

بررسی و تبیین تاثیر دستگاه حسابرسي بر کيفيت حسابرسي نمونه موردی: شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۳/۱۲

تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۴/۱۸

کد مقاله: ۷۲۶۴۰

سمیه سالخورده جهانتیغ^{۱*}، سیدعلی مفیدی^۲، میثم مهدوی^۳

چکیده

هدف اصلی این پژوهش، بررسی تاثیر دستگاه حسابرسي بر کيفيت حسابرسي اطلاعات حسابداری و عدم اطمینان اطلاعاتی است. کيفيت حسابرسي بوسیله متغیرهای مشاهده پذیر نوع اظهار نظر حسابرسي، اندازه موسسه حسابرسي و دوره تصدی حسابرسي اندازه گیری می شود و سنجش متغیر کيفيت اطلاعات حسابداری با استفاده از متغیرهای پایداری سود، کيفيت اقلام تعهدی و ارتباط سود با واکنش سرمایه گذاران انجام می شود. پژوهش حاضر رابطه بین تلاش حسابرسي و کيفيت حسابرسي را از دیدگاه فرآیند حسابرسي و نتایج حسابرسي بررسی می کند. نتایج نشان می دهد که تلاش حسابرسي به طور معناداری احتمال تعدیلات (اصلاحات) حسابرسي را افزایش می دهد، که این موضوع مانع از مدیریت سود مثبت شده و موجب بهبود کيفيت صورت های مالی حسابرسي شده، می شود. به طور کلی تلاش حسابرسي تأثیر معناداری در صدور اظهار نظرهای حسابرسي اصلاح شده ندارد، اما به احتمال زیاد در صورت فقدان تعدیلات حسابرسي، یک اظهار نظر حسابرسي اصلاح شده صادر می شود. با بروز نگرانی در مورد قابلیت اتکای صورت های مالی، خدمات اطمینان بخشی حسابرسي مستقل از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران و مالکان می تواند برای صورت های مالی ارزش افزوده ایجاد نماید. پژوهش حاضر با استفاده از روش تحقیق همبستگی و مدل های رگرسیون چند متغیره، در پی آن است تا ارتباط دو مؤلفه رتبه کنترل کيفيت موسسه حسابرسي و دوره تصدی حسابرسي را با شاخصی از شفافیت متشکل از ابعاد چندگانه، مورد بررسی قرار دهد. در مجموع، شواهد نشان می دهد که تلاش حسابرسي با تأثیر گذاری بر فرآیند حسابرسي و بازده حسابرسي نقش مهمی در بهبود کيفيت حسابرسي دارد.

واژگان کلیدی: دستگاه حسابرسي، تعدیلات حسابرسي، اظهار نظر حسابرسي، کيفيت حسابرسي.

۱- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابرسي، گرگان، ایران (نویسنده مسئول) (s.jahantigh62.@gmail.com)

۲- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابرسي، گرگان، ایران

۳- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابرسي، گرگان، ایران

اهمیت کیفیت گزارشگری مالی در کشورهای در حال توسعه کاملاً آشکارتر از کشورهای توسعه یافته است زیرا گزارش های مالی منبع اصلی قابل اعتماد برای اطلاع رسانی در دسترس برای سرمایه گذاران نسبت به انتشار رسانه ها، کنفرانس های خبری و مالی است. به روزرسانی های تحلیلگران که بطور حتم و مکرر در اکثر کشورهای توسعه یافته در دسترس است. بر این اساس، مقامات نظارتی، آستانه اصلاحات از جمله صدور قوانین، آیین نامه ها و آیین نامه های حاکمیت ملی را با هدف ارتقاء کیفیت ممیزی در این کشورها تصویب کرده و از این طریق، یکپارچگی گزارش های مالی را تقویت می کنند. در برخی از اقتصادهای نوظهور، دولتها ممکن است نقش مهمی در شکل دادن ساختارهای حاکمیتی در سطح کشور از طریق قانونگذاری (جزئی یا کامل) و همچنین تنظیم و نظارت بر بازارها داشته باشند. فراخوانی های ویژه برای محققان برای بررسی بیشتر اینکه آیا ساختارهای حاکمیتی در سطح کشور (سیستم غیرقانونی کشور و فرآیندهای قانونی) از طریق تضمین کیفیت حسابرسی بالاتر، مکانیزم یا جایگزین سازوکارهای حاکمیت سطح بنگاه برای حمایت از منافع ذینفعان هستند، می باشند (Sarhan et al, 2019).

