

تأثیر کیفیت حسابرسی بر اختلاف صورتهای مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده

مریم قزل سفلی

دانشجوی کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اداری، دانشگاه بین المللی امام رضا (ع)، مشهد، ایران

آمنه بذرافشان*

استادیار حسابداری، دانشکده علوم اداری، دانشگاه بین المللی امام رضا (ع)، مشهد، ایران

مهدی مرادی

استاد حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران

چکیده

هدف از انجام این مطالعه، بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر میزان اختلاف ارقام مندرج در صورتهای مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده می‌باشد. از آنجاکه پیرامون نحوه تأثیر مثبت و منفی کیفیت حسابرسی بر این اختلاف، دو تحلیل رقیب وجود دارد، پژوهش حاضر به مطالعه تجربی تأثیر چهار معیار کیفیت حسابرسی شامل «نوع موسسه (دولتی یا خصوصی بودن)، امتیاز کنترل کیفیت موسسه، اندازه موسسه حسابرسی و تخصص صنعت حسابرس»، بر میزان اختلاف اقلام در صورتهای مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده شامل «دارایی‌ها، بدهی‌ها، سود عملیاتی، سود (زیان) قبل از کسر مالیات، سود (زیان) بعد از کسر مالیات و جریان نقد عملیاتی» می‌پردازد. بدین منظور داده‌های مربوط به ۱۵۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۵ مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. نتایج پژوهش حاکی از رابطه مستقیم و معنادار بین نوع موسسه حسابرسی و امتیاز کنترل کیفیت موسسه حسابرسی با اختلاف ارقام مندرج در صورت سود و زیان حسابرسی شده و حسابرسی نشده است. به این ترتیب، در شرکت‌هایی که توسط سازمان حسابرسی و موسسات دارای رتبه الف، حسابرسی می‌شوند میزان اختلاف ارقام مندرج در صورت سود و زیان حسابرسی شده و حسابرسی نشده بیشتر است. بعلاوه، نتایج حاکی از آن است که اندازه موسسه حسابرسی و تخصص صنعت حسابرس بر اختلاف صورتهای مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده تأثیر معناداری ندارد.

واژگان کلیدی: صورتهای مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده، کیفیت حسابرسی، امتیاز کنترل کیفیت موسسه حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی، تخصص صنعت حسابرس.

۱. مقدمه

پرواضح است که صورت‌های مالی به عنوان یکی از مهمترین منابع اطلاعاتی برای انعکاس وضعیت مالی، نتایج عملکرد و جریان های نقدی واحدهای تجاری شناخته شده است. از این رو نهادهای ناظر بر بازارهای مالی در سراسر دنیا با تصویب قوانینی شرکت‌ها را ملزم به ارائه صورت‌های مالی نموده‌اند. آنچه در این میان مهم تلقی شده است کیفیت این گزارشات می‌باشد. گزارشات با کیفیت موجب حفظ منافع عموم جامعه و تخصیص بهینه منابع می‌شود. از جمله ویژگی‌های مهم در بهبود کیفیت اطلاعات، قابلیت اتکا و به موقع بودن اطلاعات است. به عبارت دیگر برای اینکه بتوان از مجرای اطلاعات بهترین منافع را برای استفاده‌کنندگان تأمین کرد، باید بین اطلاعات به موقع از یک سو و اطلاعات قابل اتکا از سوی دیگر، نوعی مصالحه ایجاد کرد و از این طریق سودمندی اطلاعات گزارش شده را بهبود بخشید. در این راستا سازمان بورس و اوراق بهادار ایران نیز تلاش نموده تا از یک سو تاخیر زمانی گزارشگری را کاهش و از سوی دیگر قابلیت اتکای صورتهای مالی را افزایش دهد. طبق دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکتهای ثبت شده نزد سازمان بورس مصوب ۸۶/۰۵/۰۳، شرکت‌ها ملزم هستند صورتهای مالی سالانه حسابرسی نشده خود را حداکثر ۶۰ روز پس از پایان سال مالی و در مورد شرکت‌هایی که ملزم به تهیه صورتهای مالی تلفیقی هستند حداکثر ۹۰ روز پس از پایان سال مالی ارائه کنند؛ همچنین شرکت‌ها ملزم به ارائه صورتهای مالی سالانه حسابرسی شده شرکت اصلی و تلفیقی گروه، حداقل ۱۰ روز قبل از برگزاری مجمع عمومی عادی و حداکثر ۴ ماه پس از پایان سال مالی هستند. بنابراین وجود فاصله زمانی بین انتشار صورتهای مالی حسابرسی نشده شرکت‌ها و صورتهای مالی حسابرسی شده شرکت‌ها اجتناب ناپذیر است.

از آنجایی که گزارش‌های حسابرسی نشده زودتر از گزارش‌های حسابرسی شده منتشر و در اختیار عموم قرار می‌گیرند، همین گزارش‌های حسابرسی نشده، تنها گزینه‌های در دسترس برای افراد جهت تحلیل و ارزیابی عملکرد و نیز پیش بینی وضعیت آتی شرکت می‌باشند. از اینرو هرچه اختلاف بین ارقام صورتهای مالی حسابرسی شده با صورتهای مالی حسابرسی نشده کمتر باشد، به سود عموم خواهد بود. چراکه این امر منجر به تحقق سود مورد انتظار سرمایه‌گذاران، کاهش هزینه سرمایه شرکت‌ها، کاهش افت و خیز قیمت سهام، کاهش تراکم تقاضا برای خرید یا فروش و ... خواهد شد. لذا توجه به تفاوت این دو گزارش (صورتهای مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده) و عوامل موثر بر کاهش میزان اختلاف دو گزارش با اهمیت خواهد بود. یکی از عواملی که انتظار می‌رود بر میزان اختلاف صورتهای مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده شرکت‌ها اثرگذار باشد کیفیت حسابرسی می‌باشد (دیفاند و چانگ^۱، ۲۰۱۴؛ ۳۵). پیرامون نحوه اثرگذاری کیفیت حسابرسی بر میزان اختلاف دو تحلیل رقیب وجود دارد. در تحلیل اول، انتظار می‌رود در صورت انجام یک حسابرسی با کیفیت میزان اختلاف صورتهای مالی حسابرسی شده و

حسابرسی نشده افزایش یابد. چراکه در اینصورت میزان اشتباهات کشف شده توسط حسابرس بیشتر خواهد بود. این امر موجب می شود اقلام اشتباه بعد از انجام حسابرسی اصلاح گردد در نتیجه اختلاف زیاد خواهد بود. در تحلیل دوم انتظار بر این است که کیفیت حسابرسی موجب کاهش میزان اختلاف صورتهای مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده گردد. زمانیکه مدیریت شرکت بر این امر واقف است که حسابرسی شرکت توسط حسابرس با کیفیت صورت می گیرد بالتبع گزارشات ارائه شده توسط مدیریت از همان ابتدای کار با کیفیت خواهد بود در نتیجه اشتباهات انجام شده از سوی شرکت و بالتبع اشتباهات کشف شده توسط حسابرس کمتر و میزان اختلاف کمتر خواهد بود.

از آنجایی که در دنیا گزارشات مالی قبل از انجام حسابرسی توسط حسابرسان مستقل منتشر نمی شود پژوهشی در این زمینه تاکنون انجام نشده است. در این راستا دیفاند و چانگ (۲۰۱۴: ۳۵) نیز بر این نکته اذعان دارند که مناسبترین شواهد پیرامون بررسی اثربخشی و ارزشمندی فرآیند حسابرسی، مقایسه گزارشات مالی حسابرسی شده و نشده می باشد. با این حال چنین چالش بزرگی پیش روی محققان است که اطلاعات مالی حسابرسی نشده چندان در دسترس نیست. به این ترتیب علیرغم اهمیتی که این موضوع دارد چنین تحقیقی تاکنون در دنیا انجام نشده است و از این منظر دارای نوآوری محسوب می شود. ادامه مقاله به شرح زیر سازماندهی شده است. در ادامه ادبیات مربوط به این مطالعه مورد بررسی قرار می گیرد. بخش بعدی به توضیح روش پژوهش و مدل پژوهش می پردازد. یافته های پژوهش در ادامه ارائه می شود. در نهایت نتایج و پیشنهادها ارائه می گردد.

