



تنوع ویژگی‌های فردی شرکای مؤسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی

دکتر غلامرضا سلیمانی امیری

دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهراء، تهران، ایران

مهسا طهماسبی آشتیانی^۱

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهراء، تهران، ایران

(تاریخ دریافت: ۲۶ دی ۱۴۰۱؛ تاریخ پذیرش: ۲۱ فروردین ۱۴۰۲)

کیفیت حسابرسی بخش مهمی از سیستم افشای اطلاعات است که به‌طور مستقیم بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارد و منجر به تصمیمات و اقدامات ذی‌نفعان می‌شود. با توجه به آنکه در عمل، حسابرسی یک شرکت بر عهده یک تیم حسابرسی، از جمله شرکای مؤسسات حسابرسی که مسئولیت امضای گزارشات حسابرسی را بر عهده دارند، می‌باشد و همچنین، به‌دلیل کوچک بودن و شریک محور بودن اغلب مؤسسات حسابرسی در ایران، بررسی ویژگی‌های فردی شرکا به‌عنوان اشخاص اثرگذار بر کیفیت حسابرسی و اعتبار مؤسسات حسابرسی حائز اهمیت است. بدین‌منظور، تنوع ویژگی‌های فردی شرکای حسابرسی شامل جنسیت، میزان تحصیلات، میزان تجربه و ماندگاری ایشان در مؤسسه بر سه عامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی شامل ارائه اظهارنظر تعدیل‌شده حسابرسی بر صورت‌های مالی، تجدید ارائه صورت‌های مالی و اقلام تعهدی اختیاری شرکت مورد بررسی قرار گرفت. تحلیل‌های آماری پژوهش بر اساس داده‌های استخراج شده از ۱۱۹ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، در بازه زمانی سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۰ انجام گردید و در مجموع ۵۹۵ سال-شرکت مورد بررسی قرار گرفت و به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از رگرسیون چند متغیره استفاده شد. بر اساس یافته‌های این پژوهش، تنوع ویژگی‌های فردی شرکای مؤسسات حسابرسی تأثیر معکوس و معناداری بر ارائه اظهارنظر تعدیل‌نشده بر صورت‌های مالی، تجدید ارائه صورت‌های مالی و میزان مدیریت سود شرکت‌های مورد رسیدگی (اقلام تعهدی اختیاری) دارد. همچنین، به‌طور کلی تنوع ویژگی‌های شرکای مؤسسات حسابرسی تأثیر مثبت (منفی) و معناداری بر (عدم) کیفیت حسابرسی دارد.

واژه‌های کلیدی: تنوع ویژگی‌های فردی شرکای مؤسسات حسابرسی، اظهارنظر تعدیل‌شده حسابرسی، تجدید ارائه صورت‌های مالی، اقلام تعهدی اختیاری، کیفیت حسابرسی.

^۱ mtahmasebi@student.alzahra.ac.ir

مقدمه

رسوایی‌های مالی اخیر نگرانی‌هایی را در رابطه با کیفیت گزارشگری مالی پدید آورده است. در حالی که مسئولیت تهیه صورت‌های مالی بر عهده مدیریت شرکت است ولی در پی این رسوایی‌ها، انگشت اتهام به سوی حسابرسان نیز نشانه رفته است [۸]. کیفیت حسابرسی بخش مهمی از سیستم افشای اطلاعات است که به طور مستقیم بر کیفیت گزارش‌دهی اطلاعات حسابداری تأثیر می‌گذارد و منجر به تصمیمات و اقدامات ذی‌نفعان می‌شود [۱۹]. حجم وسیعی از ادبیات، عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی را از دیدگاه مؤسسات حسابرسی و شرکت‌های پذیرفته شده در بورس از جمله اندازه مؤسسه حسابرسی، چرخش حسابرس و ساختار حاکمیت شرکتی بررسی کرده است [۱۳]، [۱۵]، [۱۶]، [۱۷]، [۳۳]. علاوه بر این، چندین مطالعه اخیر نشان می‌دهد که ویژگی‌های فردی حسابرسان امضاکننده با کیفیت حسابرسی مرتبط است [۲۰]، [۲۲]، [۲۶]. با این حال، این موضوع که کیفیت حسابرسی چگونه با ویژگی‌های یک تیم حسابرسی ارتباط دارد، همچنان مشخص نیست.

آنچه پرداختن به نقش ویژگی‌های شرکای حسابرسی در ایران را جذاب‌تر می‌کند این است که در ایران مؤسسات حسابرسی اغلب کوچک هستند و برقراری سیستم کنترل کیفیت مناسب از لحاظ اقتصادی برای چنین مؤسسات حسابرسی، به صرفه نیست. بنابراین، در چنین شرایطی، کیفیت حسابرسی به احتمال زیاد شریک محور خواهد بود [۸] و بیشتر به تجربه و صلاحیت، قضاوت و درستکاری هر یک از شرکای به کار گرفته شده، بستگی خواهد داشت. ارزش افزوده ایجاد شده توسط حسابرس اگر توسط افراد دارای صلاحیت فراهم شود پدیده‌ای مثبت است [۱۲]. کیفیت حسابرسی تابع عوامل متعددی چون توانایی‌های حسابرس شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق، و کارایی فنی و اجرای عملیات حرفه‌ای است [۱۱]. بنابراین پرداختن به ویژگی‌های شرکای حسابرسی و تأثیراتی که هر یک می‌تواند بر کیفیت حسابرسی داشته باشد، حائز اهمیت می‌باشد.

یکی از مولفه‌هایی که می‌تواند نشان‌دهنده کیفیت پایین حسابرسی باشد، تجدید ارائه صورت‌های مالی است. افزایش چشمگیر تجدید ارائه حسابداری، توجهات آکادمیک، قانونی و عمومی زیادی را با در نظر گرفتن تمامی عواقب آن، به خود جلب کرده است. تجدید ارائه، در واقع تصدیق شرکت مبنی بر حذف مواردی از صورت وضعیت مالی و یا وجود اشتباهی در آن می‌باشد. این تجدید ارائه‌ها و متعاقب آن زیان‌های سهام‌داران، نقش حسابرسان را در تایید کیفیت صورت وضعیت‌های مالی افزایش داده است [۹]. یکی دیگر از عواملی که نشان‌دهنده کیفیت حسابرسی است، ارائه اظهار نظر تعدیل شده (اظهار نظر مشروط، مردود و یا عدم اظهار نظر) بر صورت‌های مالی می‌باشد. دی فوند و ژانگ^۱ (۲۰۱۴) مستند می‌کنند که صدور یک نظر حسابرسی تعدیل شده نشان‌دهنده کیفیت حسابرسی اساسی است [۲۳]. به گفته لنوکس و لی^۲ (۲۰۱۲)، نوع اظهار نظر حسابرس به عنوان معیاری از کیفیت اجرای حسابرسی به شمار می‌رود. بدین

^۱ DeFond & Zhang

^۲ Lennox & Li

معنا که گزارش‌های تعدیل‌شده نسبت به گزارش‌های مقبول با احتمال بیشتری تحریف‌های با اهمیت در شرکت را کشف و گزارش می‌کند [۲۷].

عامل اثرگذار دیگر که مؤید کیفیت حسابرسی است، کیفیت سود می‌باشد. یک حسابرسی با کیفیت بالا می‌تواند مدیریت سود فرصت طلبانه را محدود کند. اقلام تعهدی اختیاری، به‌عنوان پرکاربردترین شاخص مدیریت سود، به‌طور گسترده به‌عنوان معیار کیفیت حسابرسی در تحقیقات حسابرسی استفاده شده است [۲۰]، [۲۱]، [۳۰].

