

Relationship between Audit Risk and Audit Quality - Evidence from Calculating the Risk of Non-Disclosure of Audit Estimates based on Risk-Based Audit Guidelines

Mehdi Moradi 

Professor, Faculty of Administrative Sciences and Economics, Ferdowsi University,
mhd_moradi@um.ac.ir

Hamid Khadem 

PhD, Accounting, Faculty of Administrative Sciences and Economics, Ferdowsi University,
hamid.khadem@mail.um.ac.ir

Narges Molla Darvish

Assistant Professor, Alzahra University, n.moladarvish@alzahra.ac.ir

Abstract

Purpose: The auditor's professional opinion should be credible and reliable. The audit review strategy based on the audit model used by the auditor to assess the audit risk will determine the validity and reliability of the auditor's report. The purpose of this study is calculating the audit risk based on risk-based audit guidelines quantitatively and then to assess its relationship with audit quality.

Method: This research is based on the purpose of the applied type and based on the nature and method of the descriptive correlation. To test the research hypothesis, the financial information of companies listed on the Tehran Stock Exchange between 2018 and 2021 has been used. The final sample consisting of 234 companies was selected. After measuring the research variables, multiple linear regression analysis using integrated data and controlling fixed effects at the industry and year level was used to test the research hypotheses.

Results: The findings of the study indicate a negative significant relationship between the risk of non-disclosure due to the details test and the quality of the audit. This means, the lower the auditor's estimate of the risk of non-disclosure due to the details test in the audit, the higher the level of auditor audits and the lower the profit management rate (audit quality measurement index) and the higher the audit quality.

Conclusion: The practical function of the research results helps to explain the effect of auditor risk assessment non-disclosure risk assessment on audit quality for audit firms.

Contribution: The results of the present study, in addition to covering the gap of existing research on minimizing the risk of non-disclosure of audits based on quantitative data, while providing a model to minimize the above risk according to the publication of 150 auditing organizations for research data, to audit firms Assists in selecting the optimal strategy in planning the detailed design of the audit process.

Keywords: Auditor Strategy, Audit Risk, Risk of Non-Disclosure of Test Details, Audit Quality.

Research Article

Cite this article: Moradi, Khadem & Molla Darvish (2025) Relationship between Audit Risk and Audit Quality - Evidence from Calculating the Risk of Non-Disclosure of Audit Estimates based on Risk-Based Audit Guidelines, *Journal of Financial Accounting Knowledge*, Vol.12, NO.2, Summer, 31-55.

DOI: 10.30479/jfak.2022.17015.2989

Received on 11 March, 2022 Accepted on 18 July, 2022

© The Author(s). 

Publisher: Imam Khomeini International University.

Corresponding Author: Mehdi Moradi (mhd_moradi@um.ac.ir)

ارتباط بین خطر حسابرسی و کیفیت حسابرسی - شواهدی از محاسبه خطر عدم کشف بر آوردی حسابرسی بر اساس دستورالعمل حسابرسی مبتنی بر ریسک

مهدی مرادی

استاد دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه فردوسی، mhd_moradi@um.ac.ir

حمید خادم

دکتری حسابداری دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه فردوسی، hamid.khadem@mail.um.ac.ir

نرگس ملادریش

استادیار دانشگاه الزهراء، n.moladarvish@alzahra.ac.ir

چکیده

هدف: اظهارنظر حرفه‌ای حسابرسان باید دارای اعتبار و نیز قابل اتکا باشد. استراتژی رسیدگی حسابرسی بر اساس مدل حسابرسی به کار گرفته شده توسط حسابرسان بابت برآورد خطر حسابرسی تعیین کننده اعتبار و قابلیت اتکای گزارش حسابرسان خواهد بود. هدف پژوهش حاضر، در ابتدا محاسبه خطر حسابرسی بر اساس دستورالعمل حسابرسی مبتنی بر ریسک به صورت کمی و بعد سنجش ارتباط آن با کیفیت حسابرسی است.

روش: این پژوهش بر اساس هدف از نوع پژوهش‌های کاربردی و بر اساس روش و ماهیت از نوع توصیفی - همبستگی است. آزمون فرضیه پژوهش بر اساس اطلاعات مستخرج از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۳۹۹ بوده و نمونه نهایی متشکل از ۲۳۴ شرکت است. بعد از اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش از تجزیه تحلیل رگرسیون خطی چند گانه با استفاده از داده‌های تلفیقی و کنترل اثرات ثابت در سطح صنعت و سال، برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده شد.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش مبین وجود رابطه منفی معنادار بین خطر عدم کشف ناشی از آزمون جزئیات و کیفیت حسابرسی است. یعنی هر چه برآورد حسابرسان از خطر عدم کشف ناشی از آزمون جزئیات در حسابرسی کمتر باشد، سطح رسیدگی‌های حسابرسان افزایش یافته و میزان مدیریت سود (شاخص سنجش کیفیت حسابرسی) کمتر و کیفیت حسابرسی بیشتر خواهد بود. **نتیجه‌گیری:** کارکرد عملی نتایج پژوهش به تبیین تاثیر برآورد خطر عدم کشف بر آوردی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی برای موسسات حسابرسی کمک می‌کند.

دانش افزایی: نتایج پژوهش حاضر علاوه بر پوشش خلاء پژوهش‌های موجود مبنی بر کمی نمودن خطر عدم کشف حسابرسی بر اساس داده‌های کمی، ضمن ارائه الگویی جهت کمی نمودن خطر فوق‌الذکر طبق نشریه ۱۵۰ سازمان حسابرسی برای داده‌های پژوهشی، به موسسات حسابرسی در خصوص انتخاب استراتژی بهینه در برنامه ریزی طرح تفصیلی فرآیند حسابرسی کمک می‌نماید.

واژگان کلیدی: استراتژی حسابرسان، خطر حسابرسی، خطر عدم کشف آزمون جزئیات، کیفیت حسابرسی

مقاله پژوهشی

*استناد: مرادی، خادم و ملادریش (۱۴۰۴): ارتباط بین خطر حسابرسی و کیفیت حسابرسی - شواهدی از محاسبه خطر عدم کشف برآوردی حسابرسان بر اساس دستورالعمل حسابرسی مبتنی بر ریسک، فصلنامه علمی دانش حسابداری مالی، مقاله پژوهشی، دوره ۱۲، شماره ۲، پیاپی ۴۵، تابستان ۱۴۰۴، ۳۱-۵۵

تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۰/۱۲/۲۰ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۴۰۱/۴/۲۷



ناشر: دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره) © حق مؤلف نویسندگان

۱- مقدمه

حسابرسی فرآیندی قاعده مند و منظم بوده که شواهد کافی در خصوص ارزیابی بی طرفانه ادعاهای مدیریت را جمع آوری نموده و درصدد تعیین میزان درجه انطباق ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش آن به ذینفعان است. به عبارت دیگر، اگرچه مدیریت واحد تجاری الزام به پاسخگویی بابت کیفیت گزارشگری مالی در قبال ذینفعان دارد، لیکن فارغ از کیفیت گزارشگری مالی نقش حسابرسان ایجاد اطمینان در این خصوص است. در این بین، عملکرد حسابرس که در گرو کیفیت حسابرسی است، خود معلول از عوامل متعددی از قبیل توانایی های حسابرس (شامل قدرت تطبیق، تجربه، دانش و کارایی فنی) و اجرای حرفه ای (شامل مراقبت حرفه ای، عینیت، تضاد منافع، استقلال و قضاوت) است (آقایی و مجتهد زاده، ۱۳۸۳؛ ۵۴). به طور کلی هدف حسابرسان، اطمینان بخشی به صورت های مالی از طریق حفظ منافع سهامداران از بابت اشتباهات و تحریف های با اهمیت در گزارشات مالی است. حسابرس ها به دلیل حفظ شهرت و اعتبار حرفه ای خود و نیز جلوگیری از دعاوی حقوقی، سعی در افزایش کیفیت حسابرسی دارند. در این میان مدیران در جهت نیل به منافع شخصی خود با انگیزه های مدیریت در سود، مانع از رسیدن حسابرسان به اهداف خود می شوند. به گونه ای که تفکیک مدیریت از مالکیت، تضادهای نمایندگی را به وجود آورده و مدیر را به سمت فرصت طلبی و نفع شخصی هدایت می کند. مدیریت سود مداخله عمومی مدیریت در فرایند تعیین سود بوده که اغلب در راستای تامین اهداف مدنظر مدیریت است (سابرمانیام، ۲۰۰۱). در طرف مقابل حسابرسان از طریق افزایش در کیفیت حسابرسی که برآیند میزان برآورد آن ها از خطر حسابرسی صاحبکار در طرح کلی آن ها و تعیین میزان رسیدگی ها در طرح تفضیلی است، مدیریت سود موجود در صورت های مالی ارائه شده مدیران را کشف کرده و امکان مدیریت سود را محدود می نمایند (فیسباچر و استفانی، ۲۰۰۷؛ ۶۷۹).

به رغم اهمیت موضوع تاثیر استراتژی حسابرس در برآورد خطر حسابرسی (خطر عدم کشف ناشی از آزمون جزئیات) بر کیفیت حسابرسی، لیکن به دلیل اینکه کمی نمودن خطر عدم کشف در عملیات حسابرسی بر اساس اطلاعات صورت های مالی و سایر اطلاعات مالی افشاء شده در سایت کدال بر اساس منطق عقلایی دستورالعمل حسابرسی مبتنی بر ریسک توسط پژوهشگران مشکل بوده و پژوهش های اندک انجام شده در این ارتباط هم توصیفی بوده است. لذا پژوهش حاضر، به سه دلیل نوآورانه بوده و به گسترش ادبیات پژوهشی در ایران کمک خواهد نمود. نخست، علی رغم اینکه در خصوص حسابرسی مبتنی بر ریسک و عوامل موثر بر آن پژوهش هایی انجام شده، لیکن هیچ کدام بصورت تجربی نسبت به مدل سازی بابت کمی نمودن خطر حسابرسی جهت برآورد آزمون جزئیات در حسابرسی اقدام ننموده اند. در حالی که در فرآیند حسابرسی برآورد خطر عدم کشف ناشی از بررسی تحلیلی حسابرس نقش بسزایی در برآورد حجم و حدود

رسیدگی‌ها و استراتژی‌های حسابرس دارد. دوم، انتظار می‌رود کاهش سطح برآوردی خطر عدم کشف حسابرسی بر میزان کاهش مدیریت سود اقلام تعهدی به عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی تاثیر داشته باشد، که به صورت تجربی بر اساس اطلاعات شرکت‌های بورسی در ایران این مورد مورد سنجش قرار می‌گیرد. در انتها نحوه کمی نمودن خطر عدم کشف ناشی از آزمون جزئیات در حسابرسی بر اساس اطلاعات صورت‌های مالی، گزارش حسابرس مستقل و گزارش فعالیت هیات مدیره می‌تواند زمینه ساز انجام پژوهش‌های متفاوت بابت اجزای خطر حسابرسی با سایر عوامل تاثیر گذار باشد. بنابراین پژوهش حاضر سعی در پاسخ به سوال پژوهش مبنی بر ارتباط بین خطر عدم کشف آزمون جزئیات (به عنوان معیاری از خطر حسابرسی که تحت کنترل حسابرس است) با میزان کیفیت حسابرسی دارد.