۲. مبانی نظری و بسط فرضیه های پژوهش

گزارشگری مالی مالی و افشا ابزار مهمی برای مدیریت جهت انتقال اثربخش اطلاعات به اشخاص برون سازمانی می باشد. در ادبیات نظری و تجربی، فرضیه ها و تئوری های متعددی پیرامون افشا و پیامدهای اقتصادی آن مطرح شده است. طبق تئوری علامت دهی، شرکت ها به منظور دستیابی به منابع محدود سرمایه در رقابت با هم هستند. اگر شرکت اطلاعات بیشتری پیرامون فعالیت های خود افشا کند اعتماد سرمایه گذاران را به خود جلب نموده و بالتبع سرمایه بیشتری جذب خواهد کرد. گزارشات قابل اتکا و به موقع موجب می شود افراد بتوانند به درستی چشم اندازهای آتی شرکت را ارزیابی نمایند. این امر می تواند موجب کاهش ریسک سرمایه گذاری گردد. بعلاوه طبق تئوری نمایندگی ارائه اطلاعات قابل اتکا و بموقع می تواند منجر به کاهش مخارج نمایندگی شده و ارزش شرکت را افزایش دهد. به این ترتیب محققان و صاحب نظران جملگی به دنبال افزایش کیفیت گزارشات مالی بوده اند. در این میان یکی از راهکارهایی که می تواند کیفیت گزارشات را ارتقا بخشد انجام یک حسابرسی با کیفیت است. اما به دلیل اثرات ویژه ای که ارائه به موقع

اطلاعات بر کسب بازدهی دارد سرمایه‌گذاران اغلب نسبت به گزارشات حسابرسی نشده شرکت‌ها واکنش نشان می‌دهند و بر اساس این اطلاعات تصمیمات خود را اتخاذ می‌کنند.

برای اینکه بتوان از مجرای اطلاعات بهترین منافع را برای استفاده‌کنندگان تأمین کرد، باید بین اطلاعات مربوط و بموقع از یک سو و اطلاعات قابل اتکا از سوی دیگر، نوعی موازنه برقرار کرد و از این طریق به سودمندی اطلاعات گزارش شده پرداخت. بر همین اساس هیئت استانداردهای حسابداری مالی، در چارچوب نظری گزارشگری مالی، ویژگیهای کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات را، «مربوط بودن» و «قابل اتکا بودن» تعریف و «به‌موقع بودن» را بعنوان یکی از محدودیت‌های حاکم بر خصوصیات کیفی اطلاعات مالی معرفی نموده است.

به این ترتیب باید به این نکته توجه داشت که همواره بین صورت‌های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده اختلافاتی وجود خواهد داشت که تعدد اقلام و ارقام متفاوت، منجر به کاهش اعتماد فعالان بازار سرمایه، افزایش هزینه سرمایه و خروج منابع مالی از این بازار خواهد شد. این اختلافات ناشی از عوامل مختلفی خواهد بود که این عوامل می‌تواند مربوط به حسابرسی، عملیات حسابرسی، واحد مورد رسیدگی و یا اختلاف در قوانین، دستورالعمل‌ها یا استانداردهای حسابداری و... باشد. از یک سو عده‌ای معتقدند انجام یک حسابرسی باکیفیت می‌تواند منجر به «کاهش اختلاف» صورت‌های مالی حسابرسی نشده و صورت‌های مالی حسابرسی شده شود. به اعتقاد این دسته از صاحب‌نظران اگر شرکت‌ها به کیفیت بالای خدمات حسابرسی خود واقف باشند کیفیت گزارشات اولیه منتشر شده از سوی آنها بیشتر خواهد بود. در نتیجه تفاوت چندانی بین ارقام قبل و بعد از اجرای حسابرسی وجود نخواهد داشت.

از سوی دیگر به اعتقاد برخی صاحب‌نظران، حسابرسی با کیفیت می‌تواند با سخت‌گیری بیش از اندازه حسابرسی منجر به «افزایش اختلاف» صورت‌های مالی حسابرسی نشده و صورت‌های مالی حسابرسی شده شود. به این ترتیب که در صورت انجام یک حسابرسی با کیفیت، میزان اشتباهات کشف شده از سوی حسابرسی بیشتر خواهد بود. این امر موجب می‌شود اقلام اشتباه بعد از انجام حسابرسی اصلاح گردد. در نتیجه اختلاف ارقام حسابرسی نشده و حسابرسی شده بیشتر خواهد بود. به این ترتیب هر دو رابطه مثبت و منفی بین کیفیت حسابرسی و اختلاف صورت‌های مالی حسابرسی نشده و صورت‌های مالی حسابرسی شده مورد انتظار است.

پیشینه تجربی

همانگونه که قبلاً به آن اشاره شد پیرامون واکاوی رابطه کیفیت حسابرسی و اختلاف صورت‌های مالی حسابرسی نشده و صورت‌های مالی حسابرسی شده تحقیقی انجام نشده است؛ بنابراین در ادامه به تحقیقات مشابهی که تاثیر کیفیت حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی را مورد بررسی قرار داده‌اند اشاره می‌شود.

گارون^۲ و همکاران (۲۰۱۸؛ ۴۹)، پایین^۳ (۲۰۰۸؛ ۱۰۹) و کریشان^۴ (۲۰۰۳؛ ۱) دریافتند که کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌هایی که توسط حسابرسان متخصص در صنعت حسابرسی می‌شوند بیشتر است. نورالحق^۵ و همکاران (۲۰۱۷؛ ۱۷۷)، نلسون و پرات^۶ (۲۰۱۸؛ ۱۷۱) و سلیم^۷ (۲۰۱۸؛ ۶۹) نیز دریافتند در شرکت‌هایی که توسط مؤسسات باکیفیت حسابرسی می‌شوند مدیریت سود کمتر و هزینه تامین مالی نیز پایین می‌باشد. یافته‌های حاصل از تحقیقات چینگ^۸ و همکاران (۲۰۱۵؛ ۲۱۱)، اوکولیو^۹ (۲۰۱۴؛ ۶۳)، گریلی^{۱۰} و همکاران (۲۰۱۱؛ ۷۷) و بکر^{۱۱} و همکاران (۱۹۹۸؛ ۱) نیز حاکی از وجود رابطه منفی بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود است. کلارکسون^{۱۲} (۲۰۰۰؛ ۵۹۵) مشاهده نمود کیفیت حسابرسی موجب بهبود صحت پیش‌بینی‌های سود مدیران می‌شود. مرفوع و امیری (۱۳۹۳؛ ۶۳) دریافتند شرکت‌هایی که توسط مؤسسات بزرگ حسابرسی شده‌اند و تخصص حسابرسان در آن صنعت بیشتر است، از اقلام تعهدی اختیاری کم‌تری برخوردار هستند. نتایج مشاهدات صالحی و همکاران (۱۳۹۵؛ ۴۷) حاکی از آن است که اندازه حسابرسان و تخصص حسابرسان با پایداری سود ارتباط مثبت و معناداری داشته است. اما، تداوم تصدی حسابرسان رابطه معناداری با پایداری سود نداشته است. همچنین، شدت ارتباط بین کیفیت حسابرسی (اندازه و تخصص حسابرسان) و پایداری سود در بین شرکت‌های در مانده‌ی مالی نسبت به شرکت‌های غیردر مانده‌ی مالی شدیدتر بوده است.

فایلس^{۱۳} و همکاران (۲۰۱۴؛ ۹۳) دریافتند احتمال تجدید ارائه در شرکت‌هایی که توسط مؤسسات حسابرسی کوچک حسابرسی شده‌اند بیشتر است. نتایج پژوهش جیانگ^{۱۴} و همکاران (۲۰۱۵؛ ۱۲۵) بیانگر آن بود که دستکاری سود، احتمال مشاهدات تجدید ارائه ناشی از مدیریت سود را افزایش می‌دهد، اما حسابرسی باکیفیت بالا این اثر را محدود می‌نماید. بالینحال، آنها چنین شواهدی برای تجدید ارائه ناشی از جریان نقدی پیدا نکردند، به عبارتی افزایش کیفیت حسابرسی اثری بر تجدید ارائه ناشی از جریان نقدی ندارد. مطالعات کیند^{۱۵} (۲۰۰۸؛ ۴۹) نشان می‌دهد که ویژگی حسابرسان از جمله اندازه موسسه، شهرت حسابرسان و تخصص حسابرسان می‌تواند بر کیفیت حسابرسان و الزام کارفرما به تجدید ارائه ارقام صورت-های مالی در سال بعد مؤثر باشد. یافته‌های پژوهش ساریخانی و برزگر (۱۳۹۵؛ ۱۰۳) نشان می‌دهد بین معیارهای کیفیت حسابرسان و تجدید ارائه، رابطه معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر، با افزایش کیفیت حسابرسان، احتمال تجدید ارائه ناشی از مدیریت سود و تجدید ارائه ناشی از مدیریت وجه نقد کاهش می‌یابد. به عبارت دیگر، بین اندازه حسابرسان و تخصص حسابرسان با هر سه معیار تجدید ارائه رابطه منفی و معنادار وجود دارد. افزون بر این، بین دوره تصدی و تجدید ارائه در حالت کلی و تجدید ارائه ناشی از مدیریت سود، رابطه مثبت و معنادار مشاهده شده است. نبات دوست باغمیشه و محمدزاده سالطه (۱۳۹۵؛ ۱۵۹) تأثیر کیفیت

حسابرسی را با استفاده از ۵ معیار، کشف تحریفات مالیاتی، کشف تحریفات قانونی، کشف تحریفات در برآوردهای حسابداری، کشف تحریفات در رویه‌های حسابداری و کشف سایر تحریفات، بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی کردند. یافته‌های آنها نشان می‌دهد شرکت‌هایی که دارای حسابرس با کیفیت می‌باشند قابلیت مقایسه بالایی دارند.