حسابرسی به عنوان یک مکانیزم خارجی حاکمیت شرکتی نقش مهمی ایفا می کند و تأثیر حاکمیتی حسابرسی به طور مستقیم در کیفیت حسابرسی منعکس می شود. اهداف کلی حسابرسی بدست آوردن تضمین مستدل از عدم وجود تحریف عمده ناشی از تقلب یا خطا در صورت های مالی و صدور گزارش های حسابرسی مطابق با استانداردهای حسابرسی و ارتباط با مدیریت مشتری است (MOF, 2019). برای تحقق این اهداف، در الگوی حسابرسی مدرن مبتنی بر ریسک، مسیر اصلی فعالیت حسابرسی مستلزم حسابرسی است که ریسک تحریف عمده را شناسایی و ارزیابی کرده و پاسخ دهند. مطابق با هدف حسابرسی، کیفیت حسابرسی به عنوان احتمال توامان این است که یک تحریف عمده موجود توسط یک حسابرس شناسایی و گزارش می شود. فرایند تحقق کیفیت حسابرسی می تواند به عنوان تشخیص، تعدیل و گزارش تحریفات عمده و دستیابی به کیفیت حسابرسی خلاصه شود. نحوه تحقق اهداف حسابرسی و بهبود کیفیت حسابرسی همواره مورد توجه تحقیقات حسابرسی بوده است (Xiao et al, 2020).

تضاد منافع بالقوه میان مالکان، مدیران و دارندگان سایر اوراق بهادار محیطی را ایجاد می کند که حسابرس خارجی می تواند در آن ارزش قابل ملاحظه ای را برای سرمایه گذاران ایجاد نماید. بی قاعدگی های یافت شده در صورت های مالی موجب موشکافی دقیق تر نقشی که حسابرسان می توانند در بازارهای مالی ایفا کنند، شده است. خدمات حسابرسی به عنوان ناظری مستقل بر نحوه عملکرد مدیریت و نوع گزارشگری وی، مکانیزمی در جهت افزایش قابلیت اتکا و مربوط بودن صورت های مالی، کاهش عدم اطمینان در تصمیمات سرمایه گذاری و نهایتاً بهبود شفافیت شرکتی تلقی می شود. در تحقیقات پیشین عمدتاً عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از جنبه استقلال حسابرس، اهمیت مشتری، دوره تصدی شرکت حسابرسی، چرخش اجباری حسابرس و حق الزحمه های حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی بررسی می شد (Zhang et al, 2017).

دیگر بخش پیشینه های پژوهش به ویژگی های دیگر حسابرسان و شرکت های حسابرسی می پردازد که از جمله این ویژگی ها می توان به ویژگی های جمعیتی حسابرس و اندازه و اعتبار شرکت حسابرسی اشاره کرد (He et al, 2018). حسابرسی، فرآیند جستجو، پردازش، برآورد و تنظیم اطلاعات لحاظ می شود. همچنین پشتکار و تلاش در حسابرسی عاملی مهم است که بر کیفیت حسابرسی تأثیر می گذارد، زیرا برای انجام حسابرسی موفق، کار سخت ضروری است. با این وجود، به دلیل عدم دسترسی به مجموعه داده های بزرگ در مورد تلاش حسابرسی، شواهد مربوط به ارتباط بین تلاش حسابرسی و کیفیت حسابرسی کمیاب است. اکثر تحقیقات پیشین برای محاسبه تلاش های حسابرسی، براساس روش های تجربی یا استفاده از شاخص های غیرمستقیم (به عنوان مثال دستمزد یا حق الزحمه حسابرسی) است (Xiao et al, 2020).

در این مقاله با استفاده از یک بانک اطلاعاتی منحصر به فرد، تأثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی از جنبه فرآیند حسابرسی و خروجی حسابرسی بررسی می شود. دریافتیم که تلاش حسابرسی احتمال ثبت اصلاحی حسابرسی (به ویژه ثبت اصلاحی رو به پایین حسابرسی) را به طور قابل توجهی افزایش می دهد، که مانع از مدیریت سود توسط مشتریان (عمدتاً مانع مدیریت سود مثبت) و ارتقای کیفیت صورت های مالی حسابرسی شده می شود. مطابق با یافته های احتمال بالاتر تعدیل حسابرسی و صورت های مالی با کیفیت بالا حسابرسی شده، همچنین دریافتیم که تلاش ممیزی به طور کلی بر صدور نظرات حسابرسی اصلاح شده تأثیر نمی گذارد، اما نظر حسابرسی اصلاح شده به احتمال زیاد در غیاب تعدیل حسابرسی صادر می شود. بعلاوه، پی بردیم وقتی مشتریان پیچید تر شدند و شرکت های حسابرسی بیشتر شدند، از تأثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی کاسته می شود. در مجموع، شواهد ما نشان می دهد که تلاش حسابرسی نقش به سزایی در بهبود کیفیت حسابرسی دارد. نتیجه گیری ما هنگامی مطرح می شود که مشکلات درون زا را کنترل کنیم. پژوهش ما دو سهم عمده در این زمینه ایفا می کند. نخست، تاریخچه آثار حسابرسی را با بررسی پیامدهای اقتصادی تلاش حسابرسی در بازارهای نوظهور گسترش می دهد. دوم، این پژوهش در تاریخچه آثار در مورد مکانیسم تحقق کیفیت حسابرسی سهم بسزایی ایفا می کند. این مقاله به تشریح رفتار غیر

قابل مشاهده حسابرس در طی فرآیند حسابرسی و تحقق اهداف حسابرسی با مقیاس های قابل مشاهده از جمله تعدیلات حسابرسی، اظهار نظرهای حسابرسی و کیفیت صورت های مالی حسابرسی شده می پردازد.