با توجه به مراتب فوق، مسئله اصلی این تحقیق این است که آیا تنوع ویژگی‌های فردی شرکای حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است؟ همچنین آیا تنوع ویژگی‌های فردی شرکای حسابرسی می‌تواند بر تجدید ارائه صورت‌های مالی، گزارش تعدیل‌شده حسابرسی و کیفیت سود تأثیرگذار باشد یا خیر؟ پژوهش حاضر از آن جهت به گسترش ادبیات موضوع در ایران کمک می‌کند که علی‌رغم آنکه تحقیقات بسیاری در تعیین میزان کیفیت حسابرسی مستقل شرکت‌ها و عوامل تأثیرگذار بر آن انجام شده‌است، اما به این موضوع که آیا تنوع ویژگی‌های فردی شرکای مؤسسات حسابرسی که مسئولیت امضا گزارشات حسابرسی صورت‌های مالی را بر عهده دارند، بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است یا خیر، کمتر پرداخته شده‌است. از طرفی، ارتباط بین ویژگی‌های فردی شرکا با عوامل تأثیرگذار بر عدم کیفیت حسابرسی به‌طور هم‌زمان مورد بررسی قرار نگرفته‌است.

ساختار کلی مقاله شامل مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش، روش‌شناسی، فرضیات، مدل‌ها و اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش، یافته‌ها و در نهایت بحث و نتیجه‌گیری پژوهش می‌باشد که در ادامه به تفصیل به آن پرداخته خواهد شد.

مبانی نظری پژوهش

کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی ارتباط مستقیم دارد. زیرا، کیفیت حسابرسی بالاتر اعتبار بیشتری به صورت‌های مالی می‌بخشد. هر چه اطمینانی که حسابرس در مورد صورت‌های مالی ارائه می‌کند، بیشتر باشد، اعتبار گزارشگری مالی نیز بیشتر خواهد بود [۱۴]. مهدوی و دهقانی سعیدی (۱۹۹۵) نشان دادند که با افزایش اشتباهات حسابرسی یعنی کاهش کیفیت حسابرسی، محتوای اطلاعاتی متغیرهای حسابداری کاهش می‌یابد [۴]. بنابراین ویژگی‌های شرکای حسابرسی به‌عنوان یکی از عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی حائز اهمیت می‌باشد.

به‌طور کلی چهار فرضیه برای نیاز به حسابرسی با کیفیت بالا بیان شده‌است که شامل نظریه نمایندگی، نظریه اطلاعات، نظریه علامت‌دهی و نظریه بیمه می‌باشند. نظریه نمایندگی در درجه اول با تکیه بر مسائل پیرامون نمایندگان در شرکت‌ها، به‌طور خاص نقش حسابرس را به‌عنوان یکی از شاخصه‌های مهم و تأثیرگذار بر عملکرد شرکت می‌داند که می‌تواند نشان‌دهنده توانایی شرکت جهت دستیابی به اهداف نظارتی خود باشد. برای کاهش هزینه‌های نمایندگی، حسابرس باید هر گونه خطای گزارشگری مالی را تا جایی که می‌تواند کشف و گزارش کند [۲۲]. هرچه توانایی حسابرس برای انجام این کار بیشتر باشد،

کیفیت حسابرسی بالاتر است. بنابراین، مطالعه عوامل تعیین کننده کیفیت حسابرسی اهمیت نظری و عملی زیادی دارد. همچنین، بر اساس نظریه اطلاعات به این دلیل که صورت‌های مالی حسابرسی شده اطلاعات سودمندی برای تصمیم‌گیری به سرمایه‌گذاران ارائه می‌نماید، حسابرسی یا کیفیت بالا مورد تقاضا قرار می‌گیرد. از طرفی بنابر نظریه بیمه، شرکت‌ها برای کاهش دعاوی حقوقی و انتقال مسئولیت داده‌های مالی به دیگران، ناچارند حسابرس مستقل و شایسته را بپذیرند [۳۲]. همچنین، بر اساس نظریه علامت‌دهی، شرکت‌ها به‌منظور تأیید فعالیت و نشان دادن شفافیت خود، از مؤسسات حسابرسی معتبر استفاده می‌کنند [۱۹].

در این مقاله، به‌منظور برآورد کیفیت حسابرسی از معیارهایی نظیر ارائه اظهارنظر تعدیل‌نشده بر صورت‌های مالی، تجدید ارائه صورت‌های مالی و میزان مدیریت سود شرکت‌های مورد رسیدگی (اقلام تعهدی اختیاری) استفاده شده‌است.

نشانه‌های بسیاری وجود دارد که می‌تواند بیانگر میزان کیفیت حسابرسی باشد، یکی از این نشانه‌ها، کیفیت سود می‌باشد. در ادبیات حسابداری، ارائه تعریف درستی از مدیریت سود بسیار دشوار است، [۱۱]. اگر صورت‌های مالی توسط مؤسسه حسابرسی باکیفیت بالا انجام شود، باعث می‌گردد که مدیر یک سری اشتباهات را انجام ندهد و به‌دنبال مدیریت سود نباشد و اگر هم اشتباهی در صورت‌های مالی موجود باشد، مؤسسه‌ای که به‌اندازه کافی بزرگ باشد از کنترل کیفیت بالاتری برخوردار بوده و در رعایت استانداردها سخت‌گیرانه عمل نموده بنابراین میزان تجدید ارائه نیز کاهش می‌یابد [۴]. از طرفی، در صورت داشتن حسابرسی با کیفیت بالا، صورت‌های مالی نیاز به تجدید ارائه در دوره‌های آتی نخواهند داشت. الیفسن و مزیر^۱ (۲۰۰۰)، سه شرط را برای آنکه صورت‌های مالی حسابرسی شده تجدید ارائه شوند، شامل ریسک‌های ذاتی شرکت، عدم کشف تحریف توسط سیستم کنترل داخلی شرکت و عدم توانایی حسابرسان مستقل در شناسایی تحریف مطرح نموده‌اند. بنابراین، امکان تجدید ارائه صورت‌های مالی در صورت انجام حسابرسی باکیفیت کاهش خواهد یافت [۱۸].

همچنین، نوع اظهارنظر حسابرس نیز می‌تواند به‌نوعی مؤید میزان کیفیت حسابرسی باشد. مدیران همواره تلاش می‌کنند تا گزارش حسابرسی را به‌صورت مقبول دریافت کنند و وضعیت شرکت را به‌نحو مطلوب نشان دهند. زیرا، گزارش‌های غیر مقبول (تعدیل‌شده) هزینه‌هایی را به مدیران تحمیل می‌کنند [۳]. گزارش حسابرسی تعدیل‌شده (غیر مقبول) می‌تواند نشان‌دهنده استقلال بیشتر حسابرس نیز باشد و استقلال حسابرس الزام اجرای فرآیند حسابرسی به‌صورت مستقل و با کیفیت است [۲].

ویژگی‌های فردی شرکای مؤسسات حسابرسی

عوامل مؤثر بسیاری می‌تواند بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار باشد، از جمله این عوامل می‌توان به ویژگی‌های فردی شرکا به‌عنوان تصمیم‌گیرندگان اصلی و نهایی در خصوص اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی و ارائه گزارشات حسابرسی نام برد. از جمله این ویژگی‌ها شامل تجربه و سابقه کاری، قدمت شریک در

^۱ Eilifsen & Messier

مؤسسه، جنسیت و سطح تحصیلات ایشان می‌باشد؛ به طوریکه هر یک از این عوامل سبب تغییر در کیفیت حسابرسی از هر شریک به شریک دیگر خواهد گردید. به دلیل اینکه فعالیت‌ها و مراحل مختلف حسابرسی توسط یک شخص انجام می‌گیرد، یک فرد نمادی از حرفه است و بار مسئولیت حرفه را به‌دوش می‌کشد، از این رو تحلیل شرایط مرتبط با حسابرسی، به دلیل ارتباط با موجود پیچیده‌ای به نام انسان و ویژگی‌های متفاوت آن، با چالش مواجه است [۱۰]. شخصی که در یک حوزه تجربه بیشتری دارد اطلاعات بیشتری را در حافظه خود نگه‌می‌دارد و درک خوبی نسبت به فراوانی نسبی رویدادها دارد. حسابرسان با تجربه، بهتر می‌توانند اشتباهات را شناسایی کنند و توضیحات قابل قبول تری درباره اشتباهات گزارش‌های مالی فراهم کنند [۳۰]. همچنین، افزایش رضایت شغلی منجر به بهبود عملکرد و کاهش جابه‌جایی خواهد شد [۲۵]. لذا، افزایش میزان سابقه و قدمت شریک در مؤسسه به دلیل تسلط بیشتر بر امور و رضایت شغلی بیشتر می‌تواند سبب بهبود کیفیت حسابرسی گردد.