ولی‌پور و ولی‌پور (۱۳۹۵؛ ۸۳) با بررسی ۲۱۴ شرکت در بازه زمانی سالهای ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ دریافتند سود حسابرسی نشده و سود حسابرسی شده تاثیر مثبت و معنی‌داری بر ارزش سهام داشته است و سود حسابرسی شده دارای محتوای اطلاعاتی بیشتری نسبت به سود حسابرسی نشده است. بعلاوه عدم تقارن اطلاعاتی دارای نقش تعدیل‌کنندگی بر رابطه بین سود هر سهم حسابرسی نشده و حسابرسی شده با تغییرات ارزش سهام است. طبق شواهد حاصل از پژوهش حسنی و عظیم‌زاده (۱۳۹۶؛ ۱۳۹)، بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود تعهدی رابطه معنی‌دار و منفی برقرار است. در عین حال، رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود تعهدی در شرایط ضعف سودآوری و ضعف نقدینگی، همچنان معنی‌دار و منفی است. به این ترتیب شرکت‌های درگیر بحران مالی که توسط حسابرس بزرگ حسابرسی شده‌اند، مدیریت سود کمتری داشته‌اند.

با توجه به مطالب مذکور، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تبیین می‌گردد:

فرضیه ۱- بین «نوع موسسه حسابرسی (سازمان حسابرسی یا سایر موسسات)» و «اختلاف صورت‌های مالی حسابرسی شده و صورت‌های مالی حسابرسی نشده» رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ۲- بین «امتیاز کنترل کیفیت موسسات حسابرسی» و «اختلاف صورت‌های مالی حسابرسی شده و صورت‌های مالی حسابرسی نشده» رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ۳- بین «اندازه موسسات حسابرسی (براساس تعداد شرکا)» و «اختلاف صورت‌های مالی حسابرسی شده و صورت‌های مالی حسابرسی نشده» رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ۴- بین «تخصص حسابرس در صنعت» و «اختلاف صورت‌های مالی حسابرسی شده و صورت‌های مالی حسابرسی نشده» رابطه معناداری وجود دارد.

۳. روش شناسی پژوهش

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که شرایط زیر در مورد آنها صدق کند: ۱. بانک، شرکت بیمه و سرمایه‌گذاری نباشد، ۲. سال مالی آنها به پایان اسفند ختم شود، ۳. بین سالهای ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۵ تغییر سال مالی نداشته باشند، و ۴. اطلاعات مورد نیاز آنها در دوره زمانی پژوهش در دسترس باشد. با توجه به مجموعه شرایط فوق، ۱۵۶ شرکت به عنوان نمونه تحقیق انتخاب شدند.

مدل تحقیق

برای آزمون فرضیه اول تحقیق، یعنی رابطه بین نوع موسسه حسابرسی (سازمان حسابرسی یا سایر موسسات) و اختلاف صورتهای مالی حسابرسی شده و صورتهای مالی حسابرسی نشده، از مدل رگرسیون خطی چندمتغیره به شرح زیر استفاده می‌شود (شایان ذکر است انتخاب متغیرهای کنترلی که در مدل‌های پژوهش وارد شده‌اند به پیروی از تحقیقات گارون و همکاران (۲۰۱۸)، نورالحق و همکاران (۲۰۱۷) و مرفوع و امیری (۱۳۹۳) می‌باشد).

$$DIF = \alpha_0 + \alpha_1 GOV + \alpha_2 SIZE + \alpha_3 FIRST\ YEAR + \alpha_4 LEV + \alpha_5 MB + \alpha_6 LOSS + \alpha_i \sum INDUSTRY + \alpha_j \sum YEAR$$

DIF: میزان اختلاف صورتهای مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده می‌باشد. برای اندازه‌گیری این متغیر، از لگاریتم قدرمطلق میزان اختلاف در «جمع دارایی، جمع بدهی، سود عملیاتی، سود خالص قبل از کسر مالیات، سود خالص بعد از کسر مالیات و جریان نقد عملیاتی» در صورتهای مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده استفاده می‌شود. GOV: یک متغیر مجازی است، به این ترتیب که اگر شرکت توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی شده باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر خواهد بود. SIZE: اندازه شرکت است که برای اندازه‌گیری این متغیر از لگاریتم متوسط فروش و دارایی شرکت استفاده می‌شود. اندازه شرکت می‌تواند معیاری از پیچیدگی شرکت باشد (لی^۶، ۲۰۰۸؛ ۲۳۷). بنابراین انتظار می‌رود هرچه اندازه شرکت بیشتر باشد پیچیدگی بیشتر و در نتیجه کیفیت حسابرسی کمتر و بالتبع اختلاف ارقام حسابرسی شده و نشده کمتر باشد. FIRSTYEAR: یک متغیر مجازی است به این ترتیب که اگر موسسه حسابرسی اولین سالی باشد که شرکت مورد نظر را حسابرسی می‌کند عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر خواهد بود. به اعتقاد برخی از صاحبان نظران، حسابرسان در سال‌های اولیه تصدی خود استقلال بیشتری دارند و بالتبع کیفیت حسابرسی انجام شده از سوی آنها بیشتر است (هیلی و کیم^{۱۷}، ۲۰۰۳؛ ۱۱). برخی دیگر، در مقابل، معتقدند کیفیت حسابرسی در حسابرسی‌های نخستین به دلیل عدم آشنایی با محیط فعالیت صاحبکار کمتر است (کارسلو و ناگی^{۱۸}، ۲۰۰۴؛ ۵۵). به این ترتیب حسابرسی نخستین می‌تواند یکی از عوامل اثرگذار بر اختلاف صورتهای مالی حسابرسی نشده و حسابرسی شده باشد. LEV: این نسبت از تقسیم کل بدهی بر کل دارایی بدست می‌آید. این نسبت بیانگر فشار مالی شرکت است. در شرکت‌هایی که فشار مالی بیشتر است ممکن است سرمایه‌گذاری کمتری روی تهیه گزارشات مالی باکیفیت صورت گیرد یا حتی برای خوب جلوه دادن وضعیت مالی شرکت این گزارشات مورد تحریف قرار گیرد (والاس^{۱۹} و همکاران، ۲۰۱۲؛ ۴۲). به این ترتیب انتظار می‌رود هرچه نسبت بدهی افزایش یابد اختلاف ارقام حسابرسی نشده و حسابرسی شده نیز افزایش یابد. MB: فرصت رشد است که از تقسیم ارزش بازار حقوق صاحبان سهام بر ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام آن در پایان دوره اندازه‌گیری

می‌شود. طبق یافته‌های محققان، احتمال دستکاری ارقام مندرج در گزارشات مالی در شرکت‌های با فرصت رشد بالا، بیشتر است (اسکینر و اسلون^{۲۰}، ۲۰۰۲؛ ۲۹۰). بنابراین انتظار می‌رود هرچه فرصت رشد بیشتر باشد اختلاف ارقام حسابرسی نشده و حسابرسی شده نیز بیشتر باشد. LOSS: چنانچه شرکت در هر یک از سال‌های مورد مطالعه زیان‌ده باشد، ارزش یک و در غیر اینصورت، ارزش صفر خواهد داشت. این امکان وجود دارد که دستکاری ارقام صورت‌های مالی در شرکت‌های زیان‌ده بیشتر (شیهو و بلو^{۲۱}، ۲۰۱۳؛ ۴۷) و بالتبع اختلاف ارقام حسابرسی نشده و حسابرسی شده بیشتر باشد. INUSTRYD: متغیر مجازی نوع صنعت و YAER: متغیر مجازی سال مورد بررسی می‌باشد.