نگاهی به تصمیمات اتخاذ شده در مجامع عمومی عادی سالیانه شرکت های پذیرفته شده در بورس، نشان می دهد که در سالیان اخیر بسیاری از شرکت ها به دلیل عدم ارائه خدمات با کیفیت از سوی حسابرسان مستقل، در دوره زمانی کمتر از چهار سال ناگزیر به تغییر حسابرس مستقل شده اند. سوالی که انگیزه پژوهش حاضر را مطرح می کند، این است که چگونه رتبه کیفیت کار موسسه حسابرسی تعیین شده توسط سازمان بورس و اوراق بهادار تهران و دوره تصدی حسابرسی می تواند با معیارهای در نظر گرفته شده برای شفافیت شامل کیفیت سود، کیفیت افشا و درک بازار از کیفیت حسابرسی در ارتباط باشند.

در این چارچوب شفافیت دارای سه بعد است: الف) گزارشگری شرکتی: شامل افشای دوره ای اطلاعات خاص شرکت به صورت اجباری یا اختیاری می باشد و شامل ۵ زیر بخش است:

- میزان افشا (افشای مالی شامل افشای بخش ها، تحقیق و توسعه و مخارج سرمایه ای، سیاست های حسابداری، شرکت های تابعه، افشاهای مکمل)
- افشای مربوط به نظام راهبری (مشخصات سهامداران عمده، هیات مدیره، مدیریت، پاداش مدیریت، سهام مدیران و کارکنان)
- اصول حسابداری (تلفیق شرکت های تابعه، ذخایر اختیاری)
- بموقع بودن افشا (تعداد دفعات گزارش، تعداد اقلام حسابداری خاص در گزارش های میان دوره ای، تلفیق گزارش های میان دوره ای، گزارشگری رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه)
- اعتبار افشا (درصد حسابرسی توسط ۵ موسسه بزرگ)

ب) کسب اطلاعات محرمانه و ارتباط: تعامل به دو صورت تعامل مستقیم (از طریق گزارشات) با تحلیل گران مالی و غیرمستقیم (از طریق معامله) با سرمایه گذاران نهادی و دارندگان اطلاعات محرمانه می باشد. میزان تحصیل اطلاعات محرمانه توسط تحلیل گران مالی با محاسبه میانگین تعداد تحلیل گرانی که شرکت های بزرگ را دنبال می کنند، اندازه گیری می شود.

ج) انتشار اطلاعات (از طریق رسانه ها و شبکه های ارتباطی): در سومین جنبه از شفافیت، به کیفیت انتشار اطلاعات در اقتصاد توجه ویژه ای می شود. برای انتشار اطلاعات، دو عامل زیربنایی و ساختاری میزان نفوذ رسانه های جمعی در اقتصاد و مالکیت در رسانه های جمعی (دولتی در مقابل خصوصی) در نظر گرفته شده است.

۲- فرضیات پژوهش

در مدل حسابرسی ریسک محور مدرن، خط اصلی کار حسابرسی مستلزم حسابرسی است که بتوانند ریسک تحریف عمده را تشخیص، ارزیابی و پاسخ دهند. در عمل حسابرسی، حسابرسان شواهد حسابرسی را از طریق اجرای مراحل حسابرسی جمع آوری می کنند تا تحریف های با اهمیت را در صورت های مالی پیدا کنند. هنگامی که حسابرسان تحریف های با اهمیت را پیدا کردند، آنها یا با مدیریت مشتریان برای تعدیل تحریف های مشخص شده ارتباط برقرار می کنند (یعنی تعدیل حسابرسی)، یا آنها تحریف های با اهمیت تعدیل نشده را در قالب اظهار نظر اصلاحی حسابرسی منعکس می کنند. بنابراین، فرایند تحقق کیفیت حسابرسی می تواند به صورت تشخیص، تعدیل و گزارش تحریف های با اهمیت و دستیابی به کیفیت حسابرسی خلاصه شود. اگر مراحل حسابرسی سطح مفهومی فوق را به متغیرهای حسابرسی خاص تبدیل کنیم، می توان آنها را مطابق با تعدیل حسابرسی، اظهار نظر حسابرسی و کیفیت صورت های مالی حسابرسی شده درست کرد. در فرایند تحقق کیفیت حسابرسی، تلاش زیاد برای حسابرسان لازم است تا یک حسابرسی موفق داشته باشند.

اولین تأثیر تلاش حسابرسی بر وقوع تعدیل حسابرسی است. تعدیل زمانی رخ می دهد که دو شرط برآورده شود: (۱) در صورت های مالی پیش از حسابرسی، یک تحریف وجود داشته باشد و (۲) حسابرس تحریف را پیدا کند و به مدیریت مشتری نیاز دارد تا آن را از طریق تعدیل در صورت های مالی تصحیح کند (Lennox et al, 2018).

دومین تأثیر، تأثیر تلاش حسابرسی بر اظهار نظر حسابرسی است. اظهار نظر حسابرسی منعکس کننده مصلحت حسابرسان در مورد ریسک حسابرسی است. به لحاظ تئوری، وقتی حسابرسان هیچ تخلف قابل توجهی را در اطلاعات مالی یک شرکت مشاهده نمی کنند، آنها یک اظهار نظر حسابرسی کامل صادر می کنند. از طرف دیگر، آنها یک اظهار نظر حسابرسی اصلاح شده را صادر می کنند. با این وجود، به دلیل محدودیت ذاتی حسابرسی، از بین بردن ریسک حسابرسی غیرممکن است.