در ادامه مقاله و بخش دوم، مبانی نظری، ادبیات و فرضیه های پژوهش ارائه می شود. در بخش سوم روش انجام پژوهش و در بخش چهارم، یافته های پژوهش مورد بحث قرار می گیرد. در بخش پایانی نتیجه گیری از مقاله و محدودیت های پژوهش تشریح شده است.

۲- مبانی نظری، ادبیات و فرضیه ها

طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران (بند ۱-۱)، هدف صورت‌های مالی ارائه اطلاعات طبقه بندی و تلخیص شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد های تجاری برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید توسط ذینفعان مختلف از صورت‌های مالی است. رقم سود در این بین به عنوان یکی از اجزای اصلی صورت‌های مالی در تصمیمات فوق نقشی موثر دارد. با توجه به بستر های تضاد منافع و عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و سهامدار، امکان تحریف و دستکاری اطلاعات توسط مدیر وجود دارد. اسکات (۲۰۰۰) بیان نمود مدیریت سود به عنوان اختیار شرکت در انتخاب دستیابی به گزارشگری مالی با کیفیت بالا در گرو یکپارچه بودن پیوندهای موجود در زنجیره گزارشگری مالی است. در این راستا افزایش کیفیت سود که متاثر از افزایش کیفیت اقلام تعهدی می‌باشد، از اهمیت به سزایی برخوردار است. افزایش کیفیت سود و اقلام تعهدی برای سرمایه گذاران و سایر ذینفعان در اتخاذ تصمیمات مطلوب اقتصادی و جلب بیشتر اعتماد عمومی به حرفه حسابداری پس از بحران های اخیر، از اهمیت بالایی برخوردار است. افزایش در کیفیت اقلام تعهدی (یا همان کاهش در مدیریت سود) که منجر به افزایش در کیفیت سود و گزارشگری مالی می‌شود، می‌تواند ریسک سرمایه گذاران را کاهش داده و سرمایه گذارها را برای تخصیص بهینه منابع آن‌ها راهنمایی نماید (دستگیر و غنی زاده، ۱۳۹۲؛ ۴۳). از کیفیت در اقلام تعهدی که همان میزان نزدیکی سود حسابداری با جریان های نقدی عملیاتی و یا همان مدیریت سود کم است، می‌توان به عنوان نگرانی جهت سنجش کیفیت در گزارشگری مالی استفاده نمود. فاصله زیاد بین سود حسابداری و جریان های نقدی عملیاتی که بیانگر کیفیت پایین اقلام تعهدی اختیاری است، موجب افزایش ریسک برای سرمایه گذاران

و سایر ذینفعان صورت‌های مالی به دلیل کیفیت پایین صورت‌های مالی می‌شود (فرانسیس و لانفورد^۱، ۲۰۰۵؛ ۲۹۸). مدیریت در سود یکی از ابعاد مهم در کیفیت گزارشگری مالی بوده، بطوریکه هرگونه دخالتی در شناسایی سود که منجر شود صحت گزارشگری مالی خدشه دار شود، امکان دارد بر نحوه تصمیم‌گیری ذینفعان صورت‌های مالی تاثیر گذار باشد و همین امر سبب می‌شود که حسابرسی به عنوان مکانیزمی نظارتی بیش از قبل، ایفای نقش نماید (زنگین و اوزکان، ۲۰۱۱). انجام حسابرسی به عنوان یک فعالیت نظارتی و یکی از اجزای حاکمیت شرکتی برای حفظ اعتماد ذینفعان به منصفانه بودن اطلاعات و گزارش‌های ارائه شده ضروری است. در این میان انجام حسابرسی با کیفیت بالا فرصت کمی برای مدیریت سود در اختیار مدیران قرار می‌دهد و منجر به افزایش کیفیت اطلاعات ارائه شده می‌شود (آگی منسا و همکاران، ۲۰۱۹: ۹۳). در این بین انجام حسابرسی به شیوه سنتی آنقدر موثر نبوده و با توجه به توسعه عملیات و افزایش داده‌های حسابرسی انجام حسابرسی مبتنی بر ریسک توسط حسابرسان در افزایش کارایی و اثر بخشی حسابرسی موثر خواهد بود. برآورد ریسک‌های حسابرسی تعیین‌کننده میزان و حجم رسیدگی‌های حسابرسی است و ارزیابی آن‌ها می‌تواند در تدوین طرح تفصیلی حسابرسی و انجام یک حسابرسی با کیفیت موثر باشد. حسابرسی مبتنی بر ریسک (خطر) چارچوبی جدید است که فرآیند حسابرسی صورت‌های مالی را هدایت و نواحی پرخطرتر در حسابرسی را از طریق ارزیابی ریسک عملیات و فرآیندها اجرا می‌نماید (ویلیام و مسییر^۲، ۲۰۱۷). حسابرسی مبتنی بر ریسک (خطر) دارای مزیت‌هایی است که می‌توان به دو مورد آن اشاره نمود، نخست اینکه رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک نسبت به رویکرد سنتی یعنی حسابرسی مبتنی بر فرآیند و سیستم کاراتر و پیشرفته‌تر بوده و ضمن مقدور نمودن امکان استفاده بهینه از منابع محدود حسابرسی منجر به کاهش بهای تمام شده حسابرسی می‌شود. دوم اینکه به عنوان ابزاری پیشرفته در به روز رسانی و توسعه پایگاه اطلاعات ریسک و کاهش میزان ریسک‌پذیری از طریق افزایش کارایی و اثر بخشی مدیریت ریسک به مدیران کمک می‌کند (جهانبانی و باقرپور، ۱۳۸۹: ۳۵). فرآیند حسابرسی مبتنی بر ریسک، دارای سه مرحله ارزیابی ریسک، واکنش نسبت به ریسک و گزارشگری ریسک است (جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۴ به نقل از فدراسیون بین‌المللی حسابداری^۳، ۲۰۱۱ و موسسه حسابداران خبره هند^۴، ۲۰۱۲).

در مرحله ارزیابی ریسک اقدامات قابل انجام شامل تصمیم در خصوص پذیرش یا ادامه کار به صاحبکار، تهیه طرح کلی حسابرسی، اجرای روش‌های ارزیابی ریسک به منظور کسب شناخت از واحد مورد رسیدگی و شناسایی ریسک‌های کنترل و ذاتی، برآورد ریسک تحریف با اهمیت در سطح صورت‌های مالی، شناسایی ریسک‌های قابل توجه که در حسابرسی نیاز به ملاحظات خاص دارد و نیز شناسایی آن بخش از ریسک‌هایی که اجرای آزمون‌های محتوای حسابرسی در خصوص آن‌ها به تنهایی کافی نمی‌باشد. در مرحله واکنش نسبت به ریسک طبق استاندارد

حسابرسی بخش ۳۳۰ هدف کسب شواهدی کافی و مناسب درخصوص خطرهای تحریف با اهمیت ارزیابی شده از طریق طراحی روش و استراتژی‌های مناسب جهت مواجهه با این خطرها است. در واکنش به ریسک‌های تحریف با اهمیت برآورد شده میزان رسیدگی‌ها و شواهد مورد نیاز برای ارائه اظهارنظر حسابرسی و یا نیاز به در نظر گرفتن روش‌های اضافی حسابرسی، توسط حسابرس قضاوت می‌شود. در این مرحله توان بالقوه برخی روش‌های حسابرسی از جمله بررسی‌های تحلیلی که انجام برخی آزمون‌های جرئیات دیگر را محدود می‌نماید، مورد بررسی قرار می‌گیرد و اگر شناخت از مدیریت و ریسک توان بالقوه وی برای انجام اعمال متقلبانه و ضعف کنترل‌های داخلی بالا باشد، نیاز به انجام روش‌های حسابرسی گسترده تر توسط حسابرسی در استراتژی‌های رسیدگی حسابرسی برآورد می‌شود. مرحله گزارشگری شامل گزارش یافته‌های حاصل از اجرای روش‌های حسابرسی به مدیریت و ارکان راهبردی شرکت بوده که در برگیرنده اظهارنظر حرفه‌ای حسابرس در قبال کلیت صورت‌های مالی است (فدراسیون بین‌المللی حسابداری، ۲۰۱۱ و موسسه حسابداران خبره هند، ۲۰۱۲).

موارد بیان شده در خصوص ارزیابی ریسک به این دلیل مفید و موثر بوده زیرا می‌تواند در بینش حسابرس بابت شناخت از عملیات صاحبکار موثر بوده و به حسابرس در تدوین یک طرح تفصیلی حسابرسی کمک رسانده و با کنترل منابع انسانی در اختیار موسسه حسابرسی منتج به حسابرسی با کیفیت گردد که در آن انتظار می‌رود سطح مدیریت سود پایین و کیفیت اقلام تعهدی و کیفیت حسابرسی بالا باشد. کیفیت حسابرسی در ادبیات حرفه‌ای میزان رعایت استانداردهای حسابرسی در فرآیند انجام کار تعریف می‌شود (آگی منسا و همکاران، ۲۰۱۹: ۹۶). ارزش حسابرسی با کیفیت در این می‌تواند باشد که حسابرس مستقل رفتارهای فرصت طلبانه مدیران و آزادی عمل آن‌ها در انتخاب رویه‌های حسابداری و فرآیند گزارشگری مالی محدود کرده و باعث کمتر شدن ریسک اطلاعاتی و کنترل مدیریت سود می‌شود (چن و همکاران، ۲۰۱۱: ۸۹۹).

خطر (ریسک) حسابرسی

یکی از مهم‌ترین اجزای فرآیند حسابرسی تعیین میزان خطر حسابرسی است. خطر حسابرسی بیانگر میزان تحریف با اهمیت موجود در صورت‌های مالی بوده که حسابرس نظر خود را از بابت آن، تعدیل ننموده است. به عبارت دیگر احتمال خطر این که حسابرس ناآگاهانه نتواند نظر خود را از بابت صورت‌های مالی که دارای اشتباه با اهمیت بوده، اصلاح کند (چانگ و همکاران، ۲۰۰۸؛ ۱۰۵۵: دیفوند و همکاران، ۲۰۱۶؛ ۷۰). بر اساس استانداردهای حسابرسی، خطر حسابرسی تشکیل شده از خطر کشف نشدن ایرادات در ادعاهای مدیریت توسط رسیدگی‌های حسابرس (خطر عدم کشف)^۵ و خطر تحریف با اهمیت و یا وقوع اشتباهات در فرآیند گزارشگری مالی (خطر ذاتی)^۶ و خطر کنترل^۷ است. حسابرس برای پایین آوردن خطر اول (عدم کشف)، بر

میزان آزمون‌های محتوا و برای کاهش خطرهای گروه دوم (ذاتی و کنترل) بر سطح کنترل داخلی، اتکا می‌نماید.