جهت آزمون فرضیه دوم تحقیق، یعنی رابطه بین امتیاز کنترل کیفیت موسسات حسابرسی و اختلاف صورت‌های مالی حسابرسی شده و صورت‌های مالی حسابرسی نشده، از مدل رگرسیون خطی چند متغیره به شرح زیر استفاده می‌شود.

$$DIF = \alpha_0 + \alpha_1 RANK + \alpha_2 SIZE + \alpha_3 FIRSTYEAR + \alpha_4 LEV + \alpha_5 MB + \alpha_6 LOSS + \alpha_i \sum INDUSTRY + \alpha_j \sum YEAR$$

RANK: امتیازات کنترل کیفیت موسسات حسابرسی که از سوی جامعه حسابداران رسمی تعیین می‌شود می‌باشد. به این ترتیب اگر شرکت توسط سازمان حسابرسی و موسسه‌های دارای رتبه الف حسابرسی شود عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر خواهد بود.

جهت آزمون فرضیه سوم تحقیق، یعنی رابطه بین اندازه موسسات حسابرسی (براساس تعداد شرکا) و اختلاف صورت‌های مالی حسابرسی شده و صورت‌های مالی حسابرسی نشده، از مدل رگرسیون خطی چند متغیره به شرح زیر استفاده می‌شود.

$$DIF = \alpha_0 + \alpha_1 AUDITSIZE + \alpha_2 SIZE + \alpha_3 FIRSTYEAR + \alpha_4 LEV + \alpha_5 MB + \alpha_6 LOSS + \alpha_i \sum INDUSTRY + \alpha_j \sum YEAR$$

AUDITSIZE: اندازه موسسه حسابرسی بر اساس تعداد شرکا می‌باشد. اگر تعداد شرکای موسسه حسابرسی بزرگتر از میانه تعداد شرکای کل موسسات در نمونه (که برابر ۴ است) باشد متغیر موردنظر برابر با یک و در غیر اینصورت صفر خواهد بود.

جهت آزمون فرضیه چهارم تحقیق، یعنی رابطه بین تخصص حسابرسی در صنعت و اختلاف صورت‌های مالی حسابرسی شده و صورت‌های مالی حسابرسی نشده، از مدل رگرسیون خطی چند متغیره به شرح زیر استفاده می‌شود.

$$DIF = \alpha_0 + \alpha_1 SPECIALITY + \alpha_2 SIZE + \alpha_3 FIRST YEAR + \alpha_4 LEV + \alpha_5 MB + \alpha_6 LOSS + \alpha_i \sum INDUSTRY + \alpha_j \sum YEAR$$

SPECIALITY: تخصص حسابرسی در صنعت می‌باشد. برای اندازه‌گیری این متغیر از رویکرد سهم بازار موسسات حسابرسی استفاده می‌شود. اگر سهم بازار موسسه حسابرسی بزرگتر از [1.2] * $\frac{1}{\text{تعداد شرکت‌های موجود در صنعت}}$ باشد، موسسه حسابرسی متخصص و متغیر موردنظر یک و در غیر اینصورت صفر خواهد بود.

۴. یافته های پژوهش

آمار توصیفی

آمار توصیفی مربوط به متغیرهای مورد استفاده در این تحقیق در جدول ۱ نمایش داده شده است. همانگونه که مشاهده می شود در بین شش رقم بررسی شده از صورتهای مالی، کمترین میزان اختلاف رقم حسابرسی نشده و حسابرسی شده مربوط به سود قبل از کسر مالیات (۱/۷۳۵) و بیشترین رقم مربوط به جریان نقد عملیاتی (۲/۲۹۵) بوده است. بطور متوسط حدود ۲۴ درصد شرکتها توسط سازمان حسابرسی شده اند، ۸۵ درصد شرکتها توسط موسسات رتبه الف و سازمان حسابرسی مورد حسابرسی قرار گرفته اند و ۵۳ درصد حسابرسان شرکتهای مورد بررسی در صنعت صاحبکار متخصص بوده اند. بعلاوه بطور میانگین ۷۶ درصد شرکتها توسط موسسات بزرگ حسابرسی شده اند.

نگاره ۱. آمار توصیفی

| نوع متغیر | متغیرهای کمی | نماد | میانگین | میانه | انحراف معیار | کمینه | بیشینه |
|-----------|----------------------------------|------------|---------|---------|--------------|--------|--------|
| ۱ | اختلاف داراییها | DIF | ۲/۱۷۴ | ۲/۲۵۸ | ۲/۱۷۴ | ۰ | ۷/۲۱۵ |
| | اختلاف بدهیها | DIF | ۲/۲۳۷ | ۲/۵۹۱ | ۲/۱۴۸ | ۰ | ۷/۷۳۶ |
| | اختلاف سود عملیاتی | DIF | ۱/۷۳۵ | ۰ | ۱/۹۵۲ | ۰ | ۶/۶۶۹ |
| | اختلاف سود قبل کسر مالیات | DIF | ۱/۶۸۸ | ۰ | ۱/۹۰۶ | ۰ | ۶/۵۴۰ |
| | اختلاف سود بعد کسر مالیات | DIF | ۱/۷۵۰ | ۰/۷۷۸ | ۱/۸۹۶ | ۰ | ۶/۴۶۵ |
| | اختلاف جریان نقد عملیاتی | DIF | ۲/۲۹۵ | ۲/۸۳۰ | ۲/۱۵۶ | ۰ | ۷/۲۹۷ |
| | اندازه شرکت | SIZE | ۱۳/۹۴۴ | ۱۳/۷۷۳ | ۱/۴۷۴ | ۹/۷۳۴ | ۱۹/۲۲۸ |
| ۲ | اهرم مالی | LEV | ۰/۶۰۸ | ۰/۶۱۴ | ۰/۲۰۶ | ۰/۰۶۶ | ۱/۷۸۸ |
| | فرصت رشد | MB | ۲/۲۴۳ | ۱/۹۴۷ | ۱/۵۷۲ | -۳/۷۰۱ | ۹/۳۱۹ |
| ۳ | متغیرهای کیفی | نماد | مقادیر | فراوانی | درصد فراوانی | | |
| | نوع موسسه حسابرسی | GOV | ۱ | ۸۰۱ | ۷۶٪ | | |
| | امتیاز کنترل کیفیت موسسه حسابرسی | RANK | ۰ | ۱۶۲ | ۱۵٪ | | |
| | | | ۱ | ۸۹۷ | ۸۵٪ | | |
| | اندازه موسسه حسابرسی | AUDIT SIZE | ۱ | ۲۵۱ | ۲۴٪ | | |
| | | | ۱ | ۸۰۸ | ۷۶٪ | | |
| | تخصص صنعت حسابرس | SPECIALITY | ۰ | ۵۰۰ | ۴۷٪ | | |
| | | | ۱ | ۵۵۹ | ۵۳٪ | | |
| | اولین سال حسابرس | FIRST YEAR | ۰ | ۲۶۰ | ۲۵٪ | | |
| | | | ۱ | ۷۹۰ | ۷۵٪ | | |
| | زیان زده بودن | LOSS | ۰ | ۹۴۴ | ۹۰٪ | | |
| | | | ۱ | ۱۱۵ | ۱۰٪ | | |

آمار استنباطی

یکی از مفروضات اساسی در تخمین مدل رگرسیون چندمتغیره، عدم وجود همبستگی خطی بین متغیرهای توضیحی یا همان همخطی می‌باشد. نتایج آزمون همخطی در جدول ۲ ارائه شده است. با توجه به اینکه برای تمامی متغیرها، عامل تورم واریانس کمتر از ۱۰ می‌باشد، هیچگونه هم خطی بین متغیرها وجود نداشته و برازش مدل می‌تواند صورت پذیرد.