سومین تأثیر، تأثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت صورتهای مالی حسابرسی شده است. در عمل حسابرسی، حسابرسان با اجرای یک سری روشهای حسابرسی که یک مقدار منابع حسابرسی نیاز دارد، اطمینان پیدا می کنند که صورت های مالی عاری از تحریف عمده هستند.

ارزیابی کیفیت حسابرسی برای سرمایه گذاران با اهمیت و در عین حال هزینه بر است. بنابراین سرمایه گذاران به معیارهای قابل مشاهده برای ارزیابی اتکا خواهند کرد. دوره تصدی، اندازه حسابرس و تخصص حسابرس، شاخص های قابل مشاهده ای هستند که سرمایه گذاران می توانند در ارزیابی کیفیت از آنها استفاده کنند. با توجه به مبانی نظری ذکر شده، عدم تغییر حسابرس در دوره زمانی چهار ساله، می تواند موجب شناخت بیشتر حسابرس از صاحبکار شده و کیفیت حسابرسی افزایش یابد. پژوهش های پیشین ادعا نموده اند که کیفیت حسابرسی بایستی عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش و کیفیت افشاهای شرکتی را افزایش بخشد. بدین ترتیب فرضیات پژوهش بدین شکل مطرح می گردد:

۱. بین دوره تصدی حسابرسی و شفافیت شرکتی ارتباط معناداری وجود دارد.
۲. بین امتیاز کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی و شفافیت شرکتی ارتباط معناداری وجود دارد.

۳- پیشینه پژوهش

مطالعات پیشین در مورد کیفیت حسابرسی عمدتاً بر روی خروجی حسابرسی به وسیله اظهارنظر حسابرسی یا کیفیت حسابداری تأکید دارد.

گونگ^۱ و همکاران (۲۰۱۶) از ادغام شرکت حسابرسی در چین استفاده کردند و کاهش قابل توجهی از تلاش حسابرسی ناشی از تلفیق بازار حسابرسی را پیدا کردند، اما آنها بیشتر بر روی عوامل موثر بر تلاش حسابرسی تأکید داشتند تا تأثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی. به طور خلاصه، شواهد در مورد پیامدهای اقتصادی تلاش حسابرسی عموماً مبتنی بر بازارهای حسابرسی بالغ در بازارهای توسعه یافته است.

سرهان^۲ و همکاران (۲۰۱۹) در مطالعه ای با عنوان اجزای پیشین کیفیت حسابرسی در کشورهای MENA: تأثیر کیفیت دولت در سطح شرکت و کشور، کیفیت ممیزی خارجی در کشورهای خاورمیانه و شمال آفریقا (MENA) تحت تأثیر کیفیت حاکمیت در سطح کشور آن کشورها را بررسی کردند، و نشان دادند که کیفیت دولت و کیفیت حسابرسی خارجی مکمل حمایت از منافع ذینفعان از طریق تضمین امنیت کیفیت حسابرسی بالاتر، بوده است.

هریس^۳ و ویلیامز^۴ (۲۰۱۹) در مطالعه ای با عنوان سیاستگذاری مبتنی بر شواهد در آیین نامه حسابرسی، به تجزیه و تحلیل تاریخی با استناد به تحقیقات دانشگاهی در PCAOB پرداختند و شیوه های تنظیم استاندارد، رویکرد سیاست گذاری در شیوه های تنظیم استاندارد حسابرسی را در زمان های مختلف بررسی کردند.

آسانته آپیاه^۵ (۲۰۱۹) در مطالعه ای با عنوان آیا شدت اعتبار منفی محیطی، اجتماعی و حاکمیت مشتری بر تلاش ممیزی و کیفیت حسابرسی تأثیر می گذارد؟، دریافت که ارتباط بین اعتبار مشهور ESG و کیفیت حسابرسی در درجه اول با افزایش تأخیر در گزارش حسابرسی هدایت می شود، نه با افزایش هزینه حسابرسی. علاوه بر این، اعتبار ESG با تلاش ممیزی همراه است و کیفیت حسابرسی ضعیف را تا سه سال کاهش می دهد. نتایج همچنین نشان می دهد که تلاش ممیزی و تأثیر کیفیت ممیزی در سه مؤلفه ESG متفاوت است.

ماسیاندر^۶ و همکاران (۲۰۲۰) در مطالعه ای با عنوان حسابرسان خارجی و نظارت بانکی: تئوری و تجربی، تجربه یک بحران مالی با استفاده بیشتر از حسابرسان، بویژه در بین بانکهای مرکزی که نقش فزاینده ای در نظارت دارند، را بررسی کردند. نشان دادند که کیفیت حسابرسی بالاتر با افزایش مشارکت حسابرسان در نظارت همراه است.