با توجه به اینکه تعریف خطرهای ذاتی و کنترل در استانداردهای حسابرسی و سایر پژوهش‌ها بصورت متعدد بیان شده از ذکر مجدد آن خودداری شده و در ادامه خطر عدم کشف حسابرسی تشریح می‌شود. خطر عدم کشف، خطر این که روش‌های حسابرسی اجرا شده توسط حسابرس برای کاهش خطر حسابرسی به یک سطح پایین قابل قبول، نتواند تحریفی را کشف کند که به تنهایی یا در مجموع با سایر تحریف‌ها، با اهمیت است (استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۱۳ (د)). خطر عدم کشف خود به دو خطر بررسی‌های تحلیلی و خطر عدم کشف آزمون جزئیات تفکیک می‌شود. خطر عدم کشف آزمون جزئیات با میزان آزمون‌های محتوایی که باید صورت پذیرد، ارتباط قابل توجهی دارد. بطوری که هر چه خطر عدم کشف کم تر برآورد شود، آزمون‌های بیشتر و عمیق تر ضرورت می‌یابد و از این رو باید تعداد نمونه‌های بیشتری از حساب‌ها جهت بررسی انتخاب شود (دشتی و دشتی، ۱۳۸۹؛ ۳۵). یکی از مفروضات اساسی در پژوهش‌های انجام شده در حوزه ریسک حسابرسی (سیمونیک، ۱۹۸۰، دفوند، زنگ و چی^۸، ۲۰۱۶؛ ۷۲؛ آبرنسی و همکاران، ۲۰۱۹؛ ۴) و پژوهش حاضر این است که، کاهش خطر عدم کشف آزمون جزئیات حسابرسی جهت رسیدن به ریسک قابل تحمل حسابرس از طریق افزایش در میزان رسیدگی‌های حسابرسی محقق خواهد شد. به بیان دیگر برآورد حسابرسی از سطح خطر عدم کشف ناشی از آزمون جزئیات در تدوین طرح کلی حسابرسی، سطح و میزان رسیدگی‌ها اثر معکوس دارد. یعنی هرچه سطح برآوردی خطر عدم کشف بررسی تحلیلی پایین تر برآورد شود، میزان رسیدگی‌های حسابرس بیشتر و انتظار می‌رود، کیفیت حسابرسی وی بیشتر باشد.

کیفیت حسابرسی

دی آنجلو (۱۹۸۱ : ۱۸۳) تابع کیفیت در حسابرسی را شامل دو جزء می‌داند، یکی توانایی کشف کنندگی حسابرس و دوم، تمایل وی به افشای موارد کشف شده در حسابرسی است. جزء اول به تخصص و تجربه حسابرس و بخش دوم آن به استقلال حسابرس بستگی دارد. کیفیت حسابرسی، مفهومی پیچیده بوده که تعاریف گوناگونی از آن ارائه شده است. البته این تعاریف از جامعیت و قابلیت پذیرش عمومی بالایی برخوردار نمی‌باشند. کیفیت حسابرسی دارای سه جنبه اساسی مبتنی بر فرآیندهای حسابرسی است. ورودی‌های موثر بر کیفیت حسابرسی مشتمل بر ویژگی‌های فردی حسابرس (از جمله توانایی، تجربه، طرز تفکر و ارزش‌های اخلاقی حسابرس)، استانداردهای حسابرسی، ابزارهای مورد استفاده حسابرس و روش‌شناسی فرآیند‌های حسابرسی است. خروجی‌های موثر در کیفیت حسابرسی ارتباطات حسابرس و گزارش حسابرسی است. عوامل محیطی موثر بر کیفیت حسابرسی شامل حاکمیت شرکتی و قوانین و مقررات است (هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌دهی^۹، ۲۰۱۱). افشای

اطلاعات دقیق و قابل اتکا از سرمایه گذاران حمایت کرده و اعتماد آن‌ها به بازارها و اطلاعات افشا شده شرکت‌ها افزایش می‌دهد. لذا وجود اطلاعات باکیفیت جهت حفظ کارایی بازار لازم و ضروری است (فارج و همکاران، ۲۰۱۶). همچنین اخذ تصمیمات مفید بر اساس اطلاعات قابل اتکا (سروانگا، ۲۰۰۳) و با کیفیت (دیول و همکاران، ۲۰۱۲؛ ۱۲۱) بدون تحمل ریسک قابل ملاحظه، گرفته می‌شود. کیفیت اطلاعات حسابداری یعنی آیا اطلاعات ارائه شده وضعیت و عملکرد واحد تجاری را بر اساس استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب نشان می‌دهد که سطح این کیفیت توسط فرآیند حسابرسی ارزیابی می‌شود. حسابرسی با کیفیت علاوه بر اظهارنظر در خصوص رویه‌های حسابداری انتخاب شده مدیریت و انطباق آن با استانداردهای حسابداری، در مورد گزارشگری منصفانه اطلاعات نیز اظهارنظر می‌نماید (دیفوند و ژانگ، ۲۰۱۶؛ ۷۶). شواهد تجربی پژوهش‌های انجام شده (از جمله گریر، ۱۹۷۴؛ کیم، ۱۹۹۲، پینلو، ۲۰۰۸، باربریز و ژونگ، ۲۰۰۹؛ رودگوئز پرز و همکاران، ۲۰۱۰) و نیز تئوری‌ها نشان می‌دهد که ارزیابی مدیران بر اساس عملکرد شرکت در آن‌ها این انگیزه را ایجاد می‌نماید که سود شرکت را مدیریت نمایند.

پژوهش‌های متعددی (از جمله آگی و منسا، ۲۰۱۹؛ ۹۳؛ سالم الزوبی، ۲۰۱۸؛ ۶۹؛ تندلو و وانسترایلن، ۲۰۰۸؛ چمبرز و پاین، ۲۰۰۸؛ ریچاردسون، ۲۰۱۰؛ چن و همکاران، ۲۰۱۰؛ داداشی و عتیقی، ۱۴۰۰: ۲۰۱) اثر معکوس بین انجام حسابرسی با کیفیت با سطح مدیریت سود اقلام تعهدی در شرکت‌ها را اثبات نمودند، به طوری که اگر کیفیت حسابرسی بالا باشد، میزان تفاوت بین سود گزارش شده با میزان جریان نقد عملیاتی آن که بیانگر کیفیت اقلام تعهدی است، بالا خواهد بود. در ادامه برخی پژوهش‌های مرتبط با ریسک حسابرسی و کیفیت حسابرسی جهت تشریح زوایای پژوهش‌های قبلی ارائه می‌گردد.

لی و نگوین (۲۰۲۰) در پژوهش خود موضوع اجرای روش حسابرسی مبتنی بر ریسک را در موسسات حسابرسی کشور ویتنام بررسی نمودند. در این پژوهش این مورد بررسی شده که حسابرسان چطور رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک را در عمل درک نموده و به کار می‌گیرند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که رفتار حسابرسان مستقل شاغل در موسسات بزرگ حسابرسی با موسسات کوچک متفاوت بوده و تفاوت آن ناشی از عواملی چون دانش و مهارت حسابرسان، حق الزحمه حسابرسی، تفاوت و اختلاف در ویژگی‌های مشتریان و رهنمودهای بکارگیری روش‌های حسابرسی بوده است.

یزدانیان و دستگیر (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی مشکلات اجرائی حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران و رتبه بندی آن‌ها پرداختند. نمونه مورد بررسی آن‌ها شرکا و مدیران موسسات حسابرسی بوده که بر اساس نتایج حاصل از پرسشنامه‌های دریافتی عواملی چون فقدان مبانی نظری و قوانین و مقررات رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران و تعیین ساختار و وظایف

حسابرسان و موسسات حسابرسی از جمله مهم ترین عوامل بابت اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک شناسایی گردید.

کاسوماواتی و سیامسودین^{۱۰} (۲۰۱۸) در یک پژوهش جامع به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسان بر شک حرفه‌ای و رابطه آن با کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که کیفیت حسابرسان تأثیر مستقیمی بر شک و تردید حرفه‌ای دارد. بدینی حرفه‌ای تأثیر مستقیمی بر کیفیت حسابرسی دارد. کیفیت حسابرسان تأثیر مستقیمی بر کیفیت حسابرسی ندارد، اما کیفیت حسابرسان با میانجیگری شک حرفه‌ای تأثیر غیرمستقیم بر کیفیت حسابرسی دارد.

سالم الزوبی (۲۰۱۸) در پژوهش خود به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی، تامین مالی بدهی و مدیریت سود برای شرکت‌های صنعتی اردن پرداخت. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد، کیفیت حسابرسی بر اساس معیارهای دوره تصدی حسابرسان، اندازه موسسه حسابرسی و استقلال حسابرسان و تامین مالی بدهی، توانایی مدیریت سود در شرکت‌ها را کاهش داده و کیفیت گزارشگری مالی را افزایش داد. نیامی و همکاران^{۱۱} (۲۰۱۸) در پژوهش خود به بررسی پاسخگویی حسابرسان به برآوردهای ریسک حسابرسی پرداختند. در این پژوهش تأثیر تغییرات برآوردهای ریسک حسابرسی بر انجام حسابرسی صورت‌های مالی بررسی شد. نتایج پژوهش نشان داد که مؤسسات حسابرسی براساس برآوردهای جدید ریسک حسابرسی، با تخصیص ساعات حسابرسی بیشتری به شرکت‌های تحت مدیریت مالک و ساعات حسابرسی کمتری که به مشتریان کم ریسک، نسبت به ریسک تجاری مشتریان حساس‌تر شده‌اند.

ژانگ و همکاران (۲۰۲۰) مقاله‌ای را با عنوان خطر حسابرسی مرتبط با میزان دارایی ثابت مشهود، عمر مفید و کاهش ارزش انجام داده‌اند. اگرچه دارایی‌های مشهود با عمر طولانی برای عملیات تجاری حیاتی هستند و برای سرمایه‌گذاران ارزش ایجاد می‌کنند، ادبیات قبلی بررسی نکرده است که چگونه ریسک‌های مربوط به این دارایی‌ها بر تصمیم‌های قیمت‌گذاری و گزارش‌دهی حسابرسان تأثیر می‌گذارد. نتایج نشان داد که میزان دارایی، ماشین‌آلات و تجهیزات با هزینه‌های حسابرسی ارتباط منفی دارد و کاهش ارزش دارایی‌ها به طور مثبت با هزینه‌های حسابرسی مرتبط است. کا او و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهش خود به بررسی تغییر در روش‌های حسابرسی و اصول حاکمیت شرکتی و تلاش‌های حسابرسان به این نتیجه رسیدند که، حسابرسان در رویکرد حسابرسی مبتنی بر سیستم خیلی زیاد به اصول حاکمیت شرکتی توجه نمی‌نمایند و زمانی که رابطه بین تلاش‌های حسابرسان و اصول حاکمیت شرکتی پایین است، بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک منجر به انجام حسابرسی بهینه‌تر و کاراتر خواهد شد. همچنین نتایج نشان دارد توجه به ریسک در فرآیند حسابرسی نسبت به رویه سنتی به انجام حسابرسی با کیفیت تر منجر خواهد شد.