نگاره ۲. آزمون همخطی

| متغیر | ضریب تولرانس | عامل تورم واریانس |
|------------|--------------|-------------------|
| GOV | ۰/۷۸۷ | ۱/۲۷۰ |
| rank | ۰/۹۰۸ | ۱/۱۰۲ |
| AUDITSIZE | ۰/۹۰۸ | ۱/۱۰۲ |
| SPECIALITY | ۰/۷۴۱ | ۱/۳۴۹ |
| SIZE | ۰/۶۹۷ | ۱/۴۳۵ |
| LEV | ۰/۶۹۷ | ۱/۴۳۵ |
| FIRSTYEAR | ۰/۸۹۶ | ۱/۱۱۶ |
| MB | ۰/۷۸۴ | ۱/۲۷۵ |
| LOSS | ۰/۸۰۰ | ۱/۲۴۹ |

نگاره ۳. نتایج حاصل از برازش مدل مربوط به فرضیه اول

$$DIF = \alpha_0 + \alpha_1 GOV + \alpha_2 SIZE + \alpha_3 FIRST\ YEAR + \alpha_4 LEV + \alpha_5 MB + \alpha_6 LOSS + \alpha_i \sum INDUSTRY + \alpha_j \sum YEAR$$

| اختلاف دارایی | اختلاف بدهی | اختلاف سود عملیاتی | اختلاف سود قبل از مالیات | اختلاف سود بعد از مالیات | اختلاف جریان نقد عملیاتی | |
|----------------------|----------------------|----------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|-----------|
| ضرایب (سطح معناداری) | ضرایب (سطح معناداری) | ضرایب (سطح معناداری) | ضرایب (سطح معناداری) | ضرایب (سطح معناداری) | ضرایب (سطح معناداری) | |
| -۰/۰۷۱ | -۰/۰۱۴ | ۰/۲۴۳ | ۰/۲۳۸ | ۰/۲۳۷ | ۰/۱۰۰ | GOV |
| (۰/۶۶۶) | (۰/۹۳۲) | (۰/۰۹۶)* | (۰/۱۰۰)* | (۰/۰۹۹)* | (۰/۵۸۳) | |
| ۱/۱۹۹ | -۰/۹۸۵ | ۰/۷۶۹ | ۰/۹۷۱ | ۰/۹۱۴ | ۰/۷۲۹ | |
| (/۰/۰۰۱)*** | (۰/۰۰۶)*** | (۰/۰۱۸)** | (۰/۰۰۲)** | (۰/۰۰۴)*** | (۰/۰۶۴)* | LEV |
| ۰/۳۹۱ | ۰/۴۲۴ | ۰/۳۶۵ | ۰/۳۱۴ | ۰/۳۳۶ | ۰/۳۰۶ | |
| (۰/۰۰۰)*** | (۰/۰۰۰)*** | (۰/۰۰۰)*** | (۰/۰۰۰)*** | (۰/۰۰۰)*** | (۰/۰۰۰)*** | SIZE |
| ۰/۱۳۱ | ۰/۱۷۴ | ۰/۰۶۸ | ۰/۱۳۴ | ۰/۱۶۳ | ۰/۲۸۰ | FIRSTYEAR |
| (۰/۳۹۰) | (۰/۲۴۷) | (۰/۶۱۹) | (۰/۳۱۹) | (۰/۲۲۳) | (۰/۰۹۸)* | |
| ۰/۵۱۹ | ۰/۱۷۸ | ۰/۶۶۵ | ۰/۵۷۰ | ۰/۵۲۶ | ۰/۴۸۴ | |
| (۰/۰۲۳)** | (۰/۴۲۷) | (۰/۰۰۱)*** | (۰/۰۰۵)*** | (۰/۰۰۹)*** | (۰/۰۵۵)* | LOSS |

تأثیر کیفیت حسابرسی بر اختلاف صورتهای مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده/۱۲۱

| | ۰/۰۵۰ | ۰/۰۶۸ | ۰/۰۴۱ | ۰/۰۳۸ | ۰/۰۱۲ |
|--------------------------|----------------------------|----------|---------|---------|---------|
| MB | (۰/۲۵۴) | (۰/۰۸۸)* | (۰/۲۹۸) | (۰/۳۳۳) | (۰/۸۰۵) |
| | اثر سال و صنعت کنترل گردید | | | | |
| R ² تعدیل شده | ۰/۱۴۰ | ۰/۱۴۵ | ۰/۱۲۳ | ۰/۱۲۷ | ۰/۱۵۹ |
| آماره F | ۷/۸۵۱ | ۸/۱۰۴ | ۶/۸۷۰ | ۷/۱۱۹ | ۷/۰۹۶ |
| سطح معناداری | (۰/۰۰۰) | (۰/۰۰۰) | (۰/۰۰۰) | (۰/۰۰۰) | (۰/۰۰۰) |
| دوربین-واتسون | ۱/۶۱۳ | ۱/۶۴۹ | ۱/۵۵۹ | ۱/۵۴۱ | ۱/۷۲۱ |

در نگاره ۳، نتایج حاصل از برازش مدل مربوط به فرضیه اول نشان داده شده است. در این مدل، رابطه میان نوع موسسه حسابرسی (سازمان حسابرسی یا سایر موسسات) و اختلاف صورتهای مالی حسابرسی شده و صورتهای مالی حسابرسی نشده مورد بررسی قرار می‌گیرد. همانگونه که مشاهده می‌شود نوع موسسه حسابرسی با اختلاف دارایی‌ها (سطح معناداری ضریب: ۰/۶۶۶)، بدهی‌ها (سطح معناداری ضریب: ۰/۹۳۲) و جریان‌های نقدی عملیاتی (سطح معناداری ضریب: ۰/۵۸۳) در صورتهای مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده ارتباط معناداری نداشته، اما با اختلاف سود (زیان) عملیاتی (سطح معناداری ضریب: ۰/۰۹۶)، سود قبل از کسر مالیات (سطح معناداری ضریب: ۰/۱۰۰) و سود بعد از کسر مالیات (سطح معناداری ضریب: ۰/۰۹۹) در صورتهای مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده ارتباط مثبت و معناداری در سطح ده درصد دارد. به عبارت دیگر در شرکتهایی که توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی می‌شوند میزان اختلاف سود (زیان) عملیاتی، سود (زیان) قبل و بعد از کسر مالیات در صورتهای مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده بیشتر است. شایان ذکر است از آزمون دوربین واتسون جهت بررسی وجود یا عدم وجود خودهمبستگی بین مقادیر خطا استفاده شده است. چنانچه مقدار آماره این آزمون بین ۱/۵ و ۲/۵ باشد نشان‌دهنده عدم وجود خودهمبستگی بین مقادیر خطا می‌باشد.

در نگاره ۴، نتایج حاصل از برازش مدل مربوط به فرضیه دوم نشان داده شده است. در این مدل، رابطه میان امتیاز کنترل کیفیت موسسات حسابرسی و اختلاف صورتهای مالی حسابرسی شده و صورتهای مالی حسابرسی نشده مورد بررسی قرار می‌گیرد. همانگونه که مشاهده می‌شود ارتباط معناداری بین امتیاز کنترل کیفیت موسسات حسابرسی با اختلاف دارایی‌ها (سطح معناداری ضریب: ۰/۸۵۰)، اختلاف بدهی‌ها (سطح معناداری ضریب: ۰/۸۹۱) و اختلاف جریان‌های نقدی عملیاتی (سطح معناداری ضریب: ۰/۱۳۴) در صورتهای مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده وجود ندارد. اما این شاخص با اختلاف سود (زیان) عملیاتی (سطح معناداری ضریب: ۰/۰۲۱)، اختلاف سود قبل از کسر مالیات (سطح معناداری ضریب: ۰/۰۰۵) و اختلاف سود بعد از کسر مالیات (سطح معناداری ضریب: ۰/۰۰۲) ارتباط مثبت و معناداری دارد. بنابراین می‌توان بیان نمود که بین کیفیت حسابرسی و اختلاف صورت سود و زیان حسابرسی شده و حسابرسی نشده به طور کلی ارتباط

مثبت و معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر در شرکت هایی که توسط موسسات دارای رتبه الف، حسابرسی می شوند میزان اختلاف سود (زیان) عملیاتی، سود (زیان) قبل و بعد از کسر مالیات در صورت های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده بیشتر است.

در نگاره ۵، نتایج حاصل از برازش مدل مربوط به فرضیه سوم نشان داده شده است. در این مدل، رابطه میان اندازه موسسه حسابرسی و اختلاف صورت های مالی حسابرسی شده و صورت های مالی حسابرسی نشده مورد بررسی قرار می گیرد. همانگونه که مشاهده می شود اندازه موسسه حسابرسی با هیچکدام از شش شاخص صورت های مالی یعنی اختلاف دارایی ها (سطح معناداری ضریب: ۰/۷۷۳)، اختلاف بدهی ها (سطح معناداری ضریب: ۰/۲۶۹)، اختلاف سود عملیاتی (سطح معناداری ضریب: ۰/۵۹۳)، اختلاف سود قبل از کسر مالیات (سطح معناداری ضریب: ۰/۹۵۴)، اختلاف سود بعد از کسر مالیات (سطح معناداری ضریب: ۰/۷۳۰) و اختلاف جریان های نقدی عملیاتی (سطح معناداری ضریب: ۰/۸۹۸) که در این تحقیق برای سنجش رابطه معنادار بین کیفیت حسابرسی و اختلاف صورت های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده استفاده شده اند؛ رابطه معناداری ندارد. از اینرو می توان اظهار نمود که بین اندازه موسسه حسابرسی و اختلاف صورت های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده به طور کلی ارتباط معناداری وجود ندارد.