به‌طور عمومی حسابرسان زن در حسابرسی از مردان خطرگریزتر هستند. نظریه‌های جامعه‌شناسی در باب رابطه اخلاق و جنسیت بیان می‌کند زمانی که زن‌ها عملی را تقبیح می‌کنند، نسبت به اعتقادات خود پافشاری بیشتری می‌ورزند. در حسابرسی، جنسیت عامل تأثیرگذاری در فرآیندهای ارزیابی خطر و قضاوت حرفه‌ای تلقی می‌شود. به‌عبارت دیگر، جنسیت را می‌توان عاملی دانست که اظهارنظر نهایی حسابرسان پیرامون ارزیابی و مدیریت خطر سازمان را تحت تأثیر قرار می‌دهد [۶]. در این پژوهش به بررسی نقش ویژگی‌های شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران نیز پرداخته می‌شود. چن و همکاران^۱ (۲۰۱۰) رابطه مثبتی بین اندازه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و کیفیت حسابرسی پیدا کردند. دنگ^۲ و همکاران (۲۰۱۲) نشان می‌دهند که بین اهرم شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد [۱۷].

پیشینه تجربی

در پژوهش‌های خارجی، آتاوال^۳ و همکاران (۲۰۲۲)، به بررسی رابطه بین تنوع ویژگی‌های حسابرسان امضاکننده و کیفیت حسابرسی از سال ۲۰۰۷ لغایت ۲۰۱۷ پرداختند. به‌منظور اندازه‌گیری ویژگی‌های حسابرسان امضاکننده از شاخص هشت عاملی بلاو (۱۹۹۷) استفاده و همچنین جهت اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از شاخص‌هایی همچون مدیریت سود، تجدید ارائه صورت‌های مالی و گزارش تعدیل‌شده حسابرسی استفاده نمودند. نتایج تحقیق آن‌ها بر خلاف تحقیقات پیشین، حاکی از وجود رابطه منفی و معنادار بین تنوع ویژگی‌های حسابرسان امضاکننده و کیفیت حسابرسی بود [۱۳].

هی^۴ و همکاران (۲۰۱۸)، به بررسی تأثیر تنوع تیم حسابرسی بر کیفیت حسابرسی با استفاده از نمونه‌ای شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بازار بورس اوراق بهادار کشور چین طی سال‌های ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۶

^۱ Chen

^۲ Deng

^۳ Athavale

^۴ He

پرداختند. نتایج تحقیق حاکی از آن بود که تنوع ویژگی‌های حسابرسان امضاکننده با کیفیت حسابرسی آن‌ها رابطه معنادار مستقیم دارد. یافته‌های آن‌ها نشان داد که مؤسسات حسابرسی باید کارکنان خود را به گونه‌ای به تیم‌های حسابرسی اختصاص دهند که منجر به ایجاد تیم‌های حسابرسی متفاوت از نظر شناختی شود، زیرا چنین تیم‌هایی احتمال بیشتری برای ارائه حسابرسی با کیفیت بالا دارند [۲۲].

لوپز^۱ (۲۰۱۸)، به بررسی رابطه‌ی بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی، بر اساس مطالعه رفتار اقلام تعهدی بر نمونه‌ای شامل ۴۷۲۳ شرکت غیر بورسی پرتغالی، از سال ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۵ پرداخت. نتایج نشان داد که بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود رابطه معناداری وجود دارد [۲۸].

و انگ^۲ و همکاران (۲۰۱۵)، در پژوهش خود به بررسی این موضوع پرداختند که آیا کیفیت شریک حسابرسی بر احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد و آیا سطوح مختلف کنترل‌های کیفیت چنین تأثیری را کاهش می‌دهند یا خیر. در این پژوهش تعداد کل شکست‌های حسابرسی مرتبط با یک شریک حسابرسی تقسیم‌بر تعداد کل گزارش‌های حسابرسی امضا شده توسط همان شریک مورد محاسبه قرار گرفت. در مجموع، شواهد نشان داد که علی‌رغم سطوح مختلف کنترل‌های کیفیت، کیفیت شریک حسابرسی به‌طور قابل توجهی بر کیفیت کار تأثیر می‌گذارد و این تأثیر با انگیزه‌های اقتصادی خود شرکای حسابرسی تشدید می‌شود [۳۲].

در پژوهش‌های داخلی، محمدرضایی و کاظمی (۱۴۰۱)، نقش ویژگی‌های شرکای حسابرسی (سالهای تجربه شرکا، تنوع تجربه، قدمت شریک و سابقه اشتغال در سازمان حسابرسی) را بر تعداد و انواع بندهای شرط گزارش حسابرسی طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۸ از طریق رگرسیون چندگانه مورد آزمون قرار دادند. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که تجربه متنوع شرکا و قدمت شرکای حسابرسی با بند عدم رعایت استانداردهای مرتبط با تلفیق (بند شرط تاییدیه)، رابطه مثبت و معنادار دارد [۷].

صفرزاده و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهشی به بررسی تأثیر تیپ شخصیتی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نمونه پژوهش ۲۶۳ نفر از حسابرسان دیوان محاسبات بودند که با استفاده از فرمول کوکران تعیین شدند. نتایج تحقیق حاکی از آن بود که نوع شخصیت حسابرسان دیوان محاسبات بر کیفیت حسابرسی ایشان تأثیر گذار است [۵].

لطیفی و جهانشاد (۱۳۹۷)، در پژوهشی به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی و مدیریت سود تعهدی و واقعی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی پرداختند. بدین منظور نمونه‌ای متشکل از ۱۲۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۵ انتخاب گردید. یافته‌های تحقیق نشان داد که کیفیت حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی تأثیر منفی دارد و مدیریت سود تعهدی و واقعی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی تأثیر مثبت دارند [۹].

^۱ Lopez

^۲ Wang

احمدزاده و همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین ابعاد شخصیتی و نوع جنسیت با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی پرداختند. بدین منظور نمونه‌ای شامل ۳۸۴ حسابرس انتخاب شدند. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که رابطه معنی‌داری بین رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی و ابعاد پنج‌گانه شخصیت وجود دارد. به عبارت دیگر، شخصیت فرد در رغبت به انجام این نوع رفتارها تأثیرگذار است [۱]. با توجه به تحلیل‌های بالا، فرضیه‌های پژوهش به شرح ذیل می‌باشد:

فرضیه اول: تنوع ویژگی‌های شرکای مؤسسات حسابرسی تأثیر معکوس و معناداری بر احتمال وقوع اظهار نظر تعدیل‌نشده (مقبول) بر صورت‌های مالی دارد.

فرضیه دوم: تنوع ویژگی‌های شرکای مؤسسات حسابرسی تأثیر معکوس و معناداری بر تجدیدارائه صورت‌های مالی دارد.

فرضیه سوم: تنوع ویژگی‌های شرکای مؤسسات حسابرسی تأثیر معکوس و معناداری بر میزان مدیریت سود شرکت و اقلام تعهدی اختیاری دارد.