عبداله و السعید (۲۰۲۰) در پژوهش خود تاثیر شرایط اقتصاد کلان مصر بر ریسک حسابرسی را بررسی نمودند. نمونه مورد بررسی آن‌ها در پژوهش شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار مصر بود. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که حسابرسان در شرایط نامطلوب اقتصادی، صاحبکاران با ریسک بالاتر را نسبت به مواقعی که شرایط اقتصادی مطلوب تر است، بیشتر پذیرش می‌کنند. یعنی موسسات حسابرسی در مواقعی که وضعیت اقتصادی مطلوب نیست، دامنه ریسک خود را افزایش می‌دهند. وانگ و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهش خود ارتباط بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی را در سطوح مختلف ریسک دعاوی حقوقی حسابرس، مورد بررسی قرار دادند. معیار مورد استفاده بابت اندازه گیری کیفیت حسابرسی در پژوهش آن‌ها حق الزحمه حسابرس و نوع اظهارنظر حسابرس بود و جهت سنجش اندازه موسسه حسابرسی از درصد لگاریتم دارایی‌های مشتری‌های موسسات حسابرسی نسبت به کل اندازه موسسه حسابرسی را مشخص نمودند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد، در صورتی که ریسک دعاوی حقوقی علیه حسابرس محدود باشد، موسسات حسابرسی بزرگ کیفیت حسابرسی بالاتری نسبت به موسسات کوچک تر دارند. مضافاً اگر ریسک دعاوی حقوقی علیه حسابرس در سطح بالایی باشد، ارتباط مثبت بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی از بین می‌رود. وجودی، کردستانی، حقیقت و دریایی (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر انحراف توجه حسابرسان و ارزش‌های شخصی بر کشف مدیریت سود در صورت‌های مالی پرداختند، نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد انحراف توجه حسابرسان به سرفصل حسابهای فاقد تحریف، احتمال کشف شدن مدیریت سود را کاهش داده و وقتی که توجه حسابرسان به سرفصل حساب‌های دارای تحریف منحرف شود، احتمال کشف مدیریت سود افزایش خواهد یافت. همچنین، از بین ارزش‌های شخصی، ارزش شخصی خیرخواهی، کمترین تأثیر و ارزش برانگیختگی، بیشترین اثر را بر کشف مدیریت سود داشت.

فرضیه پژوهش

پیرو آنچه در ادبیات نظری و تجربی خطر حسابرسی و کیفیت حسابرسی در بالا به آن پرداخته شد، به منظور بررسی ارتباط بین خطر حسابرسی (محاسبه شده بر اساس دستورالعمل حسابرسی مبتنی بر ریسک) با کیفیت حسابرسی، سوال اصلی این است که آیا با برآورد خطر عدم کشف آزمون جزئیات پایین تر در حسابرسی، کیفیت حسابرسی در سطح صورت‌های مالی افزایش خواهد یافت؟ به بیان دیگر، آیا خطر حسابرسی که برآیند حاصل ضرب خطرهای کنترل و ذاتی که متأثر از صاحبکار است با خطر عدم کشف حسابرسی که برآیند شناخت و رسیدگی‌ها و عملکرد حسابرس است و انتظار می‌رود با ثابت بودن خطر قابل قبول حسابرسی (که طبق دستورالعمل حسابرسی مبتنی بر ریسک برای شرکت‌های بورسی در سطح ۵٪ تا ۸٪)، میزان برآورد از خطر عدم کشف (ناشی از آزمون جزئیات) در حداقل ممکن برآورد گردد، پس میزان و حدود رسیدگی‌های حسابرس نسبت به حسابرسی عادی، افزایش خواهد یافت و با توجه به گستردگی

رسیدگی‌های حسابرسان می‌توان انتظار افزایش در کیفیت حسابرسی را داشت. برای کیفیت حسابرسی در ادبیات پژوهشی شاخص‌های متعددی مورد استفاده قرار می‌گیرد که نمونه‌هایی از آن‌ها شامل تخصص حسابرسان، دوره تصدی حسابرسان، میزان تجدید ارائه صورت‌های مالی و اصلاح اشتباهات، نوع اظهارنظر حسابرسان، سطح مدیریت سود اقلام تعهدی است. با توجه به نوع داده‌های مورد رسیدگی که شرکت‌های بورسی هستند و انگیزه‌های مدیریت در خصوص گزارش سود متهورانه به منظور دریافت پاداش در راستای ماده ۲۴۱ اصلاحیه قانون تجارت که بر اساس سود خالص قابل تقسیم است، لذا معیار مدیریت سود مربوط ترین معیار جهت بررسی پژوهش بود و به همین دلیل از آن جهت آزمون مسئله پژوهش استفاده شد. فرضیه اصلی: برآورد خطر عدم کشف ناشی از آزمون جرئیات حسابرسی پایین، منجر به افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود.

۳- روش شناسی

پژوهش حاضر بر اساس هدف از نوع کاربردی و بر اساس ماهیت و روش از نوع توصیفی - همبستگی است. در پژوهش حاضر ابتدا از روش کتابخانه ای مبانی نظری و پیشینه پژوهش مطالعه گردید. برای آزمون فرضیه پژوهش، از روش تخمین رگرسیون استفاده شده است. داده‌های پژوهش حاضر از طریق نرم افزارهای تدبیر و ره آورد نوین و متن گزارش حسابرسان مستقل و گزارش فعالیت هیات مدیره گردآوری و از طریق برنامه اکسل نسخه ۲۰۱۶ آماده تجزیه و تحلیل گردید. قلمرو مکانی پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. دامنه زمانی پژوهش اطلاعات مالی سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۳۹۹ در نظر گرفته شده است.

جامعه آماری

جامعه آماری این پژوهش، تمام شرکت‌های تولیدی، معدنی، خدماتی و بازرگانی فعال در بورس اوراق بهادار تهران است. که شرایط ذیل را داشته باشد :

- سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفند باشد.
- شرکت‌ها در دوره مورد بررسی تغییر سال مالی نداشته باشند.
- با توجه به ماهیت اقتصادی شرکت‌های لیزینگ، سرمایه گذاری، بیمه، هلدینگ و بانک‌ها و نیز افشاهای و ساختارهای حاکمیتی متفاوت آن‌ها از سایر شرکت‌ها، از نمونه حذف گردیده اند.
- در گزارش حسابرسی آن‌ها، اظهارنظر حسابرسان در خصوص کنترل‌های داخلی افشاء شده باشد.

به دلیل اینکه فشار عملیات حسابرسی در پایان سال به دلیل حجم بالای کار موسسات حسابرسی بالا است و طبق پژوهش‌های قبلی کیفیت حسابرسی متأثر از تاریخ پایان سال مالی است (از جمله کلوور، هاسن و سیدل، ۲۰۱۵) این مورد در پژوهش کنترل گردید، مضافاً اینکه،

چون در محاسبه نسبت های مالی شاخص های سود آوری و فعالیت هم وجود دارد، برای جلوگیری از اشتباه در تحلیل نوسان نسبت ها، شرکت هایی که تغییر سال مالی داشته اند حذف شده اند. همچنین به دلیل این که در راستای ضوابط ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران- دستورالعمل کنترل های داخلی مصوب ۱۶ اردیبهشت ۱۳۹۱، حسابرسیان می بایستی نسبت به کارایی و اثربخشی کنترل های داخلی در گزارش حسابرسی خود اظهارنظر نمایند، مواردی که در گزارش حسابرس مستقل در خصوص کنترل های داخلی بند مربوطه وجود نداشت، حذف شده اند. بر اساس موارد فوق نهایتاً ۲۳۴ شرکت انتخاب که جمعا ۹۳۶ سال شرکت برای بررسی انتخاب شد.

مدل پژوهش و تعریف عملیاتی متغیرها

برای آزمون فرضیه پژوهش از مدل زیر استفاده شده است:

مدل (۱)

$$DAC_{i,t} = \alpha + \beta_1 TDDR_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 CFO_{i,t} + \beta_5 GROWTH_{i,t} + \sum YEAR + \sum IND + \varepsilon_{it}$$

در ادامه تعریف عملیاتی هریک از متغیرهای پژوهش ارائه شده است:

متغیر وابسته

متغیر وابسته پژوهش «کیفیت حسابرسی» است که بر اساس شاخص مدیریت سود اقلام تعهدی (DAC) مورد سنجش قرار گرفته است و به شرح ذیل محاسبه می گردد:

مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی اختیاری: برای محاسبه مدیریت سود از مدل تعدیل شده جونز (۱۹۹۱) استفاده شده که جزئیات آن به شرح مدل زیر است (دچو و دیچو^{۱۲}، ۲۰۰۲).

$$\text{مدل (۲)} \quad \frac{TA_{i,t}}{ASSET} = K_1 \frac{1}{ASSET_{i,t-1}} + K_2 \frac{\Delta REV_{i,t}}{ASSET_{i,t-1}} + K_3 \frac{PPE_{i,t}}{ASSET_{i,t-1}} + \varepsilon_{i,t}$$

در مدل (۲) نیز $TA_{j,t}$ کل اقلام تعهدی در سال t برای شرکت i ، $\Delta REV_{j,t}$ مبلغ درآمدهای سال t منهای مبلغ درآمدهای سال قبل برای شرکت i ، $PPE_{j,t}$ مبلغ دارائی های ثابت در سال t برای شرکت i ، $A_{j,t-1}$ کل دارائیها در پایان سال قبل برای شرکت i ، k_1 و k_2 و k_3 ضرایب مدل جونز، $\varepsilon_{j,t}$ خطای مدل در سال t برای شرکت i است. اقلام تعهدی عادی (NA) نیز از مدل (۳) به دست می آید:

$$\text{مدل (۳)} \quad NA_{i,t} = K_1 \frac{1}{ASSET_{i,t-1}} + K_2 \frac{(\Delta REV_{i,t} - \Delta AR_{i,t})}{ASSET_{i,t-1}} + K_3 \frac{PPE_{i,t}}{ASSET_{i,t-1}}$$

که در این مدل $\Delta AR_{i,t}$ حسابهای دریافتنی سال t منهای حساب های دریافتنی سال $t-1$ برای شرکت i بوده و k_1 و k_2 و k_3 هم ضرایب تخمینی حاصل از مدل رابطه (۲) می باشند. در ادامه اقلام غیر عادی (AA) نیز به این طریق محاسبه می شود:

$$AA_{j,t} = \frac{TA_{j,t}}{ASSET_{j,t-1}} - NA_{j,t} \quad \text{رابطه (۱)}$$

با توجه به این که مدیریت سود مورد نظر است، لذا قدر مطلق مدیریت سودها مورد بررسی قرار گرفته است.