نگاره ۴. نتایج حاصل از برازش مدل مربوط به فرضیه دوم

$$DIF = a_0 + a_1RANK + a_2SIZE + a_3FIRST\ YEAR + a_4LEV + a_5MB + a_6LOSS + a_7\sum INDUSTRY + a_8\sum YEAR$$

| | اختلاف دارایی | اختلاف بدهی | اختلاف سود عملیاتی | اختلاف سود قبل از مالیات | اختلاف سود بعد از مالیات | اختلاف جریان نقد عملیاتی |
|--------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| RANK | ضرایب (سطح معناداری) | ضرایب (سطح معناداری) | ضرایب (سطح معناداری) | ضرایب (سطح معناداری) | ضرایب (سطح معناداری) | ضرایب (سطح معناداری) |
| | ۰/۳۴ | ۰/۲۴ | ۰/۳۷۶ | ۰/۴۵۴ | ۰/۴۹۶ | ۰/۲۹۲ |
| | (۰/۸۵۰) | (۰/۸۹۱) | (۰/۰۲۱)** | (۰/۰۰۵)** | (۰/۰۰۲)** | (۰/۱۳۴) |
| LEV | ۱/۱۹۷ | ۰/۹۸۶ | ۰/۸۲۴ | ۱/۰۳۴ | ۰/۹۸۱ | ۰/۷۷۲ |
| | (۰/۰۰۱)** | (۰/۰۰۶)** | (۰/۰۱۱)** | (۰/۰۰۱)** | (۰/۰۰۲)** | (۰/۰۵۰)** |
| SIZE | ۰/۳۸۳ | ۰/۴۲۲ | ۰/۳۷۶ | ۰/۳۲۱ | ۰/۳۴۲ | ۰/۳۰۱ |
| | (۰/۰۰۱)** | (۰/۰۰۱)** | (۰/۰۰۱)** | (۰/۰۰۱)** | (۰/۰۰۱)** | (۰/۰۰۱)** |
| FIRST YEAR | ۰/۱۵۰ | ۰/۱۸۱ | ۰/۰۵۰ | ۰/۱۲۶ | ۰/۱۵۹ | ۰/۲۸۶ |
| | (۰/۳۱۵) | (۰/۲۲۰) | (۰/۷۰۸) | (۰/۳۴۰) | (۰/۲۲۷) | (۰/۰۸۳)* |
| LOSS | ۰/۵۱۴ | ۰/۱۷۷ | ۰/۶۵۳ | ۰/۵۵۳ | ۰/۵۰۶ | ۰/۴۶۷ |
| | (۰/۰۲۴)** | (۰/۴۳۰) | (۰/۰۰۱)** | (۰/۰۰۶)** | (۰/۰۱۲)** | (۰/۰۶۴)* |
| MB | ۰/۰۰۷ | ۰/۰۵۲ | ۰/۰۶۲ | ۰/۰۳۵ | ۰/۰۳۲ | ۰/۰۱۴ |
| | (۰/۸۷۱) | (۰/۲۳۹) | (۰/۱۲۴) | (۰/۳۷۲) | (۰/۴۲۰) | (۰/۷۶۵) |
| R ² تعدیل شده | ۰/۱۴۱ | ۰/۱۵۱ | ۰/۱۴۵ | ۰/۱۲۶ | ۰/۱۳۲ | ۰/۱۶۱ |
| آماره F | ۷/۸۸۱ | ۸/۴۶۱ | ۸/۱۲۲ | ۷/۰۴۰ | ۷/۳۶۵ | ۷/۲۰۱ |

اثر سال و صنعت کنترل گردید

تأثیر کیفیت حسابرسی بر اختلاف صورتهای مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده/۱۳۳

| | | | | | | |
|---------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| سطح معناداری | (۰/۰۰۰) | (۰/۰۰۰) | (۰/۰۰۰) | (۰/۰۰۰) | (۰/۰۰۰) | (۰/۰۰۰) |
| دوربین-واتسون | ۱/۷۱۶ | ۱/۵۶۱ | ۱/۵۷۳ | ۱/۶۷۱ | ۱/۶۴۹ | ۱/۶۱۳ |

نگاره ۵. نتایج حاصل از برازش مدل مربوط به فرضیه سوم

$$DIF = \alpha_0 + \alpha_1 AUDITSIZE + \alpha_2 SIZE + \alpha_3 FIRSTYEAR + \alpha_4 LEV + \alpha_5 MB + \alpha_6 LOSS + \alpha_i \sum INDUSTRY + \alpha_j \sum YEAR$$

| اختلاف جاریان نقد عملیاتی | اختلاف سود بعد از مالیات | اختلاف سود قبل از مالیات | اختلاف سود عملیاتی | اختلاف بدهی | اختلاف دارایی | |
|----------------------------|--------------------------|--------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|--------------------------------|
| ضرایب (سطح معناداری) | ضرایب (سطح معناداری) | ضرایب (سطح معناداری) | ضرایب (سطح معناداری) | ضرایب (سطح معناداری) | ضرایب (سطح معناداری) | AUDITSIZE |
| ۰/۰۲۳ | -۰/۰۴۷ | ۰/۰۰۸ | -۰/۰۷۴ | -۰/۱۶۷ | -۰/۰۴۴ | |
| (۰/۸۹۸) | (۰/۷۳۰) | (۰/۹۵۴) | (۰/۵۹۳) | (۰/۲۶۹) | (۰/۷۷۳) | |
| ۰/۷۳۴ | ۰/۹۲۵ | ۰/۹۸۹ | ۰/۷۷۸ | ۰/۹۶۵ | ۱/۱۸۹ | |
| (۰/۰۶۲)* | (۰/۰۰۴)** | (۰/۰۰۲)** | (۰/۰۱۷)** | (۰/۰۰۷)** | (۰/۰۰۱)** | LEV |
| ۰/۳۱۴ | ۰/۳۶۰ | ۰/۳۳۶ | ۰/۳۹۱ | ۰/۴۲۹ | ۰/۳۸۶ | |
| (۰/۰۰۰)** | (۰/۰۰۰)** | (۰/۰۰۰)** | (۰/۰۰۰)** | (۰/۰۰۰)** | (۰/۰۰۰)** | SIZE |
| ۰/۲۶۰ | ۰/۱۰۵ | ۰/۰۸۲ | ۰/۰۰۵ | ۰/۱۶۱ | ۰/۱۴۲ | FIRSTYEAR |
| (۰/۱۱۶) | (۰/۴۲۷) | (۰/۵۳۶) | (۰/۹۷۰) | (۰/۲۷۵) | (۰/۳۴۱) | |
| ۰/۴۹۱ | ۰/۵۳۸ | ۰/۵۷۹ | ۰/۶۷۹ | ۰/۱۸۸ | ۰/۵۱۹ | |
| (۰/۰۵۱)* | (۰/۰۰۸)** | (۰/۰۰۴)** | (۰/۰۰۱)** | (۰/۴۰۳) | (۰/۰۲۳)* | LOSS |
| -۰/۰۱۳ | ۰/۰۳۲ | ۰/۰۳۵ | ۰/۰۶۳ | ۰/۰۵۳ | ۰/۰۰۸ | MB |
| (۰/۷۸۳) | (۰/۴۱۳) | (۰/۳۷۲) | (۰/۱۲۰) | (۰/۲۲۷) | (۰/۸۶۵) | |
| اثر سال و صنعت کنترل گردید | | | | | | |
| ۰/۱۵۹ | ۰/۱۲۳ | ۰/۱۱۹ | ۰/۱۴۱ | ۰/۱۵۲ | ۰/۱۴۱ | R² تعدیل شده |
| ۷/۰۹۱ | ۶/۹۱۵ | ۶/۶۶۸ | ۷/۸۸۰ | ۸/۵۱۹ | ۷/۸۸۴ | F آماره |
| (۰/۰۰۰) | (۰/۰۰۰) | (۰/۰۰۰) | (۰/۰۰۰) | (۰/۰۰۰) | (۰/۰۰۰) | سطح معناداری |
| ۱/۷۲۱ | ۱/۵۴۹ | ۱/۵۶۴ | ۱/۶۶۴ | ۱/۶۴۸ | ۱/۶۱۳ | دوربین-واتسون |

در نگاره ۶، نتایج حاصل از برازش مدل مربوط به فرضیه چهارم نشان داده شده است. در این مدل، رابطه میان تخصص صنعت حسابرس و اختلاف صورتهای مالی حسابرسی شده و صورتهای مالی حسابرسی نشده مورد بررسی قرار می‌گیرد. همانگونه که مشاهده می‌شود بین تخصص صنعت

حسابرس و هیچکدام از شاخص‌های شش گانه تعریف شده برای سنجش رابطه معنادار بین کیفیت حسابرسی و اختلاف صورت‌های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده یعنی اختلاف دارایی‌ها (سطح معناداری ضریب: ۰/۲۵۰)، اختلاف بدهی‌ها (سطح معناداری ضریب: ۰/۱۱۷)، اختلاف سود عملیاتی (سطح معناداری ضریب: ۰/۵۶۱)، اختلاف سود قبل از کسر مالیات (سطح معناداری ضریب: ۰/۳۸۶)، اختلاف سود بعد از کسر مالیات (سطح معناداری ضریب: ۰/۶۰۴) و اختلاف جریان‌های نقدی عملیاتی (سطح معناداری ضریب: ۰/۷۲۱) رابطه معنادار برقرار نیست. بنابراین میتوان نتیجه گرفت که بین تخصص صنعت حسابرس و اختلاف صورت‌های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده به طور کلی ارتباط معناداری وجود ندارد.