فرضیه چهارم: تنوع ویژگی‌های شرکای مؤسسات حسابرسی تأثیر معکوس و معناداری بر عدم کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی دارد.

روش‌شناسی پژوهش

داده‌های مورد نیاز در این پژوهش، از طریق صورت‌های مالی اساسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران گردآوری و اطلاعات شرکای مؤسسات حسابرسی این شرکت‌ها، از سازمان بورس و اوراق بهادار دریافت گردید؛ جامعه آماری این پژوهش، تمام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از ابتدای سال ۱۳۹۶ تا پایان سال ۱۴۰۰ می‌باشد. داده‌ها به صورت سالانه گردآوری و برای انتخاب نمونه آماری از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. سپس فرضیه‌های طرح شده بر اساس مدل‌های همبستگی رگرسیون از طریق نرم‌افزار eviews مورد آزمون قرار گرفت. به علت وجود برخی ناهماهنگی‌ها میان اعضای جامعه، شرایط زیر برای انتخاب نمونه آماری در نظر گرفته شد:

سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفند ماه هر سال باشد.

شرکت‌های نمونه، جزو بانک‌ها و مؤسسه‌های مالی، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، هلدینگ و لیزینگ‌ها نباشند.

شرکت‌ها باید قبل از سال ۱۳۹۵ در بورس پذیرفته شده و تا سال ۱۴۰۰ عضویت آنها تداوم داشته باشد. اطلاعات مالی مورد نیاز برای محاسبه متغیرهای پژوهش درمورد آن شرکت‌ها، در طول دوره پژوهش در دسترس باشند.

مشاهداتی که توسط سازمان حسابرسی مورد حسابرسی قرار گرفته‌اند، از نمونه پژوهش حذف شده‌اند. با توجه به محدودیت‌های فوق‌الذکر، تعداد ۱۱۹ شرکت از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان نمونه آماری این پژوهش در نظر گرفته شد.

مدل‌های پژوهش و اندازه‌گیری متغیرها

برای آزمون فرضیه‌های اول تا سوم پژوهش، از مدل‌های رگرسیون لجستیک و برای آزمون فرضیه چهارم پژوهش، از مدل‌های رگرسیون با استفاده از داده‌های ترکیبی استفاده گردید.

تعاریف عملیاتی متغیرهای پژوهش:

تنوع ویژگی‌های فردی شرکای مؤسسات حسابرسی ($Diversity_{i,t}$): به منظور اندازه‌گیری تنوع ویژگی‌های شرکای مؤسسات حسابرسی از میانگین متغیرهای مجازی (صفر و یک) شامل جنسیت، سابقه کل، ماندگاری در مؤسسه و مقطع تحصیلی شرکای مؤسسه حسابرسی که حسابرسی صورت‌های مالی شرکت را بر عهده دارند، به شرح زیر استفاده می‌شود:

جنسیت: اگر در بین شرکا و حساب‌رسان امضاکننده گزارشات مؤسسه حسابرسی که مسئولیت حسابرسی شرکت را بر عهده دارند، زن حضور داشته‌باشد، این متغیر ۱ و در غیر این صورت صفر لحاظ می‌گردد.

سابقه کل: اگر میانگین کل سابقه شرکای امضاکننده گزارش حسابرسی بالاتر از میانه آن در تمامی شرکت - سال‌های کل نمونه باشد، این متغیر ۱ و در غیر این صورت صفر لحاظ می‌گردد.

ماندگاری در مؤسسه: اگر میانگین میزان ماندگاری شرکای امضاکننده گزارش حسابرسی در مؤسسه بالاتر از میانه آن در تمامی شرکت - سال‌های کل نمونه باشد، این متغیر ۱ و در غیر این صورت صفر لحاظ می‌گردد.

مقطع تحصیلی: اگر بیشترین میزان تحصیلات تکرار شده برای شرکا و حساب‌رسان امضاکننده هر مؤسسه بالاتر از مد (نما) کل نمونه باشد، این متغیر ۱ و در غیر این صورت صفر لحاظ می‌گردد.

اظهاری نظر تعدیل نشده حسابرسی ($MAO_{i,t}$): به منظور اندازه‌گیری متغیر مجازی اظهار نظر تعدیل نشده به عنوان فاکتور عدم کیفیت حسابرسی، در صورت صدور نظر حسابرسی مقبول توسط مؤسسه حسابرسی برای شرکت این متغیر ۱ و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود.

تجدید ارائه صورت‌های مالی ($Restate_{i,t}$): به منظور اندازه‌گیری متغیر مجازی تجدید ارائه صورت‌های مالی به عنوان فاکتور عدم کیفیت حسابرسی، در صورتی که صورت‌های مالی سالانه شرکت متعاقباً ارائه شود، این متغیر ۱ و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود.

مدیریت سود ($DA_{i,t}$): به منظور تخمین اقلام تعهدی اختیاری از آخرین نسخه مدل تعدیل شده جونز که توسط کوتاری و همکارانش (۲۰۰۵) برای تفکیک اجزای اختیاری و غیر اختیاری اقلام تعهدی ارائه شده است، استفاده می‌شود. جونز تفاوت سود و وجوه نقد حاصل از عملیات را به عنوان اقلام تعهدی شناسایی کرده است. به منظور محاسبه اقلام تعهدی اختیاری، ابتدا باید کل اقلام تعهدی تعیین شود، سپس اقلام تعهدی غیر اختیاری محاسبه شده و در نهایت از طریق کسر اقلام تعهدی غیر اختیاری از کل اقلام تعهدی، اقلام تعهدی اختیاری به دست می‌آید.

عدم کیفیت صورت‌های مالی ($Lack\ of\ Quality_{i,t}$): به منظور اندازه‌گیری عدم کیفیت حسابرسی از میانگین متغیرهای مجازی (صفر و یک) شامل اظهار نظر تعدیل نشده، تجدید ارائه صورت‌های مالی و اقلام

تعهدی اختیاری (درجه مدیریت سود) استفاده می‌شود؛ به طوریکه اظهار نظر مقبول و تجدید ارائه صورت های مالی به شیوه توضیح داده در فوق اندازه‌گیری شده و در خصوص اقلام تعهدی اختیاری، چنانچه درجه مدیریت سود محاسبه شده از میانه قدرمطلق این مقدار در تمامی سال - شرکت‌های نمونه بالاتر باشد، این متغیر یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود.

سایر متغیرهای کنترلی به شرح ذیل می‌باشد:

اندازه شرکت (Size): اندازه شرکت، برابر با لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت می‌باشد.

اهرم بدهی (Leverage): اهرم مالی یک شرکت، برابر است با نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها.

بازده دارایی‌ها (ROA): بازده دارایی‌ها که از طریق نسبت سود خالص تقسیم‌بر کل دارایی‌ها محاسبه می‌شود.

نقدینگی (Liquidity): نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری.

نسبت خالص حساب‌های دریافتنی (*REC*): نسبت خالص حساب‌های دریافتنی به کل دارایی‌ها.

نسبت موجودی‌ها (*INV*): نسبت موجودی‌ها به کل دارایی‌ها.

زیان‌دهی صاحبکار (*Loss*): در صورتی که شرکتی دارای زیان خالص باشد، این متغیر ۱ و در غیر این صورت صفر لحاظ می‌گردد.