مانو^۷ و همکاران (۲۰۲۰) در مطالعه ای با عنوان ممیزی گروهی: آیا کیفیت حسابرسی و قیمت با تصمیم حسابرس رهبر برای قبول مسئولیت مرتبط است؟، به این نتیجه رسیدند که حسابرسان اصلی که مسئولیت پذیرش حسابرسی را دارند، ممیزی حسابرسی بالاتری را بر عهده دارند اما ممیزی هایی با کیفیت بالاتر ارائه نمی دهند. این نتایج به تجزیه

1 Gong

2 Sarhan

3 Harris

4 Williams

5 Asante-Appiah

6 Masciandaro

7 Mao

و تحلیل های مختلف اضافه شده است. آنها به بحث در مورد چگونگی تأثیر مشارکت سایر حسابرسی بر کیفیت حسابرسی نیز پرداخته اند.

ژائو^۱ و همکاران (۲۰۲۰) در مطالعه ای با عنوان چگونگی تأثیر تلاش ممیزی بر کیفیت حسابرسی، فرایند حسابرسی و چشم انداز خروجی حسابرسی، نشان دادند که تلاش حسابرسی با تأثیرگذاری بر فرایند حسابرسی و بازده حسابرسی نقش مهمی در بهبود کیفیت حسابرسی دارد.

۴- روش و ابزار پژوهش

جامعه آماری مورد نظر پژوهش، شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد که نماد آن ها در دوره مورد بررسی در تالار اصلی و فرعی بورس اوراق بهادار تهران معامله شده باشد. گردآوری داده ها در دومرحله انجام شد. در مرحله اول برای تدوین مبانی نظری پژوهش، از روش کتابخانه ای استفاده گردید. در مرحله دوم، داده های مورد نظر که در ارتباط با متغیرهای مطرح شده در مدل های پژوهش هستند، به روش میدانی جمع آوری شد. بدین منظور با استفاده از اطلاعات صورت های مالی موجود در نرم افزار ره آورد نوین و در صورت ناقص بودن با مراجعه مستقیم به صورت های مالی از طریق سایت مرکز مدیریت پژوهش توسعه و مطالعات اسلامی سازمان بورس اوراق بهادار، سامانه اطلاع رسانی کدال برای اخذ رتبه های کیفیت افشا، اطلاعات فشرده اخذ شده از کتابخانه بورس و سایت جامعه حسابداران رسمی ایران، داده ها جمع آوری گردید. پس از جمع بندی و انجام محاسبات مورد نیاز، تجزیه و تحلیل نهایی داده ها و نتایج با کمک نسخه ششم نرم افزار EViews انجام شده است.

در پژوهش حاضر از مدل ۱ برای ارزیابی رابطه بین متغیرهای کیفیت حسابرسی و شفافیت شرکتی استفاده می گردد:

$$TRANS = \alpha_0 + \beta_1 TENURE + \beta_2 SCORE + \beta_3 SIZE + \beta_4 GRO + \beta_5 LEV + \beta_6 VOL$$

TRANS: شفافیت شرکتی که بر مبنای سه معیار رتبه کیفیت افشا، کیفیت سود و اختلاف قیمت پیشنهادی خرید و فروش

محاسبه می گردد.

TENURE: دوره تصدی حسابرس

SCORE: امتیاز کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی

SIZE: اندازه واحد تجاری

GRO: فرصت های رشد واحد تجاری

LEV: نسبت بدهی واحد تجاری

VOL: نوسان پذیری بازده سهام در دوره سه ماهه پیش از پایان سال مالی

در این پژوهش به منظور اندازه گیری شفافیت از ترکیب سه معیار استفاده شده است. این سه معیار عبارتند از: رتبه کیفیت افشا اعلام شده توسط سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، کیفیت سود و اختلاف میان قیمت پیشنهادی خرید و فروش. طبق سیستم امتیازدهی، به هر سال - شرکت یک امتیاز که از ترکیب سه معیار مذکور ایجاد شده است، اختصاص یافته و به عنوان متغیر وابسته در مدل قرار می گیرد. نحوه تشکیل امتیاز بدین صورت است که شرکت ها در هر سال از نظر هر یک از معیارها به ده طبقه تقسیم می شوند و از ۱ تا ۱۰ رتبه بندی می شوند؛ بدین شکل که شرکت هایی که شفافیت کمتری دارند، ارزش یک و شرکت های دارای بیشترین شفافیت ارزش ده می گیرند. در گام بعد سه رتبه اخذ شده را با هم جمع و آن ها را بر ۳۰ تقسیم می کنیم. ارزش شاخص به دست آمده در دامنه ای بین ۰/۱ تا ۱ قرار می گیرد. ارزش های بالاتر معرف شرکت های شفاف تر و ارزش های پایین تر معرف شرکت هایی هستند که شفافیت کمتری دارند.