نگاره ۶. نتایج حاصل از برازش مدل مربوط به فرضیه چهارم

$$DIF = \alpha_0 + \alpha_1 SPECIALITY + \alpha_2 SIZE + \alpha_3 FIRST\ YEAR + \alpha_4 LEV + \alpha_5 MB + \alpha_6 LOSS + \alpha_7 \sum INDUSTRY + \alpha_8 \sum YEAR$$

| اختلاف دارایی | اختلاف بدهی | اختلاف سود عملیاتی | اختلاف سود قبل از مالیات | اختلاف سود بعد از مالیات | اختلاف جریان نقد عملیاتی |
|----------------------------|----------------------|----------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| ضرایب (سطح معناداری) | ضرایب (سطح معناداری) | ضرایب (سطح معناداری) | ضرایب (سطح معناداری) | ضرایب (سطح معناداری) | ضرایب (سطح معناداری) |
| -۰/۱۶۶ | -۰/۲۲۳ | ۰/۰۷۶ | ۰/۱۱۱ | ۰/۰۶۶ | ۰/۰۵۸ |
| (۰/۲۵۰) | (۰/۱۱۷) | (۰/۵۶۱) | (۰/۳۸۶) | (۰/۶۰۴) | (۰/۷۲۱) |
| ۱/۲۰۲ | ۰/۹۹۴ | ۰/۷۸۲ | ۰/۹۸۳ | ۰/۹۲۷ | ۰/۷۳۱ |
| (۰/۰۰۱)*** | (۰/۰۰۵)*** | (۰/۰۱۶)** | (۰/۰۰۲)*** | (۰/۰۰۴)*** | (۰/۰۶۳)* |
| ۰/۴۱۱ | ۰/۴۵۸ | ۰/۳۷۶ | ۰/۳۱۸ | ۰/۳۴۸ | ۰/۳۰۵ |
| (۰/۰۰۰)*** | (۰/۰۰۰)*** | (۰/۰۰۰)*** | (۰/۰۰۰)*** | (۰/۰۰۰)*** | (۰/۰۰۰)*** |
| ۰/۱۲۳ | ۰/۱۴۵ | ۰/۰۲۴ | ۰/۰۹۸ | ۰/۱۱۹ | ۰/۲۶۷ |
| (۰/۴۱۴) | (۰/۳۲۴) | (۰/۸۵۹) | (۰/۰۰۲)*** | (۰/۳۶۷) | (۰/۱۰۹) |
| ۰/۵۲۷ | ۰/۱۹۳ | ۰/۶۷۰ | ۰/۵۷۳ | ۰/۵۳۱ | ۰/۴۸۷ |
| (۰/۰۲۱)** | (۰/۳۸۹) | (۰/۰۰۱)*** | (۰/۰۰۵)*** | (۰/۰۰۸)*** | (۰/۰۵۴)* |
| ۰/۰۰۷ | ۰/۰۵۲ | ۰/۰۶۲ | ۰/۰۳۶ | ۰/۰۳۲ | -۰/۰۱۳ |
| (۰/۸۷۳) | (۰/۲۴۰) | (۰/۱۲۳) | (۰/۳۷۰) | (۰/۴۱۸) | (۰/۷۸۱) |
| اثر سال و صنعت کنترل گردید | | | | | |
| R ² تعدیل شده | ۰/۱۴۲ | ۰/۱۵۳ | ۰/۱۴۱ | ۰/۱۲۰ | ۰/۱۲۴ |
| آماره F | ۷/۹۴۳ | ۸/۵۷۹ | ۷/۸۸۲ | ۶/۷۰۳ | ۶/۹۲۲ |
| سطح معناداری | (۰/۰۰۰) | (۰/۰۰۰) | (۰/۰۰۰) | (۰/۰۰۰) | (۰/۰۰۰) |
| دوربین-واتسون | ۱/۶۱۲ | ۱/۶۵۰ | ۱/۶۶۴ | ۱/۵۶۵ | ۱/۷۲۰ |

۵. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

به دلیل اثرات زیادی که ارائه به موقع اطلاعات بر کسب بازدهی سرمایه‌گذاران دارد، سرمایه‌گذاران اطلاعات حسابرسی نشده شرکت‌ها را مورد استفاده قرار می‌دهند. به این ترتیب هدف اصلی این

تحقیق تعیین تأثیر کیفیت حسابرسی بر اختلاف صورتهای مالی حسابرسی شده و صورتهای مالی حسابرسی نشده می‌باشد. پس از مرور مبانی نظری تحقیق، در ادامه به بررسی تأثیر چهار معیار کیفیت حسابرسی شامل «نوع موسسه (سازمان حسابرسی یا سایر موسسات)، امتیاز کنترل کیفیت موسسه، اندازه موسسه حسابرسی و تخصص صنعت حسابرس» بر میزان اختلاف اقلام در صورتهای مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده شامل «دارایی‌ها، بدهی‌ها، سود عملیاتی، سود (زیان) قبل از کسر مالیات، سود (زیان) بعد از کسر مالیات و جریان نقد عملیاتی» پرداخته شده است. نتایج بدست آمده از بررسی ۱۵۶ شرکت فعال در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۵ حاکی از آن است که نوع موسسه حسابرسی (سازمان حسابرسی یا سایر موسسات) و همچنین امتیاز کنترل کیفیت موسسات حسابرسی با اختلاف دارایی‌ها، بدهی‌ها و جریان‌های نقدی عملیاتی در صورتهای مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده ارتباط مثبت و معناداری در سطح ده درصد دارد. به عبارت دیگر در شرکت‌هایی که توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی می‌شوند میزان اختلاف سود (زیان) عملیاتی، سود (زیان) قبل و بعد از کسر مالیات در صورتهای مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده بیشتر است. به این ترتیب می‌توان ادعا نمود سازمان حسابرسی و موسساتی که در رتبه بندی جامعه حسابداران رسمی ایران، رتبه الف را کسب می‌کنند با ارائه کیفیت بالاتر خدمات حسابرسی موجب افزایش اختلاف صورت سود و زیان حسابرسی شده و حسابرسی نشده خواهند شد و این افزایش اختلاف می‌تواند ناشی از استقلال، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای حسابرس، سخت‌گیری بیش از اندازه حسابرس، ضعف حسابدار و مدیر مالی شرکت به عنوان تهیه‌کننده صورتهای مالی و یا سایر مشکلات ناشی از شرکت و حسابرس باشد که نیاز به تحقیقات آتی را ایجاد می‌کند. بنظر می‌رسد با توجه به اینکه در تحقیقات نظری و تجربی حسابداری سود بعنوان یک اندازه ارزیابی کننده و پیش بینی کننده بااهمیت تلقی شده و نسبت قیمت به سود از مهم‌ترین نسبت‌های مالی مورد استفاده برای ارزیابی شرکت‌ها معرفی شده و شواهد قوی در ارتباط با محتوای اطلاعاتی سود حسابداری ارائه شده است ارقام مندرج در صورت سود و زیان (و بطور خاص رقم سود) بیشتر مورد دستکاری توسط مدیریت قرار گیرد. انجام یک حسابرسی با کیفیت می‌تواند فاصله ارقام سود حسابرسی نشده و حسابرسی شده را کاهش دهد.

در ادامه، شواهد حاکی از آن است که اندازه موسسه حسابرسی و تخصص صنعت حسابرس بر هیچکدام از شاخص‌های شش گانه تعریف شده برای سنجش اختلاف صورتهای مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده شامل اختلاف دارایی‌ها، اختلاف بدهی‌ها، اختلاف سود و زیان عملیاتی، اختلاف سود و زیان قبل از کسر مالیات، اختلاف سود و زیان بعد از کسر مالیات و اختلاف

جریان‌های نقدی عملیاتی، تاثیری نداشته است. بنابراین میتوان نتیجه گرفت که بین اندازه موسسه حسابرسی و تخصص صنعت حسابرس و اختلاف صورت‌های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده به طور کلی ارتباط معناداری وجود ندارد.