جریان نقدی حاصل از عملیات (*CFO*): جریان نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی، به صورت خالص

جریان نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی تقسیم‌بر کل دارایی‌ها اندازه‌گیری می‌شود.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

متغیرهای پژوهش به صورت خلاصه در جدول شماره ۱ مورد بررسی قرار گرفت. نتایج آمار توصیفی پژوهش به شرح زیر بوده و مشاهدات شامل ۵۹۵ سال - شرکت می‌باشد.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
Lack of Quality	۰,۴۳۱۸	۰,۵۰۰۰	۱,۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰	۰,۲۷۸۹	۰,۱۴۳۹	۳,۰۵۸۹
MAO	۰,۴۴۳۶	۰,۰۰۰۰	۱,۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰	۰,۴۹۷۲	۰,۲۲۶۶	۱,۰۵۱۳
Restate	۰,۴۳۰۲	۰,۰۰۰۰	۱,۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰	۰,۴۹۵۵	۰,۲۸۱۷	۱,۰۷۹۳
DA	۰,۵۰۰۸	۱,۰۰۰۰	۱,۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰	۰,۵۰۰۴	-۰,۰۰۳۳	۱,۰۰۰۰
Diversity	۰,۵۵۰۰	۰,۵۰۰۰	۰,۷۵۰۰	۰,۰۰۰۰	۰,۲۱۳۰	-۰,۰۶۰۶	۲,۱۹۰۵
Size	۱۵,۲۸۵	۱۵,۰۴۵	۲۰,۸۲۱	۱۱,۳۶۱	۱,۶۰۱۹	۰,۷۳۹۸	۳,۹۷۳۵
Leverage	۰,۵۱۵۳	۰,۵۱۱۸	۰,۹۹۶۵	۰,۰۳۱۴	۰,۲۰۷۵	۰,۰۱۷۷	۲,۳۵۵۵
ROA	۰,۱۶۹۰	۰,۱۴۷۵	۰,۶۷۳۱	-۱,۰۶۳۲	۰,۱۸۲۴	۱,۷۴۶۶	۲,۷۲۶۵
Liquidity	۱,۸۱۳۷	۱,۴۷۶۵	۲۷,۰۹۵	۰,۱۵۵۵	۱,۷۴۶۶	۲,۷۲۶۵	۹,۱۸۶۱
REC	۰,۲۷۵۶	۰,۲۴۵۹	۰,۸۱۰۷	۰,۰۰۰۰	۰,۱۷۳۲	۰,۷۰۵۷	۲,۹۰۶۴
INV	۰,۲۴۰۴	۰,۲۱۹۱	۰,۷۲۴۴	۰,۰۱۱۲	۰,۱۳۸۵	۰,۶۹۰۸	۳,۰۱۴۳

۷,۵۶۲۸	۲,۵۶۱۸	۰,۳۰۷۹	۰,۰۰۰۰	۱,۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰	۰,۱۰۵۸	Loss
۱,۱۶۹۸	-۰,۶۴۱۹	۰,۱۷۰۱	-۱,۳۱۱۰	۰,۷۲۶۶	۰,۱۰۱۰	-۰,۱۲۲۱	CFO

نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق

یافته‌های برآزش مدل رگرسیون برای تخمین فرضیه‌های پژوهش به ترتیب در جدول ۲، ۳، ۴ و ۵ ارائه شده‌است.

جدول ۲. نتایج آزمون فرضیه اول با استفاده از روش لجستیک دیتا

$MAO_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Diversity_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 Leverage_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 Liquidity_{i,t} + \beta_6 REC_{i,t} + \beta_7 CFO_{i,t} + \beta_8 Loss_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$					
نتیجه	سطح معناداری	آماره Z	خطای استاندارد	ضرایب	شرح
-	۰,۷۴۱۵	-۰,۳۲۹۸۹۰	۱,۰۱۴۰۵۸	-۰,۳۳۴۵۲۷	عرض از مبدأ
منفی	۰,۰۰۷۲	-۲,۶۸۸۵۳۰	۰,۴۱۸۵۹۶	-۱,۱۲۵۴۰۹	تنوع شرکای حسابرسی
بی معنی	۰,۷۱۲۹	-۰,۳۶۸۰۱۵	۰,۰۵۶۷۰۴	-۰,۰۲۰۸۶۸	اندازه شرکت
بی معنی	۰,۹۹۱۶	-۰,۰۱۰۵۶۶	۰,۶۶۹۱۴۵	-۰,۰۰۷۰۷۰	اهرم بدهی
مثبت	۰,۰۱۱۴	۲,۵۲۹۹۹۶	۰,۸۲۷۵۸۰	۲,۰۹۳۷۷۴	بازده دارایی‌ها
منفی	۰,۰۲۴۹	-۲,۲۴۳۴۷۵	۰,۱۲۰۶۳۹	-۰,۲۷۰۶۴۹	نقدینگی
بی معنی	۰,۹۰۸۸	۰,۱۱۴۵۸۷	۰,۵۹۲۶۳۵	۰,۰۶۷۹۰۸	خالص حساب‌های دریافتنی
منفی	۰,۰۴۷۴	-۱,۹۸۲۹۲۶	۰,۷۴۵۸۲۰	-۱,۴۷۸۹۰۶	نسبت موجودی‌ها
مثبت	۰,۰۳۴۹	۲,۱۰۹۰۴۱	۰,۳۳۶۵۹۹	۰,۷۰۹۹۰۰	زیان‌دهی صاحبکار
مثبت	۰,۰۳۴۸	۲,۱۱۰۸۸۲	۰,۷۰۲۶۲۶	۱,۴۸۳۱۶۱	جریان نقدی عملیاتی
۰,۶۶۹۶	احتمال هاسمرلم شو		۰,۳۵۴۷۷۷		ضریب تعیین مک فادن
۰,۰۰۰۰۰۰	سطح معناداری LR		۸۶,۱۷۳۰۵		LR-آماره
۰,۰۰۷۴	سطح معناداری آزمون والد		۷,۲۲۸۱۹۲		آزمون والد

جدول ۳. نتایج آزمون فرضیه دوم با استفاده از روش لجستیک دیتا

$Restate_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Diversity_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 Leverage_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 Liquidity_{i,t} + \beta_6 REC_{i,t} + \beta_7 CFO_{i,t} + \beta_8 Loss_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$					
نتیجه	سطح معناداری	آماره Z	خطای استاندارد	ضرایب	شرح

-	۰,۰۰۰۶	۳,۴۵۴۹۴۷	۱,۰۶۱۰۷۱	۳,۶۶۵۹۴۳	عرض از مبدأ
منفی	۰,۰۱۸۴	-۲,۳۵۷۸۵۶	۰,۴۱۷۴۴۹	-۰,۹۸۴۲۸۴	تنوع شرکای حسابرسی
منفی	۰,۰۰۰۵	-۳,۵۰۲۳۰۷	۰,۰۶۰۹۶۸	-۰,۲۱۳۵۲۸	اندازه شرکت
بی‌معنی	۰,۵۱۰۳	-۰,۶۵۸۴۴۲	۰,۶۴۳۵۳۵	-۰,۴۲۳۷۳۱	اهرم بدهی
منفی	۰,۰۰۰۱	-۴,۰۰۳۱۳۵	۰,۸۷۰۱۶۷	-۳,۴۸۳۳۹۷	بازده دارایی‌ها
مثبت	۰,۰۲۱۴	۲,۳۰۰۱۸۱	۰,۰۹۶۶۸۸	۰,۲۲۲۳۹۹	نقدینگی
بی‌معنی	۰,۱۶۹۰	۱,۳۷۵۵۴۵	۰,۵۹۷۴۲۵	۰,۸۲۱۷۸۵	خالص حساب‌های دریافتی
بی‌معنی	۰,۳۱۲۹	-۱,۰۰۹۱۷۰	۰,۷۵۷۹۷۵	-۰,۷۶۴۹۲۵	نسبت موجودی‌ها
بی‌معنی	۰,۳۰۵۶	۱,۰۲۴۴۳۶	۰,۳۵۰۲۵۱	۰,۳۵۸۸۱۰	زیان‌دهی صاحبکار
مثبت	۰,۰۴۶۷	۱,۹۸۹۲۶۹	۰,۶۷۸۵۴۹	۱,۳۴۹۸۱۷	جریان نقدی عملیاتی
۰,۷۶۰۱	احتمال هاسمرلم شو		۰,۳۷۸۸۲۹		ضریب تعیین مک فادن
۰,۰۰۰۰۰۰	سطح معناداری LR		۶۴,۱۰۶۱۴		LR-آماره
۰,۰۰۰۰۶	سطح معناداری آزمون والد		۱۱,۹۳۶۶۶		آزمون والد

