴۹**	-۰.۸۹۰	-۱.۰۸	تمرکز مالکیت
-۳.۵۳۱	-۱.۹۵*	-۱۱.۹۱۳	-۰.۰۱	عرض از مبدأ
کنترل شد.	کنترل شد.	کنترل شد.	کنترل شد.	سال صنعت
۱۳۲/۱۰		۱۱۰/۰۴		آماره والد
۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		احتمال آماره

** و * به ترتیب معناداری در سطح خطای ۵ درصد و ۱۰ درصد (حجم نمونه: ۷۰۵ شرکت-سال)

بحث و نتیجه‌گیری

حسابرسی توسط حسابرسان حرفه‌ای مستقل نقش عمده‌ای در افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی بازی می‌کند. لذا، زمانی که خطای حسابرسی اتفاق می‌افتد، کیفیت حسابرسی زیر سؤال می‌رود. با توجه به خلا شواهد تجربی، این پژوهش رتبه‌بندی



مؤسسات حسابداری و چرخش حسابرس بر خطای حسابداری را آزمون نموده است. در همین راستا برای اعتماد بیشتر بر نتایج حاصل از پژوهش و به دلیل ساختار متفاوت سازمان حسابداری از سایر مؤسسات حسابداری، در دو مرحله آزمون‌ها انجام شد: ۱- تمامی شرکت‌ها با حسابرس خصوصی و دولتی (سازمان حسابداری) ۲- شرکت‌هایی که دارای حسابرس خصوصی بوده‌اند. نتایج نشان می‌دهد که مؤسسات حسابداری معتمد رتبه اول بورس اوراق بهادار با خطای نوع اول رابطه مثبت و معنادار و با خطای حسابداری نوع دوم رابطه منفی و معنادار دارد. این ارتباط در شرکت‌های با حسابرس خصوصی نیز وجود دارد. علاوه بر این، با بررسی نتایج تأثیر دوره تصدی حسابرس برای تمامی شرکت‌ها بر خطای نوع اول و دوم به ترتیب مثبت و منفی بوده است؛ اما این ارتباط معنادار نمی‌باشد. در بررسی شرکت‌های با موسسه حسابداری خصوصی نیز ارتباطی مشابه وجود داشت.

نتایج این پژوهش دستاوردهای مهمی برای نهادهای تصمیم‌گیر مالی کشور مانند سازمان بورس و اوراق بهادار، جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابداری و غیره فراهم می‌نماید. علاوه بر این، نتایج حاصل از این پژوهش، موجب شناخت دقیق‌تر حسابرسان از ماهیت خطرهای حسابداری و عوامل موثر بر آن شده و به آنان کمک می‌کند تا در محیط حسابداری ایران ارزیابی مناسب‌تری از انواع خطرهای حسابداری به عمل آورند. پژوهش حاضر دامنه پژوهشی ارزشمندی را برای پژوهش‌های آتی ایجاد کرده است. این پژوهش تنها اثر رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری و چرخش حسابرس بر خطای حسابداری را مورد آزمون قرار داده است. بر این اساس، پژوهش‌های آتی می‌توانند اثر سایر متغیرهای مؤثر بر کیفیت حسابداری و خطای حسابداری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس تهران را بررسی نمایند. لازم به ذکر است که این پژوهش دارای محدودیت‌های مشابهی با محدودیت‌های پژوهش‌های تجربی از این نوع می‌باشد. بطور مثال، تمامی واحدهای تجاری انتخابی در نمونه آماری، از بین شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب شده‌اند؛ بنابراین، در تعمیم نتایج به بعضی از صنایع همانند صنعت مالی، با احتیاط باید عمل شود.

منابع

- افلاطونی، عباس. (۱۳۹۵)، تجزیه و تحلیل آماری با استاتا در تحقیقات حسابداری و مدیریت مالی، انتشارات ترمه، ویرایش اول.
- اکرمی مقدم، عفت. (۱۳۹۵). راهکارهای رفع موانع حسابداری مبتنی بر ریسک، ماهنامه پژوهش‌های مدیریت و حسابداری. شماره ۲۹.
- شمس زاده، باقر و سیف، اصغر و فرهانی، داود. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین ویژگیهای مؤسسه حسابداری و شرکاء حسابداری با کیفیت حسابداری، مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره سوم، شماره ۱.
- کرمی، غلامرضا و بذرافشان، آمنه. (۱۳۸۸). بررسی رابطه دوره تصدی حسابرس و گزارشگری سودهای محافظه‌کارانه در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال دوم، شماره ۷، ۵۵-۸۰.
- محمد رضائی و محمدرضایی (۱۳۹۴)؛ بررسی رابطه بین رتبه مؤسسات حسابداری معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابداری. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۴.
- محمد رضائی، فخرالدین و مهدی محمدرضایی (۱۳۹۴)، بررسی رابطه بین رتبه مؤسسات حسابداری معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابداری. فصلنامه علمی دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، دوره ۴، شماره ۱۴، صص ۱-۱۴.