متغیر مستقل

متغیر مستقل پژوهش خطر عدم کشف آزمون جزییات حسابرسی (TDDR) است. در طرح کلی حسابرسی، خطر عدم کشف حسابرسی تعیین کننده حجم و میزان رسیدگی‌های حسابرسی در فرآیند حسابرسی می‌باشد. هر کار حسابرسی دارای خطر حسابرسی (AR) است، در فرآیند تدوین طرح کلی حسابرسی، مرحله برنامه ریزی، با تعیین خطرهای قابل پذیرش حسابرسی (AAR)، کنترل و ذاتی نهایتاً خطر عدم کشف برآورد می‌شود. خطر عدم کشف در دو سطح «اولیه» بابت برآورد کلی حجم عملیات حسابرسی و «نهایی» بابت تعیین حجم آزمون جزییات برآورد می‌شود. در پژوهش حاضر برآورد نهایی خطر عدم کشف توسط حسابرسی مورد محاسبه قرار گرفته است.

بر اساس آنچه در دستورالعمل حسابرسی مبتنی بر ریسک بیان شده، خطر قابل پذیرش (AAR) برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و بانک‌ها ۵ الی ۸ درصد و برای شرکت‌های خصوصی بین ۹ تا ۱۳ درصد و تعیین شده است (کمیته تجدید نظر دستورالعمل حسابرسی، ۱۳۷۹). پس از تعیین خطر قابل پذیرش که بر اساس نمونه مورد بررسی خطر قابل پذیرش ۵ درصد برآورد شده و تعیین سایر خطرهای (ذاتی و کنترل)، تعداد نمونه مشخصی مورد آزمون قرار می‌گیرد تا خطر حسابرسی در سطح مشخص شده و دلخواه باقی بماند. برای آنکه بتوان خطر حسابرسی را مدیریت نمود باید در ابتدا اجزای آن را به شرح رابطه (۲) تعیین نمود.

$$\text{رابطه (۲)} \quad (AR) = (CR) \times (DR) \times (IR)$$

خطر عدم کشف (DR) نیز خود از دو جزء به شرح رابطه (۳) تشکیل شده است:

$$\text{رابطه (۳)} \quad (DR) = (APR) \times (TDDR)$$

- خطر عدم کشف بررسی تحلیلی^{۱۳} (APR)

- خطر عدم کشف ناشی از آزمون جزییات^{۱۴} (TDDR)

با توجه به رابطه (۳)، رابطه دو را می‌توان به صورت ذیل بازنویسی نمود:

$$\text{رابطه (۴)} \quad (AR) = (CR) \times (APR) \times (TDDR) \times (IR)$$

تفاوت رابطه (۳) و (۴) در این است که، در رابطه (۴) خطر عدم کشف، مجموعه آزمون‌های محتوا (شامل آزمون‌های جزییات حسابها و بررسی تحلیلی) را در بر می‌گیرد، اما رابطه (۳) با کمی نمودن خطر بررسی‌های تحلیلی، ارتباط خطر عدم کشف تنها با آزمون جزییات مانده حساب‌ها و گروه معاملات متاثر خواهد بود. با توجه به اینکه هدف نهایی، برآورد خطر عدم کشف ناشی

از رسیدگی‌های حسابرس است، می‌توان آن را با استفاده از رابطه (۴) و تعیین خطر قابل پذیرش حسابرسی^{۱۴} (AAR) به شرح ذیل تعیین نمود:

TDDR	AAR
	IR*CR*APR

در محاسبات چون حسابرس حاضر به پذیرش سطحی از خطر می‌باشد، به جای خطر حسابرسی، خطر قابل پذیرش حسابرسی (AAR) را طبق دستورالعمل حسابرسی مبتنی بر ریسک معادل ۵ درصد، در نظر می‌گیریم (کمیته تجدید نظر دستورالعمل حسابرسی، ۱۳۷۹). عوامل تاثیر گذار بر خطر ذاتی طبق طبقه بندی پژوهش هلیبار و همکاران (۱۹۹۶) به دو طبقه «سطح مانده حساب ها و معاملات عمده» و «سطح صورت‌های مالی» تقسیم شده‌اند. برای کمی کردن خطر فوق از رهنمود دستورالعمل حسابرسی (۱۳۷۹) و مقاله چنگ و همکاران (۲۰۰۸)، استفاده شده و بر اساس نظر خبرگان که نویسندگان پژوهش استفاده نمودند، جهت کمی نمودن خطر ذاتی (IR) از نگاره زیر استفاده شده است.

جدول (۱) - برآورد کمی خطر ذاتی (IR) در سطح صورت‌های مالی و مانده حسابها

عنوان	سطح خطر
وجود گزارش حسابرسی تعدیل شده (شامل اظهارنظرهای مردود، مشروط و عدم اظهارنظر) برای سال قبل و تغییر مدیر عامل	در سطح صورت‌های مالی
نوع فعالیت و صنعت واحد مورد رسیدگی با برآورد و پیچیدگی همراه باشد (مثلا فعالیت های ساخت املاک، پیمانکاری، واحد های فنآور اطلاعات و کشت و صنعت ها)	در سطح مانده حساب ها
وجود شواهدی مبنی بر مشکلات تداوم فعالیت (شمول ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت در بندهای تاکید بر مطلب خاص یا در صورت عدم افشا بند شرط)	
عوامل موثر بر صنعت واحد مورد رسیدگی (صنایع با ریسک‌های تغییرات نرخ مواد اولیه، نرخ های جهانی فلزات، وابستگی به ارز و ...)	
وجود حساب ها با ماهیت پیچیده (اوراق مشارکت، تسهیلات ارزی، اعتبارات استنادی، واحد مستقل خارجی، سرمایه گذاری بلند مدت و ...) و یا دارا بودن شرکت‌های وابسته و فرعی.	
انجام معاملات عمده با اشخاص وابسته و اظهارنظر عدم رعایت ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت در گزارش بازرس قانونی (در ارتباط با تشریفات انجام و یا در روال عادی بودن آن).	

در گام بعدی برای کمی کردن خطر کنترل از نتایج بررسی و موضع گیری حسابرس مستقل در گزارش حسابرسی شرکت‌های نمونه استفاده شده است. در راستای پیشگیری از وقوع تخلفات و حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران و نیز توسعه و ساماندهی بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار طبق بندهای ۸، ۱۱ و ۱۸ ماده ۷ قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران، «دستورالعمل کنترل های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران» در تاریخ ۱۶ اردیبهشت ماه ۱۳۹۱ به تصویب هیأت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار رسید. طبق ماده ۱۲ دستورالعمل فوق هیأت مدیره شرکت‌های ناشر بررسی باید سالانه سطح کنترل های داخلی را سالانه بررسی و نتیجه آن را در سامانه کدال افشا کنند. از طرف دیگر وفق ماده ۱۷ دستورالعمل فوق، موسسات حسابرسی ناشران بورسی هم می‌بایستی در گزارش حسابرسی خود در خصوص

استقرار و بکارگیری سیستم کنترل داخلی باید اظهارنظر نماید. در این ارتباط متن بند حسابرسی درخصوص کنترل داخلی از روی گزارش حسابرسی شرکت‌های نمونه مورد بررسی، ملاحظه و به استثنای عدم تشکیل کمیته حسابرسی و عدم وجود واحد حسابرسی داخلی که برای هر کدام ۱۰ درصد خطر در نظر گرفته شده، بابت عدم رعایت مابقی موارد مندرج در چک لیست فوق هر کدام ۵ درصد (حداکثر ۷۰ درصد) خطر کنترل در نظر گرفته شده؛ لازم به ذکر است، حداقل خطر تعیین شده در دستورالعمل سازمان حسابرسی در بهترین شرایط، حداقل معادل ۳۰ درصد می‌باشد که در این پژوهش نیز بر همین اساس خطر کنترل برآورد شده است. به عنوان مثال اگر در بند گزارش حسابرسی شرکتی تنها به عدم آموزش کارکنان و مستند سازی فرآیندهای عملیاتی در سیستم کنترل داخلی اشاره شده باشد، خطر کنترل چون کمتر از حداقل ممکن است همان ۳۰ درصد حداقل، منظور می‌شود.

برآورد خطر عدم کشف ناشی از بررسی‌های تحلیلی (APR) براساس دستورالعمل نشریه ۱۵۰ انتشارات سازمان حسابرسی از نسبت‌های مالی استفاده می‌شود. برای این منظور از ۱۰ نسبت مالی با وزن‌های مختلف (۲ و ۱) وفق دستورالعمل استفاده شده که به شرح نگاره زیر است. بر اساس اقلام صورت‌های مالی درصد تغییرات نسبت‌های فوق برای سال مورد گزارش حسابرسی و سال قبل محاسبه و اگر میزان تغییرات بین صفر تا ۵٪ باشد میزان خطر برآوردی ۶۰ درصد، اگر تغییرات بین ۶٪ الی ۲۰٪ باشد خطر برآوردی اولیه ۷۵ درصد، اگر تغییرات بین ۲۱٪ الی ۵۰٪ باشد خطر برآوردی اولیه ۹۰ درصد و اگر تغییرات بیش از ۵۰ درصد باشد، خطر برآوردی ۱۰۰ درصد تعیین می‌شود (دستورالعمل حسابرسی با رویکرد ریسک، ۱۳۸۷).

جدول (۲) - برآورد کمی خطر عدم کشف ناشی از بررسی تحلیلی (APR) - (منبع: نشریه ۱۵۰ سازمان حسابرسی)

عنوان نسبت مالی	سال قبل	سال جاری	درصد تغییرات	درصد خطر اولیه ^{۱۵} (۱)	خطر ضرب وزنی خطر (۲)	درصد خطر نهایی (۲)※ (۱)
نسبت جاری					۱	.....
دوره وصول مطالبات					۱	.....
دوره گردش کالا					۱	.....
نسبت دارایی ثابت به ارزش ویژه					۱	.....
نسبت مالکانه					۱	.....
نسبت پوشش بدهی‌ها					۱	.....
نسبت سود ناخالص به فروش خالص					۲	.....
نسبت سود عملیاتی به فروش خالص					۲	.....
نسبت بازده دارایی‌ها					۲	.....
نسبت بازده سرمایه در گردش					۲	.....