جدول ۴. نتایج آزمون فرضیه سوم با استفاده از روش لجستیک دیتا

$DA_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Diversity_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 Leverage_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 Liquidity_{i,t} + \beta_6 REC_{i,t} + \beta_7 CFO_{i,t} + \beta_8 Loss_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$					
نتیجه	سطح معناداری	آماره Z	خطای استاندارد	ضرایب	شرح
-	۰,۰۰۰۰	-۴,۸۹۰۱۷۰	۱,۰۴۱۴۰۱	-۵,۰۹۲۶۲۹	عرض از مبدأ
منفی	۰,۰۳۷۵	-۲,۰۸۰۱۸۲	۰,۴۱۲۴۳۷	-۰,۸۵۷۹۴۴	تنوع شرکای حسابرسی
مثبت	۰,۰۰۰۶	۳,۴۱۷۷۶۵	۰,۰۵۹۳۱۴	۰,۲۰۲۷۲۰	اندازه شرکت
بی‌معنی	۰,۰۵۵۸	۱,۹۱۲۸۵۳	۰,۶۲۰۳۴۸	۱,۱۸۶۶۳۵	اهرم بدهی
مثبت	۰,۰۰۰۷	۳,۳۹۲۷۶۹	۰,۸۷۲۳۸۷	۲,۶۵۴۴۵۸	بازده دارایی‌ها
بی‌معنی	۰,۹۴۴۷	۰,۰۶۹۴۰۷	۰,۰۶۶۳۰۲	۰,۰۰۴۶۹۰۲	نقدینگی
بی‌معنی	۰,۲۳۹۶	۱,۱۷۶۰۸۶	۰,۵۷۸۹۸۳	۰,۶۸۰۹۳۴	خالص حساب‌های دریافتی
بی‌معنی	۰,۲۳۵۴	۱,۱۸۶۴۶۷	۰,۷۲۳۸۱۶	۰,۸۵۸۷۸۴	نسبت موجودی‌ها

زیان‌دهی صاحبکار	۱,۶۳۱۲۴۰	۰,۳۶۵۰۰۲	۴,۴۶۹۱۲۹	۰,۰۰۰۰۰	مثبت
جریان نقدی عملیاتی	-۰,۸۰۸۳۳۱	۰,۶۲۸۵۹۴	-۱,۲۸۵۹۳۵	۰,۱۹۸۵	بی معنی
ضریب تعیین مک فادن	۰,۳۶۶۸۷۸	احتمال هاسمرلم شو		۰,۷۱۲	
-LR آماره	۵۵,۱۶۴۱۳	سطح معناداری LR		۰,۰۰۰۰۰	
آزمون والد	۱۱,۹۳۶۶۶	سطح معناداری آزمون والد		۰,۰۰۰۰۶	

نتایج حاصل از تخمین سه فرضیه اول پژوهش نشان می‌دهد که احتمال آماره Z برای کلیه ضرایب متغیر تنوع شرکای حسابرسی بر احتمال وقوع اظهارنظر مقبول، تجدید ارائه صورت‌های مالی و مدیریت سود (اقدام تعهدی اختیاری، کمتر از ۵٪ است؛ لذا ارتباط فوق از لحاظ آماری معنی‌دار می‌باشد. ضریب تعیین مک فادن، قدرت توضیح دهنده متغیرهای مستقل را نشان می‌دهد که قادر است به میزان ۳۵٪ تا ۳۸٪ تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهد و برای چنین مدل‌هایی مقدار قابل قبولی می‌باشد. احتمال آماره LR برای هر سه مدل بیانگر این است که کل الگو از لحاظ آماری معنی‌دار می‌باشد. احتمال هاسمرلم شو بیشتر از ۵٪ است، که نشان‌دهنده انطباق آماره با مشاهدات واقعی است. جهت اطمینان از غیر صفر بودن ضرایب مطرح شده در فرض صفر مدل پژوهش از آزمون محدودیت (والد) استفاده شد. همان‌گونه که ملاحظه می‌شود سطح احتمال آماره‌ی والد کمتر از ۵ درصد است و بنابراین صفر بودن ضرایب رد می‌شود. با توجه به مراتب فوق، تنوع ویژگی‌های فردی شرکای مؤسسات حسابرسی تأثیر معکوس و معناداری بر اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول)، تجدید ارائه صورت‌های مالی و مدیریت سود (اقدام تعهدی اختیاری) که از جمله عوامل نشان‌دهنده کیفیت پایین حسابرسی می‌باشد، دارد و فرضیه اول، دوم و سوم پژوهش تأیید می‌گردد.

جدول ۵. نتایج آزمون فرضیه چهارم با استفاده از روش پنل دیتا

Lack of Quality _{i,t} = $\beta_0 + \beta_1 \text{Diversity}_{i,t} + \beta_2 \text{Size}_{i,t} + \beta_3 \text{Leverage}_{i,t} + \beta_4 \text{ROA}_{i,t} + \beta_5 \text{Liquidity}_{i,t} + \beta_6 \text{REC}_{i,t} + \beta_7 \text{CFO}_{i,t} + \beta_8 \text{Loss}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$					
نتیجه	سطح معناداری	آماره t	خطای استاندارد	ضرایب	شرح
-	۰,۰۰۰۰	۱۶,۰۱۸۶۲	۰,۱۰۰۸۱۵	۱,۶۱۴۹۲۳	عرض از مبدأ
منفی	۰,۰۰۰۸	-۳,۳۸۲۵۰۱	۰,۰۱۵۴۵۷	-۰,۰۵۲۲۸۳	تنوع شرکای حسابرسی
منفی	۰,۰۰۰۰	-۱۱,۸۴۲۹۰	۰,۰۰۶۰۹۵	-۰,۰۷۲۱۸۰	اندازه شرکت
بی‌معنی	۰,۵۳۵۸	-۰,۶۱۹۵۶۷	۰,۰۲۶۰۲۳	-۰,۰۱۶۱۲۳	اهرم بدهی
منفی	۰,۰۰۰۰	-۴,۱۰۶۱۱۱	۰,۰۳۵۹۶۷	-۰,۱۴۷۶۸۶	بازده دارایی‌ها
بی‌معنی	۰,۸۹۰۲	-۰,۱۳۸۱۷۲	۰,۰۰۵۳۶۳	-۰,۰۰۰۷۴۱	نقدینگی
مثبت	۰,۰۰۸۹	۲,۶۲۷۹۴۲	۰,۰۳۰۴۶۱	۰,۰۸۰۰۴۹	خالص حساب‌های دریافتنی

نسبت موجودی‌ها	-۰,۲۵۹۵۷۵	۰,۰۴۰۲۸۷	-۶,۴۴۳۰۹۶	۰,۰۰۰۰	منفی
زیان‌دهی صاحبکار	۰,۰۸۵۷۴۸	۰,۰۱۱۶۷۰	۷,۳۴۷۶۱۴	۰,۰۰۰۰	مثبت
جریان نقدی عملیاتی	۰,۱۲۲۱۷۳	۰,۰۲۶۲۰۹	۴,۶۶۱۵۰۱	۰,۰۰۰۰	مثبت
ضریب تعیین	۰,۸۰۹۴۵۹	ضریب تعیین تعدیل شده		۰,۷۵۷۶۴۲	
F-آماره	۱۵,۶۲۱۳۸	سطح معناداری		۰,۰۰۰۰۰	
دوربین واتسون	۲,۱۱۳۹۴۸				