مطابق ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار، سازمان هر سال یکبار مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار را براساس دوگروه معیارهای عادی و تخلفاتی ارزیابی و طبقه بندی نموده و نتایج آن را به عموم اعلام می نماید. معیارهای عادی شامل ارزیابی شرکا، ارزیابی کارکنان موسسه، ارزیابی ساختار و سازمان موسسه، ارزیابی تنوع ارائه خدمات، اطلاع رسانی و موقعیت در بازار حرفه ای و ارزیابی کیفیت خدمات می باشد. معیارهای تخلفاتی شامل سوابق تخلفاتی موسسه طی ۵ سال اخیر و سوابق تخلفاتی شریک موسسه طی ۵ سال اخیر است. امتیاز نهایی هر موسسه حسابرسی از حاصل جمع امتیازهای عادی و تخلفاتی حاصل می شود. شایان ذکر است که امتیازهای تخلفاتی در محاسبه امتیاز نهایی دارای نمره "منفی" می باشد. این دستورالعمل در تاریخ ۹۱/۱۱/۲۸ به تصویب هیأت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار رسید و از تاریخ تصویب لازم الاجرا می باشد. با عنایت به جدید بودن دستورالعمل، عدم ارائه رتبه بندی در طی سالیان پیش و نظر به اینکه سازمان در ارزیابی های خود برای هر موسسه چندین شاخص را در چندین سال مورد توجه قرار می دهد، از تنها امتیاز کنترل کیفیت ارائه شده

تاکنون که توسط جامعه حسابداران رسمی ایران اعلام می‌گردد، به عنوان مبنایی برای کیفیت حسابرسی مؤسسات در دوره زمانی پژوهش استفاده می‌گردد. این امتیاز در چهار رتبه ۱، ۲، ۳ و ۴ وارد مدل می‌شود به صورتی که امتیاز ۴ نشانگر بالاترین کیفیت است. قابل ذکر است که سازمان حسابرسی در این رتبه بندی جای نگرفته است. لذا به منظور وارد شدن در مدل و با توجه به اینکه سازمان به عنوان موسسه بزرگ و دارای حسن شهرت نسبت به سایر مؤسسات شناخته شده است، به سازمان رتبه ۵ اختصاص داده می‌شود.

۵- تحلیل داده های پژوهش

۵-۱- آمار توصیفی

نتایج حاصل از آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۱ ارائه شده است:

جدول ۱- آماره‌های توصیفی مربوط به ۳۷۰ مشاهده در تمامی متغیرها

شرح	میانگین	میانه	حداقل	حداکثر	انحراف معیار
شفافیت	۰/۷۸۴۵	۰/۸	۰/۳۶۶	۱	۰/۱۱۵
دوره تصدی	۰/۷۸۶۴	۱	۰	۱	۰/۴۱
رتبه کنترل کیفیت	۴/۲۱	۴	۲	۵	۰/۶۱
اندازه	۲۶/۵۸	۲۶/۴۴	۰	۳۰/۹۶	۱/۹۲
رشد	۱/۳۰۶۸	۱/۱۴۲۵	۰/۵۴	۵/۴۳۶۳	۰/۵۴۸۰
نسبت بدهی	۰/۶۶	۰/۶۶	۰/۱۹۳۲	۱/۹۴۲	۰/۲۱۱۵
نوسان پذیری	۲/۲۸۸	۱/۳۸۳۴	۰	۲۸/۷۸	۲/۹۰۸۵

همان‌طور که ملاحظه می‌گردد، در دوره مورد بررسی به طور متوسط بیش از دوسوم شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، در طی دوره چهار ساله تغییر حسابرس نداشته‌اند. با توجه به اینکه مقدار میانگین رتبه کنترل کیفیت ۴/۲۱ و میزان حداکثر متغیر مذکور ۵ می‌باشد، می‌توان ادعا نمود که به طور متوسط مؤسسات حسابرسی رتبه کیفیت بالایی داشته‌اند. نظر به اینکه شاخص شفافیت محاسبه شده در بازه‌ای بین صفر و یک قرار می‌گیرد، متوسط شاخص شفافیت ملاحظه شده ۰/۷۸۴۵ نشان دهنده این است که به طور میانگین شفافیت نسبی در شرکت‌ها برقرار است. همچنین میانگین نسبت بدهی بالغ بر ۰/۶۶ می‌باشد. با در اختیار داشتن نتایج حاصله از آمار توصیفی در مورد میزان میانگین و انحراف استاندارد، امکان محاسبه ضریب تغییرات که شاخصی از پراکندگی است، ایجاد می‌شود. ضریب پراکندگی کاربردهایی دارد که انحراف معیار فاقد آن است. کاربرد مهم آن در شرایطی است که در دو یا چند جامعه آماری مورد مقایسه، مشاهدات ناهمگون و نامتجانس وجود داشته باشد. گاهی نیز مقیاس صفت مورد اندازه‌گیری در دو جامعه یکسان است، اما بزرگی مشاهدات آن‌ها به طور قابل ملاحظه‌ای تفاوت دارد. نتایج نشان می‌دهد که در میان متغیرها، متغیر نوسان‌پذیری دارای بیشترین ضریب تغییرات (۱/۲۷) است. این موضوع نشان دهنده آن است که متغیر مذکور طی دوره پژوهش دارای کمترین ثبات و پایداری بوده است. متغیر اندازه شرکت کمترین میزان ضریب تغییرات (۰/۷۲) را به خود اختصاص داده است. البته پایین بودن پراکندگی این متغیر بیشتر به دلیل استفاده از لگاریتم در محاسبه شاخص اندازه در متغیر مذکور است و نه ثبات و پایداری بالای آن.