متغیرهای کنترلی

متغیرهای کنترلی پژوهش به شرح زیر است:

اندازه شرکت (SIZE): برای اندازه‌گیری این متغیر از لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های شرکت استفاده شده است

اهرم مالی (LEV): برای اندازه گیری این متغیر از نسبت جمع بدهی‌ها به جمع دارایی‌های شرکت استفاده شده است

جریان نقد عملیاتی (CFO): طبق استاندارد ۲ حسابداری ایران، جریان نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی شامل جریان‌های نقدی ورودی و خروجی ناشی از فعالیت‌های اصلی و مستمر مولد درآمد عملیاتی واحد تجاری و نیز آن دسته از جریان‌های نقدی است که از نظر ماهیت نمی‌توانند به‌طور مستقیم با سایر طبقات جریان‌های نقدی صورت جریان وجه نقد ارتباط داشته باشند، برای اندازه گیری این متغیر از نسبت جریان نقد عملیاتی به جمع دارایی‌ها، استفاده شده است.

رشد فروش (GROWTH): برای اندازه گیری این متغیر از نسبت تفاوت فروش سال جاری و فروش سال قبل تقسیم بر فروش سال قبل استفاده شده است

سال (YEAR): متغیرهای مجازی برای کنترل اثرات ثابت سال، استفاده گردیده است.

صنعت (IND): متغیرهای مجازی برای کنترل اثرات ثابت نوع صنعت، استفاده گردیده است.

۴- یافته‌ها

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۳ ارائه شده است. تعداد شرکت‌های مورد بررسی ۲۳۴ شرکت و دوره پژوهش شامل سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۳۹۹ بوده که در مجموع شامل ۹۳۶ مشاهده قابل استفاده بوده است. همان‌طور که در طرح پژوهش بیان شد شرکت‌های واسطه گر مالی و بیمه ای از جامعه آماری مورد بررسی خارج شده و تعداد مشاهدات در هر سال و در هر صنعت در نگاره زیر است.

جدول (۳) - تعداد مشاهدات نمونه به تفکیک سال و صنعت

صنعت / سال	۱۳۹۶	۱۳۹۷	۱۳۹۸	۱۳۹۹	مجموع
لاستیک و پلاستیک، شیمیایی، نفت	۴۱	۴۱	۴۱	۴۱	۱۶۴
دارویی	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۱۰۰
خودرو و قطعات	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۱۰۰
فلزات، محصولات و استخراج	۳۷	۳۷	۳۷	۳۷	۱۴۸
زراعت و محصولات غذایی	۲۱	۲۱	۲۱	۲۱	۸۴
استخراج کانی‌ها و معادن غیرفلزی	۴۱	۴۱	۴۱	۴۱	۱۶۴
ارتباطات، فنی و مهندسی، رایانه	۳۲	۳۲	۳۲	۳۲	۱۲۸
انبوه سازی، املاک و مستغلات	۱	۱	۱	۱	۴
مجموع	۲۳۴	۲۳۴	۲۳۴	۲۳۴	۹۳۶

در نگاره زیر آمار توصیفی متغیرهای پژوهش ارائه شده است. با توجه به اطلاعات جدول ۴ تفاوت کم بین مقدار میانگین و میانه بابت متغیرهای پژوهش شامل سطح مدیریت سود اقلام تعهدی (شاخص خطر حسابرسی)، خطرهای حسابرسی و خطر عدم کشف ناشی از آزمون جزئیات حسابرسی، می‌توان ادعای نرمال بودن توزیع نمونه را بیان نمود. بیشترین مدیریت سود (۰,۷۷۴) حاکی از آن است که شرکت‌هایی وجود دارند که مدیریت سود در آن‌ها شدید بوده است. همچنین اختلاف اندک انحراف معیار مدیریت سود (۰,۲۱۸) با میانگین، حاکی از پراکندگی

کم و تجانس زیاد داده‌های مرتبط با متغیر است. میانگین ریسک عدم کشف برای کل نمونه (۰,۰۴۴) و میانگین کیفیت حسابرسی نیز برابر با (۰,۰۱۶) است. به جهت انجام مقایسه بهتر، در جدول ۵ نمونه پژوهش بر اساس میانه متغیر خطر عدم کشف ناشی از آزمون جزئیات که تاثیر مستقیم در رسیدگی‌های حسابررس دارد، به دو گروه دارای خطر عدم کشف بالا و پایین طبقه بندی شد تا تاثیر آن در میزان مدیریت سود اقلام تعهدی را مقایسه نماییم. میانگین مدیریت سود اقلام تعهدی در گروه دارای خطر عدم کشف بالا و پایین به ترتیب برابر با ۰,۰۲۹ و ۰,۰۰۳ است و بیانگر این موضوع بوده که در گروه دارای خطر عدم کشف آزمون جزئیات پایین (بالا) یعنی رسیدگی‌های حسابررسی در سطح بالا (کمتر)، میزان مدیریت سود اقلام تعهدی در سطح پایین (بالا) و به تبع آن کیفیت حسابررسی بیشتر (کمتر) است، که با تئوری‌های مربوطه در این خصوص هم همخوانی دارد.

جدول (۴) - آمار توصیفی متغیرهای پژوهش (منبع یافته‌های پژوهش)

کل نمونه ۹۳۶ سال شرکت (متغیرهای پیوسته پژوهش)						
متغیر	نماد	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
مدیریت سود اقلام تعهدی	DAC	۰/۰۱۶	-۰/۰۰۹	۰/۷۷۴	-۰/۵۴۷	۰/۲۱۸
خطر عدم کشف بررسی تحلیلی	APR	۰/۴۰۵	۰/۳۸۲	۰/۸۵۵	۰/۰۵۹	۰/۲۱۰
خطر کنترل	CR	۰/۳۲۶	۰/۳۰۰	۰/۶۵۰	۰/۳۰۰	۰/۰۷۷
خطر ذاتی	IR	۰/۴۷۹	۰/۵۰۰	۰/۸۵۰	۰/۰۱۰	۰/۱۲۴
خطر عدم کشف آزمون جزئیات	TDDR	۰/۰۴۴	۰/۰۴۳	۰/۰۸۲	۰/۰۲۶	۰/۰۱۰
اندازه	SIZE	۱۵/۰۷۶	۱۴/۷۹۰	۱۹/۶۶۳	۱۱/۳۳۶	۱/۷۰۷
اهرم	LEV	۰/۵۸۷	۰/۵۴۱	۳/۰۶۲	-۰/۰۸۸	۰/۳۷۸
جریان نقد عملیاتی	CFO	۰/۱۱۴	۰/۰۹۳	۰/۵۳۶	-۰/۲۴۳	۰/۱۸۸
رشد فروش	GROWTH	۰/۴۹۳	۰/۴۲۱	۲/۸۷۷	-۰/۴۲۸	۰/۵۱۷

توضیحات: جهت کاهش اثرات داده‌های پرت، متغیرهای پیوسته در سطح ۰,۰۱ درصد وینزورایز شده‌اند.

جدول (۵) - نتایج آمار توصیفی به تفکیک خطر عدم کشف آزمون جزئیات بالا و پایین

شرکت‌های با خطر عدم کشف آزمون جزئیات «بالا»						
متغیر	نماد	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	
مدیریت سود اقلام تعهدی	DAC	۰/۰۲۹	۰/۰۰۱	۰/۷۷۴	-۰/۵۴۶	
خطر عدم کشف بررسی تحلیلی	APR	۰/۲۵۰	۰/۲۴۴	۰/۶۸۷	۰/۰۵۹	
خطر کنترل	CR	۰/۳۰۷	۰/۳۰۰	۰/۶۵۰	۰/۳۰۰	
خطر ذاتی	IR	۰/۴۳۱	۰/۴۵۰	۰/۶۵۰	۰/۰۱۰	
خطر عدم کشف آزمون جزئیات	TDDR	۰/۰۵۲	۰/۰۵۰	۰/۰۸۲	۰/۰۴۳	
اندازه	SIZE	۱۵/۲۲۲	۱۴/۹۸۶	۱۹/۶۶۳	۱۱/۴۰۷	
اهرم	LEV	۰/۵۰۶	۰/۴۹۸	۱/۹۷۵	۰/۰۸۸	
جریان نقد عملیاتی	CFO	۰/۱۴۰	۰/۱۱۵	۰/۵۳۶	-۰/۲۴۳	
رشد فروش	GROWTH	۰/۴۱۰	۰/۳۸۶	۲/۸۷۷	-۰/۴۲۷	
شرکت‌های با خطر عدم کشف آزمون جزئیات «پایین»						
متغیر	نماد	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	
مدیریت سود اقلام تعهدی	DAC	۰/۰۰۳	-۰/۰۲۳	۰/۷۷۴	-۰/۵۴۷	
خطر عدم کشف بررسی تحلیلی	APR	۰/۵۵۹	۰/۵۶۸	۰/۸۵۵	-۰/۰۷۷	
خطر کنترل	CR	۰/۳۴۵	۰/۳۰۰	۰/۶۵۰	۰/۳۰۰	
خطر ذاتی	IR	۰/۵۲۸	۰/۵۵۰	۰/۸۵۰	۰/۱۰۰	
خطر عدم کشف آزمون جزئیات	TDDR	۰/۰۳۵	۰/۰۳۵	۰/۰۴۳	۰/۰۲۶	

اندازه	SIZE	۱۴/۹۳۱	۱۴/۶۶۲	۱۹/۶۶۳	۱۱/۳۳۶
اهرم	LEV	۰/۶۶۹	۰/۵۹۵	۳/۰۶۲	۰/۰۸۸
جریان نقد عملیاتی	CFO	۰/۰۸۷	۰/۰۷۰	۰/۵۳۶	۰/۲۴۳
رشد فروش	GROWTH	۰/۵۷۷	۰/۵۰۶	۲/۸۷۷	۰/۴۲۸
توضیحات: جهت کاهش اثرات داده‌های پرت، متغیرهای پیوسته در سطح ۰,۰۱ درصد وینزورایز شده اند.					

نتایج آزمون فرضیه

برای آزمون فرضیه تحقیق حاضر از رگرسیون خطی چندگانه استفاده شده است. از آن جایی که مدل دارای عرض از مبدا است، فرض صفر بودن میانگین خطاها پذیرفته می‌شود. که توزیع خطاها شباهت به توزیع نرمال دارد. در نتیجه فرض اول رگرسیون کلاسیک پذیرفته می‌شود. جهت رفع نگرانی مربوط به ناهمسانی واریانس، از واریانس مستحکم وایت استفاده شده که این نگرانی را مرتفع می‌سازد. جهت بررسی عدم وجود هم خطی بین متغیرهای مستقل، از آماره VIF استفاده شده است. با توجه به نتایج نگاره شماره ۶ از آن جایی که VIF برای تمامی متغیرهای مستقل دارای مقادیری کمتر از ۱۰ است، می‌توان چنین نتیجه گرفت که هم خطی شدید بین متغیرهای مستقل وجود ندارد.