نتایج حاصل از تخمین نشان می‌دهد که احتمال آماره t برای ضرایب متغیرهای تنوع شرکای مؤسسه حسابرسی، اندازه شرکت، بازده دارایی‌ها، نسبت خالص حساب‌های دریافتی، نسبت موجودی‌ها، زیان‌دهی صاحبکار و جریان نقدی حاصل از عملیات بر عدم کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی کمتر از ۵٪ است؛ لذا ارتباط فوق از لحاظ آماری معنی‌دار می‌باشد. همچنین، احتمال آماره t برای متغیرهای اهرم بدهی و نقدینگی بیشتر از ۵٪ است. از این رو ضریب برآوردی متغیرهای فوق از لحاظ آماری معنی‌دار نمی‌باشد. ضریب تعیین تعدیل شده قدرت توضیح دهنده متغیرهای مستقل را نشان می‌دهد که قادر است به میزان ۷۶٪ تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهد. احتمال آماره F بیانگر این است که کل مدل از لحاظ آماری معنی‌دار می‌باشد. با توجه به مراتب فوق، تنوع ویژگی‌های فردی شرکای حسابرسی تأثیر منفی و معناداری بر عدم کیفیت حسابرسی دارد. به عبارتی افزایش تنوع در ویژگی‌های فردی شرکای حسابرسی سبب افزایش کیفیت حسابرسی خواهد شد. بنابراین، فرضیه چهارم نیز تأیید می‌گردد.

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

حسابرسی یک شرکت پذیرفته شده در بورس معمولاً بر عهده چندین حسابرس از جمله شریک کار حسابرسی است. بنابراین، آزمایش و تأیید اینکه آیا ویژگی‌های تیم حسابرسی می‌تواند بر کیفیت حسابرسی تأثیر بگذارد، ضروری است. برخی از طرفداران تنوع تیمی استدلال می‌کنند که تنوع منجر به دانش و نظرات بیشتر می‌شود و به تیم حسابرسی کمک می‌کند تا مشکلات پیچیده را از دیدگاه‌های مختلف بررسی کنند و در نهایت کارایی آنها افزایش یابد. بنابراین، آگاهی شرکت‌ها و سرمایه‌گذاران، به هنگام انتخاب مؤسسات حسابرسی در خصوص ویژگی‌ها و اعتبار شرکا ضروری به نظر می‌رسد؛ در واقع انتخاب حسابرسان مستقلی که به سرمایه‌گذاران اطمینان دهند که صورت‌های مالی شرکت منطبق با اصول پذیرفته شده حسابداری است، یکی از شیوه‌های مهم نظارت محسوب می‌گردد. از طرفی، از دیدگاه تقاضای خدمات حسابرسی، شرکت‌های معتبرتر متقاضی خدمات حسابرسی با کیفیت بالا و انجام آن توسط حسابرس معتبر و خوشنام هستند و بخش مهمی از اعتبار مؤسسات حسابرسی ناشی از اعتبار شرکاست. از این رو، در این پژوهش به بررسی ارتباط بین ویژگی‌های فردی شرکای مؤسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداخته شد. از جمله نتایجی که از آزمون‌ها و تحلیل‌های انجام شده در این پژوهش حاصل شد، عبارت از وجود رابطه منفی و معنادار بین تنوع ویژگی‌های فردی شرکای مؤسسات حسابرسی و اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) که نشان‌دهنده کیفیت پایین حسابرسی است، می‌باشد. این یافته با

نتایج پژوهش محمدرضایی و کاظمی (۱۴۰۱) مطابق است. همچنین نتایج فرضیه دوم حاکی از آن بود که تنوع ویژگی‌های شرکای مؤسسات حسابرسی تأثیر منفی و معناداری بر تجدید ارائه صورت‌های مالی دارد، که یافته مذکور با نتایج پژوهش و انگ و همکاران (۲۰۱۵) مطابقت دارد. از طرفی نتایج فرضیه سوم نشان‌دهنده آن بود که تنوع ویژگی‌های شرکای مؤسسات حسابرسی تأثیر منفی و معناداری بر میزان مدیریت سود شرکت و اقلام تعهدی اختیاری دارد و نتیجه مذکور با نتایج پژوهش‌های لویز (۲۰۱۸) و لطیفی و جهان‌شاد (۱۳۹۷) مطابق است. نهایتاً، نتایج حاصل از فرضیه چهارم یعنی تأثیر منفی و معنادار تنوع ویژگی‌های شرکای مؤسسات حسابرسی بر عدم کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی با نتایج پژوهش‌های صفرزاده و همکاران (۱۳۹۹)، هی و همکاران (۲۰۱۸) و احمدزاده و همکاران (۱۳۹۶) مطابقت دارد. با توجه به تأیید فرضیه‌های تحقیق، مبنی بر وجود رابطه منفی و معنادار بین تنوع ویژگی‌های فردی شرکای مؤسسات حسابرسی و عدم کیفیت حسابرسی، به سرمایه‌گذاران و سهام‌داران پیشنهاد می‌شود که به‌هنگام انتخاب مؤسسه حسابرسی در مجمع عمومی عادی سالیانه، ویژگی‌های شرکای آن مؤسسات را نیز لحاظ نمایند. از طرفی مطابق دستورالعمل طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی و اشخاص موضوع ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار اصلاحیه مورخ ۱۳۹۹/۰۵/۱۵، از جمله معیارهای طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی معتمد شامل معیارهای ارزیابی شرکا بوده و این معیارها برخی از ویژگی‌های فردی شرکا از قبیل میزان سابقه کاری، میزان ماندگاری در مؤسسه و میزان تحصیلات را در نظر می‌گیرد. اما، آنچه که تا به امروز در این رتبه‌بندی مورد توجه قرار نگرفته است، نقش حضور زنان در بین شرکای مؤسسات حسابرسی می‌باشد. در این خصوص، به سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود که حضور حداقل یک زن در بین شرکای مؤسسات حسابرسی را در رتبه‌بندی مؤسسات لحاظ نمایند. از طرفی، مطابق دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب ۱۳۹۲/۰۴/۳۱، کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار نیز می‌تواند به‌هنگام بررسی تقاضای پذیرش مؤسسات حسابرسی معتمد، ویژگی‌های فردی شرکای مؤسسات حسابرسی را بیش از گذشته مورد بررسی قرار دهد.

همچنین، به‌منظور پژوهش‌های آتی و تکمیل و توسعه نتایج پژوهش حاضر، پیشنهاد می‌شود تأثیر تنوع تیم حسابرسی متشکل از تنوع شرکا و تنوع پرسنل مؤسسات حسابرسی، به‌طور ترکیبی و جامع‌تر بر کیفیت حسابرسی بررسی گردد و میزان تأثیری که شرکا و پرسنل به‌طور جداگانه بر کیفیت حسابرسی دارند، مورد مقایسه قرار گیرد.

فهرست منابع

۱. احمدزاده، طه، خیراللهی، فرشید، شاه‌ویسی، فرهاد، طاهر آبادی، علی‌اصغر. (۱۳۹۶). "بررسی رابطه بین ابعاد شخصیتی و نوع جنسیت با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی". **حسابداری سلامت**، ۶(۲)، ۱-۲۳.
۲. بستانیان، جواد. (۱۳۸۷). "قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی"، رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی.