جدول ۲- ماتریس ضرایب همبستگی بین متغیرها

شرح	شفافیت	دوره تصدی	امتیاز	اندازه	رشد	بدهی	نوسان پذیری
شفافیت	۱	-۰/۰۹۷	-۰/۱۳	-۰/۰۶	۰/۰۳	-۰/۲۴	۰/۰۷
دوره تصدی		۱	۰/۲۸	۰/۱۰	-۰/۱۴	۰/۰۵	-۰/۰۶۹
امتیاز			۱	۰/۱۵	-۰/۱۴	۰/۱۴	۰/۰۰۴
اندازه				۱	۰/۲	-۰/۱	-۰/۰۳
رشد					۱	-۰/۱۲	-۰/۰۱
بدهی						۱	۰/۰۲
نوسان پذیری							۱

داده‌های پژوهش حاضر شامل عناصر مربوط به داده‌های مقطعی و همچنین داده‌های سری زمانی است. بدین ترتیب هنگام استفاده از مدل رگرسیونی باید تعیین شود که از بین داده‌های ترکیبی یا داده‌های تلفیقی کدام یک می‌تواند رابطه بین متغیر مستقل وابسته را بهتر بیان کند. برای این منظور، از آزمون چاو (F مقید) استفاده می‌شود.

فرضیه صفر آزمون چاو نشان دهنده استفاده از روش ترکیبی بوده و بیانگر آن است که ضرایب و عرض از مبدأ در شرکت‌های مورد بررسی یکسان است و اثرات مقطعی و زمانی معنادار نیستند. روش ترکیبی برای مواردی که نمی‌توان مسائل را به صورت سری زمانی یا مقطعی بررسی کرد و یا زمانی که تعداد داده‌ها کم است، استفاده می‌گردد. بنابراین رد فرضیه صفر نشانگر آن است که بایستی مدل تلفیقی استفاده گردد. در جدول ۳ نتایج حاصل از آزمون چاو بیان شده است. با توجه به اینکه احتمال آماره F لیمر کمتر از ۵ درصد است، فرض صفر رد می‌شود و مدل تلفیقی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

پس از مشخص شدن روش تخمین داده‌ها به صورت تلفیقی بایستی با انجام آزمون هاسمن از بین دو روش اثرات ثابت و اثرات تصادفی روش مناسب انتخاب گردد. فرض صفر آزمون هاسمن مبنی بر مناسب بودن مدل اثرات تصادفی برای تخمین داده‌های تلفیقی است. به این ترتیب با رد فرضیه صفر از مدل اثرات ثابت استفاده می‌گردد. نتایج حاصل از انجام آزمون هاسمن در جدول ۳ ارائه شده است.

با توجه به اینکه احتمال آماره آزمون هاسمن کمتر از ۵ درصد است، فرض صفر رد می‌شود و به این ترتیب مدل اثرات ثابت برای تخمین داده‌ها مناسب است.

جدول ۳- نتایج آزمون‌های چاو و هاسمن

شرح	مقدار	احتمال
آماره F	۳/۶۲۹۸۷۲	۰/۰۰۰۰
آماره آزمون هاسمن	۳۸/۴۸۳۸	۰/۰۰۰۰

در برآورد مدل رگرسیون با رسم نمودار مربوط به باقی مانده‌ها چهار مشاهده پرت ملاحظه گردید که برای رفع اثر این مشاهدات از متغیرهای موهومی استفاده شد. این نوع متغیرهای موهومی مشاهدات پرت را خنثی می‌کنند. حذف مشاهدات با این مفهوم آماری که هر داده‌ای قطعه‌ای مفید از اطلاعات را در بردارد، چندان مطابقت ندارد (بنابراین حذف مشاهدات پرت جایز نمی‌باشد)؛ زیرا این مشاهدات می‌توانند تأثیر جدی روی ضرایب شیب داشته باشند. نتایج حاصل از آزمون فرضیات در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴- نتایج آزمون فرضیات

$\alpha = \beta_1 \text{TRANS} + \beta_2 \text{TENURE} + \beta_3 \text{SCORE} + \beta_4 \text{SIZE} + \beta_5 \text{GRO} + \beta_6 \text{LEV} + \beta_7 \text{VOL} + \epsilon$			
متغیرهای توضیحی	ضریب	آماره t	سطح معناداری
جزء ثابت	۰/۹۳۵	۱۱/۱۹	۰/۰۰۰
TENURE	۰/۰۳۶	۲/۴۴	۰/۰۱۵
SCORE	-۰/۰۰۹	-۰/۵۸	۰/۵۶
SIZE	-۰/۰۰۷	-۳/۳۸	۰/۰۰۰۸
GRO	۰/۰۱۷	۳/۴۵	۰/۰۰۰۶
LEV	۰/۰۴۳	۱۱/۵۴	۰/۰۰۰
VOL	۰/۰۰۰۷	۱/۰۳۵	۰/۳
آماره F		۸/۷۵۴	
معناداری مدل		۰/۰۰۰	
آماره دوربین واتسون		۲/۳	
۲R		۰/۷۱	
۲R تعدیل شده		۰/۶۳	

با توجه به مقدار ضریب دوره تصدی ۰/۰۳۶ و سطح معناداری آماره t، در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌توان ادعا نمود که رابطه مثبت و معنی‌داری میان کیفیت حسابرسی و شفافیت شرکتی وجود دارد. به عبارت دیگر هر چه میزان دوره تصدی کوتاه‌تر و میزان تغییرات حسابرسان بیشتر باشد، شفافیت شرکتی کاهش می‌یابد.