نتایج حاصل از برازش و تخمین مدل پژوهش در نگاره شماره ۶ نشان داده شده است. نتایج فوق مبین این است که آماره F والد دارای مقدار ۳۱,۴۳۰ و معناداری آن نیز کمتر از ۰,۰۱ است. در نتیجه کلیت مدل رگرسیون پذیرفته می‌شود؛ به این معنی که بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته رابطه معناداری وجود دارد و حداقل یک متغیر مستقل با متغیر وابسته رابطه معنی داری دارد.

جدول (۶) - نتایج آمار استنباطی تخمین مدل پژوهش

عنوان	نماد	ضریب	انحراف معیار	آماره t	معناداری	VIF
عرض از مبدا	C	-۰/۱۵۵	۰/۰۶۵	-۲/۳۹۳	۰/۰۱۷	
خطر عدم کشف آزمون جزئیات	TDDR	۲/۹۹۵	۰/۵۶۵	۵/۳۰۴	۰/۰۰۰	۱/۳۹۳
اندازه	SIZE	۰/۰۰۳	۰/۰۰۴	۰/۸۱۱	۰/۴۱۷	۱/۶۲۶
اهرم	LEV	-۰/۱۵۴	۰/۰۲۶	-۵/۸۵۸	۰/۰۰۰	۱/۷۱۶
جریان نقد عملیاتی	CFO	-۰/۸۸۳	۰/۰۴۸	-۱۸/۳۸۱	۰/۰۰۰	۱/۵۶۰
رشد فروش	GROWTH	۰/۰۱۴	۰/۰۱۶	۰/۸۶۴	۰/۳۸۸	۱/۶۱۷
اثرات ثابت سال	کنترل شده					
اثرات ثابت صنعت	کنترل شده					
آماره F والد	معناداری F	R^2 مدل	R^2 تعدیل شده	تعداد مشاهدات		
۳۱,۴۳۰	۰,۰۰۰	۰,۴۴۰	۰,۴۳۱	۹۳۶		

ضریب متغیر خطر عدم کشف دارای مقداری مثبت و برابر با ۲,۹۹۵ و آماره t مربوط به آن برابر با ۵,۳۰۴ است. از آن جایی که سطح معناداری این آماره کمتر از ۰,۰۱ است، می‌توان وجود رابطه معنادار بین خطر عدم کشف بررسی تحلیلی و شاخص کیفیت حسابرسی در این پژوهش که همان مدیریت سود اقلام تعهدی است، را پذیرفت. در نتیجه فرضیه پژوهش پذیرفته می‌شود. ارتباط به آن‌ها مبین این است که برآورد حسابرس از خطر عدم کشف آزمون جزئیات که در

استراتژی کلی حسابرسی تاثیر دارد و تعیین کننده میزان رسیدگی های حسابرسان است، با کیفیت حسابرسی بر اساس شاخص کیفیت اقلام تعهدی ارتباط منفی معناداری دارد و تلاش های حسابرسان با برآورد پایین خطر عدم کشف حسابرسی و توسعه میزان رسیدگی های حسابرسان کاهش در اقلام تعهدی اختیاری مدیریت را به دنبال خواهد داشت. با توجه به اینکه برای کیفیت حسابرسی از شاخص مدیریت سود اقلام تعهدی استفاده شده و پژوهش های پیشین (از جمله آگی و منسا، ۲۰۱۹: ۹۳؛ سالم الزوبی، ۲۰۱۸: ۶۹؛ تندلو و وانسترایلن، ۲۰۰۸؛ چمبرز و پاین، ۲۰۰۸؛ ریچاردسون، ۲۰۱۰؛ چن و همکاران، ۲۰۱۰) رابطه منفی بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود را تایید نموده اند، لذا می توان این طور نیز استنباط نمود که بین خطر عدم کشف ناشی از آزمون جزئیات حسابرسی و مدیریت سود اقلام تعهدی اختیاری (کیفیت حسابرسی)، رابطه مثبت معناداری (منفی معناداری) وجود دارد.

۵- بحث و نتیجه گیری

کیفیت حسابرسی در واقع احتمال این که حسابرسان تحریفات با اهمیت در صورت های مالی ارائه شده مدیریت به مجمع عمومی صاحبان سهام را کشف نموده و آن ها را گزارش نماید، تعریف می شود. احتمال کشف موارد تحریف در صورت های مالی به شایستگی حسابرسان و احتمال این که موارد تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش نماید به استقلال حسابرسان ارتباط پیدا می نماید. مدیران معمولاً در صورت های مالی ارائه شده به دلیل انگیزه های شخصی روش های حسابداری را انتخاب می نمایند که بتوانند سود گزارش شده را بر اساس مقاصد خود تغییر دهند که این موارد به عنوان مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی اختیاری شناخته می شود. حسابرسی یکی از راه های جلوگیری و کاهش مدیریت سود است، اعتقاد بر این دارد صورت های مالی حسابرسی شده ای که سودی با کیفیت بالاتر گزارش می نمایند، انتظار می رود کیفیت حسابرسی در آن بالا بوده باشد، زیرا موسسات حسابرسی به دلیل جلوگیری از ریسک دعاوی حقوقی و اعتبار حرفه ای خود، منابع و انگیزه های خود را برای کشف این موارد مدیریت می نمایند. در این بین فرآیند حسابرسی بر اساس رویکرد مبتنی بر ریسک که در نشریه ۱۵۰ سازمان حسابرسی موضوع آن و رویه اجرایی آن تشریح شده برای برنامه ریزی و استراتژی رسیدگی حسابرسان در کارهای بزرگ حسابرسی لازم و ضروری است. در خطرهای حسابرسی تنها خطری که متاثر از عملکرد حسابرسان و بیانگر کارایی حسابرسان است، خطر عدم کشف حسابرسی ناشی از آزمون جزئیات که تعیین کننده میزان و حدود رسیدگی های حسابرسان است، تاثیر مستقیمی در تدوین طرح کلی حسابرسی و نیز برنامه های تفصیلی حسابرسی دارد. پژوهش های انجام شده داخلی در ارتباط با خطر حسابرسی بدلیل نبود روش هایی برای کمی کردن شاخص های سنجش آن از صورت های مالی و سایر اطلاعات مالی، تاکنون مغفول بوده و صرفاً بر اساس روش های توصیفی مورد سنجش قرار گرفته است. در این پژوهش در بخش متغیرهای حسابرسی بر اساس دستورالعمل حسابرسی

مبتنی بر ریسک مدلی عملیاتی برای کمی سازی خطر ذاتی و کنترل تبیین و بر اساس نتایج آن‌ها و سایر خطر ها، محاسبه خطر عدم کشف آزمون جزئیات از روی اقلام صورت‌های مالی و سایر اطلاعات مالی انجام شد. در ادامه ارتباط متغیر فوق که بیانگر میزان رسیدگی‌های حسابرسان است با کیفیت حسابرسی که براساس شاخص اقلام تعهدی اختیاری، مورد سنجش قرار گرفت. نتایج ارتباط منفی بین خطر عدم کشف آزمون جزئیات حسابرسی با مدیریت سود اقلام تعهدی (اثر مثبت خطر عدم کشف آزمون جزئیات با کیفیت حسابرسی) را تایید نمود. همان طور که در بالا بیان شد وقتی خطر عدم کشف ناشی از آزمون جزئیات توسط حسابرسان در سطح پایینی برآورد می‌شود، حسابرسان سطح رسیدگی‌های خود را برای ثابت نگه داشتن خطر قابل پذیرش حسابرسان افزایش خواهد داد، لذا انتظار می‌رود کیفیت حسابرسان وی افزایش یابد. با توجه به اینکه پژوهش‌های داخلی خطر عدم کشف آزمون جزئیات حسابرسان را به طریق کمی طبق دستورالعمل حسابرسان مبتنی بر ریسک محاسبه ننموده اند، لذا امکان مقایسه نتایج این پژوهش با پژوهش‌های مشابه میسر نشد. در پژوهش‌های خارجی متعددی (از جمله لی و همکاران، ۲۰۲۱؛ آگی و منسا، ۲۰۱۹: ۹۳؛ سالم الزوبی، ۲۰۱۸: ۶۹؛ تندلو و وانسترایلن، ۲۰۰۸؛ چمبرز و یاین، ۲۰۰۸؛ ریچاردسون، ۲۰۱۰؛ چن و همکاران، ۲۰۱۰) اثر معکوس بین انجام حسابرسان با کیفیت با سطح مدیریت سود اقلام تعهدی در شرکت‌ها را اثبات نمودند، به طوری که اگر کیفیت حسابرسان بالا باشد، میزان تفاوت بین سود گزارش شده با میزان جریان نقد عملیاتی آن که بیانگر کیفیت اقلام تعهدی است، بالا خواهد بود، البته هرچند در پژوهش حاضر از اقلام تعهدی اختیاری استفاده شده، لیکن نتایج پژوهش حاضر هم در همین راستا بوده است. پژوهش حاضر حداقل با ارائه مدلی قابل اثبات و منطبق با دستورالعمل حسابرسان مبتنی بر ریسک توانست رویه ای عملیاتی برای کمی نمودن خطر عدم کشف آزمون جزئیات ارائه نموده و ارتباط آن با سطح کیفیت حسابرسان را بررسی نماید.

در انتها برای مطالعات آینده پیشنهاد می‌گردد، ارتباط بین سطح خطر عدم کشف آزمون جزئیات با سایر متغیرهای کیفیت حسابرسان مورد بررسی قرار گیرد و اگر بتوان اطلاعات مربوط به طرح کلی حسابرسان تعداد قابل توجهی از شرکت‌ها را در مرحله برنامه ریزی داشت، میزان تاثیر خطر عدم کشف ناشی از آزمون جزئیات حسابرسان، بر تدوین طرح کلی حسابرسان و نیز کیفیت حسابرسان را آزمون و نتایج آن را با پژوهش حاضر مقایسه و در صورت وجود تفاوت با اهمیت چرایی آن را مورد نقد و تحلیل قرار دهد. ضمن آنکه انتظار می‌رود مدیریت سود اقلام واقعی توسط روش‌های حسابرسان به احتمال زیادی قابل کشف نخواهد بود، لیکن موضوع فوق نیز در قالب پژوهشی بررسی و نبود تاثیر با اهمیت آن بررسی شود و اگر نتایج آن مبین عدم وجود رابطه با اهمیت باشد خود نتایج پژوهش فوق که کیفیت حسابرسان متأثر از روش‌های حسابرسان خواهد بود را تقویت می‌بخشد.

محدودیت ها

برای محاسبه خطر حسابرسی، اجزای خطر در سطح چرخه‌های عملیاتی و گروه مانده حساب های شرکت باید مورد سنجش قرار گیرد، در حالی که در پژوهش فوق به دلیل امکان کمی نمودن این مورد و عدم دسترسی به اطلاعات خطرها در سطح چرخه‌ها و دسترسی به صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکتها، خطر عدم کشف حسابرسی در سطح صورت مالی مورد محاسبه قرار گرفته است. مضافا اینکه چون نمونه مورد بررسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده و شرکت‌های بورسی جزء شرکت‌های متوسط و بزرگ می باشند و اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک برای آنها ضروری بنظر می‌رسد، انتظار میرود میزان رسیدگی‌های حسابرس بر اساس سطح برآوردی خطر عدم کشف ناشی از آزمون جزئیات حسابرس تغییر نماید، ولی در واقع در برخی موارد ممکن است این اتفاق نیافتد.