۳. حسنیپور، شیوا؛ جانجانی، رضا. (۱۳۹۱). "گزینش الگویی کارآمد برای پیش‌بینی سود بر اساس مقایسه الگوی‌های مربوط". **مطالعات تجربی حسابداری مالی**، ۱۱(۹)، ۱۹۱-۱۵۱.
۴. ساریخانی، نصیبه؛ برزگر، الهه (۱۳۹۵). "بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و ارائه صورت‌های مالی ناشی از مدیریت سود و مدیریت وجه نقد در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران"، ۸(۲)، ۱۳۱-۱۰۳.
۵. صفرزاده، محمدحسین، سجادی، سید حسین، شعبانی، محیا. (۱۳۹۹). "تأثیر تیپ شخصیتی بر کیفیت حسابرسی (مطالعه موردی: حسابرسان دیوان محاسبات ایران)". **دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی**، ۶(۲)، ۱۴۵-۱۵۴.
۶. علوی طبری، حسین، مجتهدزاده، ویدا، بختیاری، نغمه. (۱۳۹۱). "تأثیر جنسیت حسابرس بر کیفیت حسابرسی مستقل". **پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی**، ۴(۱۳)، ۲۱-۴۳.
۷. محمدرضایی و کاظمی (۱۴۰۱). "تعداد و تنوع بندهای شرط گزارش حسابرسی: آزمون ویژگی‌های شرکای حسابرسی به‌عنوان معیار تمایز"، **فصلنامه علمی دانش حسابداری مالی**، ۳(۲)، ۲۹-۷۰.
۸. مهران، ساسان، مرادی، محمد، نخعی، منصور، مطمئن، محسن. (۱۳۹۲). "نقش ویژگی‌های حسابرس در کیفیت سود". **پژوهش‌های حسابداری مالی**، ۵(۲)، ۹۳-۱۰۸.
۹. لطیفی، علی، جهانشاد، آریتا (۱۳۹۸). "تأثیر کیفیت حسابرسی و مدیریت سود تعهدی و واقعی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۴۴(۱۱)، ۶۳-۹۰.
۱۰. نادری، سپیده؛ بنی طالبی دهکردی، بهاره؛ غضنفری، احمد. (۱۳۹۵). "بررسی تأثیر تیپ‌های شخصیتی A, B, C و D حسابرسان بر محتوای گزارش حسابرسی"، **فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، ۵(۲)، ۸۶-۷۱.
۱۱. نمازی، محمد؛ بایزیدی، انور؛ جبار زاده کنگرلویی، سعید؛ (۱۳۹۰). "بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **فصلنامه علمی پژوهشی تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، سال سوم، بهار ۱۳۹۰، شماره ۹.
۱۲. نیکخواه‌آزاد، علی. (۱۳۸۸). **بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی**. چاپ سوم، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
۱۳. Athavale, M., Guo, Z., Meng, Y., Zhang, T. (2022). "Diversity of signing auditors and audit quality: Evidence from capital market in China". **International Review of Economics and Finance**, 78, 554-571.

۱۴. Chang, J. Sun, H. (2009). "Crossed-listed foreign firms' earnings informativeness, earnings management and disclosures of corporate governance information under SOX". **The International Journal of Accounting**, 44(2), 1-32.
۱۵. DeAngelo, L. E. (1981). "Auditor independence, 'low balling' and disclosure regulation". **Journal of Accounting and Economics**, 3(2), 113-127.
۱۶. DeFond, M. L., & Zhang, J. (2014). "A review of archival auditing research". **Journal of Accounting and Economics**, 58(2), 275-326.
۱۷. Deng, M., Melumad, N., & Shibano, T. (2012). "Auditors' liability, investments, and capital markets": A potential unintended consequence of the Sarbanes-Oxley Act.
۱۸. Eilifsen, A., and W. F. Messier. (2000). "The Incidence and Detection of Misstatements: A Review and Integration of Archival Research". **Journal of Accounting Literature**, 19, 1-43.
۱۹. Francis, J. (1984). "The effect of audit firm size on audit prices: A study of the Australia market". **Journal of Accounting and Economics**, 8(6), 133-151.
۲۰. Guan, Y., Su, L. N., Wu, D., & Yang, Z. (2016). "Do school ties between auditors and client executives influence audit outcomes?" **Journal of Accounting and Economics**, 61(2), 506-525.
۲۱. Gul, F. A., Wu, D., & Yang, Z. (2013). "Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data". **The Accounting Review**, 88(6), 1993-2023.
۲۲. He, X., Pittman, J. A., Rui, O. M., & Wu, D. (2017). "Do social ties between external auditors and audit committee members affect audit quality?" **The Accounting Review**, 92(5), 61-87.
۲۳. Ittonen, K., & Trønnes, P. C. (2014). "Benefits and costs of appointing joint audit engagement partners". **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 34(3), 23-46.
۲۴. Kothari, S., Leone, A., & Wasley, C. (2005). "Performance matched discretionary accrual measures". **Journal of Accounting and Economics**, 39(1), 163-197.
۲۵. Kristof-Brown, A & Zimmerman, R & Johnson, E. (2005). "Consequences of Individual's Fit at Work: A Meta-Analysis of Person-Job, PersonOrganization, Person-Group, and Person-Supervisor Fit". **Personnel Psychology**. (58) 2:281-342.
۲۶. Knechel, R. W., Vanstraelen, A., & Zerni, M. (2015). "Does the identity of engagement partners matter? An analysis of audit partner

- reporting decisions". **Contemporary Accounting Research**, 32(4), 1443-1478.
۲۷. Lennox, C., Li, B., (2012). "The consequences of protecting audit partners' personal assets from the threat of liability". **Journal of Accounting and Economics**, 54(1), 154-173.
۲۸. Lopes, P. (2018). "Audit Quality and Earnings Management: Evidence from Portugal". **Athens Journal of Business & Economics**, 4(2), 179-192.
۲۹. MohammadRezaei, F., Faraji, O., & Heidary, Z. (2021). "Audit Partner Quality, Audit Opinions and Restatements: Evidence from Iran". **International Journal of Disclosure and Governance**, 18(4):106-119.
۳۰. Mughal, A., Tao, Q., Sun, Y., & Xiang, X. (2021). "Earnings management at target firms and the acquirers' performance". **International Review of Economics & Finance**, 75(3), 384-404.
۳۱. Wallace, Wanda A (1953), "Economic role of the audit in free and regulated markets: auditing monographs".
۳۲. Wang, Yanyan and Yu, Lisheng and Zhao, Yuping. (2015). "The Association between Audit-Partner Quality and Engagement Quality: Evidence from Financial Report Misstatements". **International Review of Economics and Finance**, 78, 554-571.
۳۳. Zhao, Y., Xu, N., Zhou, D., & Chan, K. C. (2020). "Audit partner rotation and negative information hoarding: Evidence from China". **forthcoming: Accounting and Finance**.



Diversity of Individual Characteristics of Audit Institutions Partners and Audit Quality

Gholamreza Soleimani Amiri (PhD)

Assistant Prof., Faculty of social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran

Mahsa Tahmasebi Ashtiani¹©

Ph.D. Candidate, Faculty of social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran

(Received: January 16, 2023; Accepted: April 10, 2023)

Audit quality is an important part of the information disclosure system that directly affects the quality of financial reporting. Considering that in practice, the audit process of a company is the responsibility of the audit team, and also, due to the small size and partner-oriented nature of most audit institutions in Iran, examining the characteristics of Individual partners are important as people who influence the quality of auditing. For this purpose, the diversity of the individual characteristics of the audit partners, including gender, level of education, work experience, and their tenure in the institution on three factors that determine the quality of the audit, including modified audit opinions, the restatement of annual financial reports and discretionary accruals were investigated. The statistical analysis of the research was carried out based on the data extracted from 119 companies listed in the Tehran Stock Exchange, from 2017 to 2022; Also, to test the research hypotheses, multivariate regression was used. Based on the findings of this research, the diversity of the individual characteristics of the partners of audit institutions has a negative and significant effect on the modified audit opinions, the restatement of annual financial reports, and discretionary accruals. Also, in general, the diversity of the characteristics of audit institutions' partners has a positive (negative) and significant effect on the (lack of) audit quality.

Keywords: Partners of Audit Institutions Diversity, Modified Audit Opinions, Restatement of Financial Statements, Discretionary Accruals, Audit Quality.

¹ mtahmasebi@student.alzahra.ac.ir © (Corresponding Author)