با توجه به نتایج تحقیق به سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران پیشنهاد می‌شود هنگام تصمیم‌گیری پیرامون ارزیابی عملکرد شرکت با بهره‌گیری از صورت‌های مالی حسابرسی نشده، به موسسه‌ای که شرکت مورد نظر را حسابرسی نموده توجه داشته باشند چراکه طبق یافته‌های این تحقیق نوع موسسه (سازمان حسابرسی یا سایر موسسات) و رتبه موسسه می‌تواند موجب افزایش اختلاف ارقام سود حسابرسی نشده و شده گردد. به عبارت دیگر صورت سود و زیان حسابرسی شده چنین شرکت‌هایی قابلیت اتکای بسیار بیشتری نسبت به صورت سود و زیان حسابرسی نشده دارد درحالی‌که احتمالا تفاوت فاحشی بین قابلیت اتکای ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد حسابرسی نشده و حسابرسی شده وجود ندارد. همچنین به سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود هنگام نظارت بر گزارش‌های حسابرسی نشده شرکت‌ها، حسابرس شرکت‌ها را مدنظر قرار دهند و گزارش‌های شرکت‌هایی که توسط موسسات حسابرسی کم کیفیت تر حسابرسی شده‌اند را با دقت بیشتری مورد بررسی قرار دهند. بعلاوه پیشنهاد می‌شود که سازمان بورس اوراق بهادار مکانیزم‌هایی فراتر از کیفیت حسابرسی را جهت کاهش اختلاف صورت‌های مالی حسابرسی شده و نشده دنبال نماید. همچنین به شرکت‌ها توصیه می‌شود از موسسات با کیفیت (به عبارتی سازمان حسابرسی و موسسات دارای رتبه الف) در انجام امور حسابرسی خود بهره ببرند. درنهایت اینکه، طبق آمار توصیفی بطور میانگین، بیشترین اختلافات ارقام حسابرسی شده و نشده، مربوط به ارقام مندرج در ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد بوده است. از آنجایی‌که استانداردهای حسابداری ایران و استانداردهای بین‌المللی حسابداری مبتنی بر رویکرد ترازنامه‌ای هستند و تاکید بیشتر روی درستی این صورت مالی است به موسسات حسابرسی و سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود روی ارقام ترازنامه تمرکز و بررسی بیشتری داشته باشند.

همانگونه که قبلا اشاره شد تحقیقی پیرامون رابطه کیفیت حسابرسی و اختلاف صورت‌های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده تاکنون انجام نشده است، اما با توجه به نتایج تحقیقات صورت گرفته پیرامون بررسی رابطه کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی و توجه به این نکته که می‌توان گفت اختلاف صورت‌های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده می‌تواند نمادی از کیفیت گزارشگری مالی باشد نتایج این تحقیق با یافته‌های نورالحق و همکاران (۲۰۱۷)، چینگ و همکاران (۲۰۱۵)، جیانگ و همکاران (۲۰۱۵) و ... همخوان است.

یادداشت‌ها

- | | |
|--------------------|-----------------------|
| 1-DeFond and Zhang | 12- Clarkson |
| 2-Garven | 13- Files |
| 3-Payne | 14- Jiang |
| 4- Krishnan | 15- Kend |
| 5- Houqe | 16- Li |
| 6- Nelson and Prot | 17- Healey and Kim |
| 7- Saleem | 18- Carcello and Nagy |
| 8- Chinga | 19- Wallace |
| 9- Okolie | 20- Skinner and Sloan |
| 10- Gerayli | 21- Shehu and Bello |
| 11- Becker | |

کتابنامه

۱. حسنی، محمد و عظیم زاده، نفیسه، (۱۳۹۶)، رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود ناشی از اقلام تعهدی: شواهدی از ضعف سودآوری و ضعف نقدینگی، پژوهش‌های نوین در حسابداری و حسابرسی، ۱۱(۱): ۱۳۹-۱۶۸.
۲. ساریخانی، نصیبه و برزگر، الهه، (۱۳۹۵)، بررسی رابطه‌ی بین کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی ناشی از مدیریت سود و مدیریت وجه نقد در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، حسابداری مالی، ۸(۲۹): ۱۰۳-۱۳۱.
۳. صالحی، اله‌کرم؛ بزرگمهریان، شاهرخ و امینی، امین (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر پایداری سود (مطالعه موردی: شرکت‌های در مانده مالی نسبت به دیگر شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران)، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۵(۲۰): ۴۷-۶۰.
۴. مرفوع، محمد و امیری محمدرضا، (۱۳۹۳)، رابطه کیفیت حسابرسی و اقلام تعهدی اختیاری، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱(۳): ۶۳-۷۸.
۵. نبات دوست باغمیشه، محمد حسین و محمدزاده ساطه، حیدر (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران، دانش حسابداری، ۱۶(۶۲): ۱۵۹-۱۷۶.
۶. ولی‌پور، هاشم و ولی‌پور، محمد جواد (۱۳۹۵)، مطالعه مقایسه‌ای تأثیر سود حسابرسی شده و حسابرسی نشده بر ارزش سهام با در نظر گرفتن ویژگی عدم تقارن اطلاعاتی، حسابداری مدیریت، ۹(۲۸): ۸۳-۹۵.

7. Becker, C., DeFond, M., Jiambalvo, J., and Subramanyam, K. R. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 15(1): 1-24.

8. Carcello J.V. and Nagy A.L. 2004. Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2): 55-69.
9. Chinga, B. H., Ong T. S. and Hong Y. H. (2015). The Relationship among Audit Quality, Earnings Management, and Financial Performance of Malaysian Public Listed Companies Cheong Pei, *Journal of Economics and Management*, 9(1): 211 – 229.
10. Clarkson, P.M. (2000). Auditor quality and the accuracy of management earnings forecasts. *Contemporary Accounting Research*, 17(4): 595-622.
11. DeFond, M. and Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research, *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3): 275-326.
12. Files, R; Sharp, NY and Thomson, A.M. (2014). Empirical evidence on repeat restatements. *Accounting Horizons*, 28(1): 93-123.
13. Garven, S. A., Beck, A. W. and Parsons, L. M. (2018). Are Audit-Related Factors Associated with Financial Reporting Quality in Nonprofit Organizations?. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 37(1):49-68.
14. Gerayli, M. S., Yanesari, A. M., and Ma'atoofi, A. R. (2011). Impact of Audit Quality on Earnings Management: Evidence from Iran. *International Research Journal of Finance and Economics*, (66): 77-84.
15. Healey T.J. and Kim Y.J. (2003). The benefits of mandatory audit rotation. *Regulation*, 26(3): 10-12.
16. Houqe, M. N., Ahmed, K., and van Zijl, T. (2017). Audit Quality, Earnings Management, and Cost of Equity Capital: Evidence from India. *International Journal of Auditing*, 21(2): 177–189.
17. Jiang, H; Habib, A; Zhou, D. (2015). Accounting restatements and audit quality in China, Advances in Accounting incorporating, *Advances in International Accounting*, 31(1): 125–135.
18. Kend, M. (2008); Client industry audit expertise: towards a better understanding, *Pacific Accounting Review*, 20(1): 49-62.
19. Krishnan, G. (2003). Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management? *Accounting Horizons*, 17(Supplement): 1-16.
20. Li, F. (2008). Annual report readability, current earnings, and earnings persistence, *Journal of Accounting and Economics*, 45(2): 221-247.
21. Nelson M. W. and Prot, N. P. (2018). Corporate governance compliance and accrual earnings management in eastern Africa: Evidence from Kenya and Tanzania, *Managerial Auditing Journal*, 33(2): 171-191.
22. Okolie, A. O. (2014). Audit Tenure, Audit Independence and Accrual-based Earnings Management of Quoted Companies in Nigeria. European, *Journal of Accounting Auditing and Finance Research*, 2(2): 63-90.
23. Payne, J. (2008). The influence of audit firm specialization on analysts' forecast errors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2): 109-136.
24. Saleem, E. S. (2018) Audit quality, debt financing, and earnings management: Evidence from Jordan. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 30(C): 69-84.

25. Skinner, D.J. and Sloan, R. (2002). Earnings surprises, growth expectations, and stock returns or don't let an earnings torpedo sink your portfolio, *Review of Accounting Studies*, 7(2-3): 289-312.
26. Shehu, U. H. and Bello, A. (2013). Firm characteristics and financial reporting quality of listed manufacturing firms in Nijeria. *International Journal of Accounting, Banking and Management*, 1(6): 47-63.
27. Wallace, R. S., Naser, K. & Mora, A. (2012). The Relationship Between the Comprehensiveness of Corporate Annual Reports and Firm Characteristics in Spain, *Accounting and Business Research*, 25(97): 41-53.