یادداشت‌ها

1.Francis & Lafond

2.William & Messier

3.IFAC

4.ICAI

5.Detection Risk

6.Inherent Risk

7.Control Risk

8.DeFond, Chee & Zaang

9.Board of International Standards on Auditing and Assurance

10.Kusumawati & Syamsuddin

11.Niemi et al.

12.Dechow and Dichev

13.Analytical Procedures Risk

14.Test of Details Detection Risk

15.Accept Audit Risk

۱۶.خطر ناشی از انحرافات بر اساس نشریه ۱۵۰ سازمان حسابرسی به شرح ذیل کمی می شود:

خطر اولیه برآوردی	درصد تغییرات
۶۰٪	۵ تا ۰٪
۷۵٪	۶ تا ۲۰٪
۹۰٪	۲۱ تا ۵۰٪
۱۰۰٪	بیش از ۵۰ درصد

کتابنامه

داداشی، ایمان؛ عتیقی، ایمان (۱۴۰۰). تأثیر خوشبینی و بدبینی مدیران بر مدیریت سود. مجله دانش حسابداری مالی، ۸(۳): ۲۰۱-۲۲۷.

دستورالعمل کنترلهای داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران، مصوب ۱۳۹۱

دشتی، رسول؛ دشتی، علی اکبر(۱۳۸۹)، دستورالعمل حسابرسی یا سردرگمی در حسابرسی؟ فصلنامه حسابداری رسمی، (۲۲): ۳۴-۴۰.

فرستی، ولی اله (۱۳۸۱)، بررسی نارسایی‌های مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران.

کمیته تجدید نظر دستورالعمل حسابرسی (۱۳۸۷)، دستورالعمل حسابرسی، بخشهای تجدید نظر شده با نگرش به خطر حسابرسی (چاپ ششم). تهران: سازمان حسابرسی

کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی ایران: استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰ (تجدید نظر ۱۳۹۱)، اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی.

نیکومرام، هاشم؛ نوروش، ایرج؛ مهرآذین، علیرضا. (۱۳۸۸). ارزیابی مدل های مبتنی بر اقلام تعهدی برای کشف مدیریت سود. آینده پژوهی مدیریت ۲۰(۳): ۱-۲۰.

وجودی نوبخت، ارمین؛ کردستانی، غلامرضا؛ حقیقت، حمید؛ دریائی، عباسعلی. (۱۴۰۰). تأثیر انحراف توجه حسابرسان و ارزش‌های شخصی بر کشف مدیریت سود. پژوهش های حسابداری مالی، ۱۳(۱): ۲۵-۴۴.

References

- Abernathy, J.L., Guo, F., Kubick, T.R. & Masli, A. (2019). Financial statement footnote readability and corporate audit outcomes. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 38(2), 1-26.
- Agyei-Mensah, B. K., & Yeboah, M. (2019). Effective audit committee, audit quality and earnings management: evidence from the Ghana Stock Exchange. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 11(2), 93-112
- AICPA (1984). Statement on Auditing Standards No. 47: Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit. New York, NY, AICPA.
- Audit Standard 200 (Revised 2013). Financial Audit Plan Planning. Audit Standards Committee of Iran. (in Persian).
- Auditing Laws Comments Committee (2007), Audit Guidelines, Commentary sections with an attitude to audit risk (sixth edition). Tehran: Audit Organization (in Persian).
- Awadallah, A. A., & Elsaid, H. M. (2020). Investigating the impact of macro-economic changes on auditors' assessments of audit risk: a field study. *Journal of Applied Accounting Research*. Vol. 21 No. 3, pp. 345-361. <https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2019-0149>.
- Barberis, N., and Xiong, W. (2009). What drives the disposition effect? An analysis of a longstanding preference-based explanation. *Journal of Finance*, 64 (2), 751-84.
- Cao, limei , WanFuLi , limin Zhang , (2015) Audit mode Change , Corporate governance and Audit effort , *China Journal of Accounting research* , 8 , 0315-335.
- Chambers D, Payne J.,(2008,) "Audit Quality and the Accrual Anomaly. Working Paper", Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1136787> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1136787>.

- Chang, S. I., Tsai, C. F., Shih, D. H., & Hwang, C. L. (2008). The development of audit detection risk assessment system: Using the fuzzy theory and audit risk model. *Expert Systems with Applications*, 35(3), 1053-1067.
- Chen, H., Chen, J. Z., Lobo, G. J., & Wang, Y. (2011). Effects of audit quality on earnings management and cost of equity capital: Evidence from China. *Contemporary accounting research*, 28(3), 892-925.
- Dadashi, I ., Atighi , I (2021), Ability of Managers and Fraudulent Financial Reporting; Emphasizing The Role of Independent Auditors' Descending Rotation. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, Vol.8, NO.3, Fall 2021, 201-227 (in Persian).
- Dashti, R. & Dashti. A.(2010). Audit instructions or confusion in auditing. *Quarterly certificated accountant*, 22, 34. (in Persian).
- DeAngelo, L. (1981). Auditor size and auditor quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- Dechow Patricia M., Richardson Scott Anthony, and Tuna Irem A. (2003). "Why are earnings kinky? An examination of the earnings management explanation", *Review of Accounting Studies*, 8 (June-September): 355-384.
- DeFond, M. L., Chee, Y. L. & Zaang, Y. (2016). Client Conservatism and Auditor-Client Contracting. *The Accounting Review*, 90(1), 69-98.
- Dull, R. B., Gelinas, U. J., & Wheeler, P. R. (2012). Accounting information systems: Foundations in enterprise risk management. South-Western, Thomson South-Western; 9th edition (January 1, 2012) . 1-674.
- Farj, R. M. H., Jais, M. B., & Isa, A. H. B. M. (2016). Importance of accounting information to investors in the stock market: a case study of Libya. *IOSR . Journal of Economics and Finance*, 7(1), 70-79.
- Fischbacher, U. Stefani, U. (2007). Strategic Errors and Audit Quality: An Experimental Investigation. *The Accounting Review*, Vol. 82, No. 3, 2007, pp. 679-704.
- Forsati, V. (2002). Investigation of the failures of risk-based audit model in Iran. Thesis of Master Degree in Tarbiat Modares University. (in Persian).
- Francis, J. & Lafond, R. & Olsson, P. & Schipper, K. (2005). The Market Pricing of Accruals Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 39, 295-327.
- Inaam, Z.G (2012). "Audit Quality and Earnings Management in the Tunisian Context". *International Journal of Accounting and Financial Reporting*. ISSN 2162-3082 2012, Vol. 2, No. 2.
- Institute Of chartered Accountants of India (ICAI), (2012) Implementation Guide to Risk – based Audit OF Financial Statements (Revised Edition), New Delhi.127-128.
- Instructions on the internal controls of issuers accepted in Tehran Stock Exchange and Overseas Iran approved in (2012). (in Persian).
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). Perspective IAASB a Quality Audit. New York: USA.
- International Federation Of Accountants (IFAC) , 2011 , Guide to using IASs in The Audits Of Small-and Medium – Sized entities, Volume 2 , Practical Guide.

- Kusumawati, A., & Syamsuddin, S. (2018). The effect of auditor quality to professional skepticism and its relationship to audit quality. *International Journal of Law and Management*, Vol. 60 No. 4, pp. 998-1008. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-03-2017-0062>.
- Le Thi Tam and Mai Anh NGUYEN, 2020 "The Adoption of Risk-Based Audit Approach in The Independent Audit Firms: A study of Case of Vietnam . *Journal of Finance, Economic and Business*, vol. 7. No, 2 (2002) 89-97.
- Le, H. T. T., Tran, H. G., & Vo, X. V. (2021). Audit quality, accruals quality and the cost of equity in an emerging market: Evidence from Vietnam. *International Review of Financial Analysis*, 77, 101798.
- Niemi, Lasse., Knechel, W. R., Ojala, H., & Collis, J. (2018). Responsiveness of Auditors to the Audit Risk Standards: Unique Evidence from Big 4 Audit Firms. *Accounting in Europe*, Volume 15, 2018 - Issue 1.
- Nikoumaram, H., Nourvash, I., Mehrazin, A. R., An Evaluation of Alternative Accrual-Based Models for Detecting Earnings Management. *future studies management*. Volume 20, Issue 82, November 2009, Pages 1-20, (in Persian).
- Pinello, A.S. (2008). Investors' differential reaction to positive versus negative earnings surprises. *Contemporary Accounting Research*, 25 (3), 891-920.
- Richardson Alan J. , (2010), "Auditor Switching and the Great Depression", *Accounting Historians Journal*, Vol. 33, No. 2 , PP. 39-62.
- Safari. Momeni. Maatoofi (2011). "Impact of audit quality on earnings management". *International Research Journal of Finance and Economics*, Issue 66 (2011):77-84.
- Salem Alzoubi, Ebraheem. (2018). Audit quality, debt financing, and earnings management: Evidence from Jordan. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*. Volume 30, March 2018, Pages 69-84.
- Shibano, T. (1990) Assessing Audit Risk from Errors and Irregularities. *Journal of Accounting Research* 28: 110-140.
- Simunic, D. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1), 161-190.
- Skepticism and its relationship to audit quality. *International Journal of Law and Management*, Vol. 60 No. 4, pp. 998-1008. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-03-2017-0062>.
- Sserwanga, A. (2003). Presumptive Income Tax Law and Quality of Financial Reporting. Dissertation Unpublished, Makerere University Business School. Kampala Uganda.
- vojoudi n .A & etal., (2021) The impact of diversion of auditors' attention and personal values on earnings management detection. *Journal of Financial Accounting Research*, Vol. 13, Issue 1, No.47, Spring 2021, P:25-44 (in Persian).
- William, F. Messier, Jr. (2017). An approach to learning risk-based auditing. *Journal of Accounting Education*, Volume 32, Issue 3. 276-287.
- Wong, R. M., Firth, M. A., & Lo, A. W. (2018). The impact of litigation risk on the association between audit quality and auditor size: Evidence from China.

Journal of International Financial Management & Accounting, 29(3), 280-311.

- Zengin, Y. Serdar, O. (2011). "Audit quality and earnings management in interim financial reports". 34th Annual Congress of European Accounting, Italy, 2011.
- Zhang, D., Amin, K., & Deis, D. R. (2020) Audit Risk Associated with Long-Lived Tangible Asset Intensity, Age, and Impairment (November 16, 2020). *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 2021, Forthcoming, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3733239> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3733239>