همچنین با توجه به سطح معناداری به دست آمده برای متغیر امتیاز کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی، بر خلاف انتظار فرض H0 مبنی بر نبود رابطه معنی‌دار این متغیر و شفافیت پذیرفته شده و متغیر مذکور از مدل خارج می‌شود.

شواهد حاصله از ضریب اندازه واحد تجاری و سطح معناداری ۰/۰۰۰۸ موید آن است که میان اندازه شرکت و شفافیت رابطه معکوسی برقرار است.

با توجه به میزان ضریب متغیر رشد ۰/۰۱۷ و سطح معناداری ۰/۰۰۰۶ می‌توان در سطح اطمینان ۹۵٪ بیان نمود که رابطه مثبت و معنی‌داری میان رشد و شفافیت شرکتی وجود دارد. مقدار ضریب مربوط به بدهی ۰/۰۴۳ و احتمال آماره t در سطح اطمینان ۹۵٪ بیانگر وجود رابطه مثبت و معنی‌دار میان سطح بدهی و شفافیت است. بدین معنی که هرچه سطح بدهی افزایش یابد، شفافیت بهبود می‌یابد.

علت حصول چنین نتیجه‌ای را می‌توان در تئوری علامت‌دهی جستجو نمود. مطابق با تئوری علامت‌دهی حتی شرکت‌هایی که در وضعیت مالی مناسبی به سر نمی‌برند، برای گزارش نتایج خود انگیزه خواهند داشت. در مورد متغیر نوسان‌پذیری می‌توان گفت در سطح اطمینان ۹۵٪ میان نوسان‌پذیری و شفافیت رابطه معنی‌داری وجود ندارد.

۲-۵- تحلیل نحوه تأثیر تلاش حسابرسی

تلاش حسابرسی درونزاد می‌باشد. این تلاش را می‌توان با مشخصات مشتریان از جمله اندازه مشتری، پیچیدگی کسب و کار و ریسک عملیات تعیین کرد. با این حال، این را می‌توان با مشخصات حسابرسان همچون اندازه شرکت حسابرسی، دوره تصدی شرکت حسابرسی و چرخش اجباری شرکای حسابرسی تعیین کرد. بعلاوه، تلاش حسابرسی در طول زمان مداوم است و تلاش حسابرسی سال قبل به تلاش حسابرسی سال جاری مربوط است. برای بررسی مسئله درونزادی، تلاش حسابرسی غیرعادی را براساس ایده‌های اقلام تعهدی غیرعادی و دستمزد حسابرسی غیرعادی برآورد می‌کنیم. مدل تلاش حسابرسی را بصورت زیر برآورد می‌کنیم:

$$EFFORT = \phi_0 + \phi_1 LagEFFORT + \phi \sum CONTROLS + \varepsilon$$

متغیر وابسته EFFORT، تلاش حسابرسی سال جاری را ارزیابی می‌کند. یکی از عوامل تعیین‌کننده تلاش حسابرسی سال جاری، تلاش حسابرسی سال قبل است (LagEFFORT). عوامل تعیین‌کننده دیگر مشابه متغیرهای کنترل معادله ۲ می‌باشند. معادله ۵ را برای هر سال صنعتی برآورد می‌کنیم و باقیمانده معادله ۵، تلاش حسابرسی غیرنرمال (Ab_EFFORT) می‌باشد. جدول ۵ نتایج رگرسیون را گزارش می‌کند. زمانیکه ما تحلیل را با تلاش حسابرسی غیرنرمال تکرار می‌کنیم، استنباط‌های ما تغییری نمی‌کنند.

جدول ۵- تلاش حسابرسی غیر عادی به عنوان متغیر مستقل

	(1) ADJUST	(2) MAO	(3) DA_ABS
Ab_EFFORT	0.1588*** (3.19)	-0.0006 (-0.00)	-0.0004** (-1.99)
کنترل‌ها	Yes	Yes	Yes
اثرات ثابت صنعت	Yes	Yes	Yes
اثرات ثابت سال	Yes	Yes	Yes
N	6771	6335	6784
Pseudo-R ²	0.0690	0.4232	-0.0434
Wald Chi ² /F	309.85	528.94	30.32
Prob. > Chi ² /F	0.0000	0.0000	0.0000

حسابرسان در زمینه مشکل و ریسک کار حسابرسی انتظاراتی داشته و احتمالاً بازده کار خود را در طول فرایند حسابرسی و برای مشتریان مختلف، جهت کاهش ریسک حسابرسی به سطح قابل قبول در زمان محدود بهبود بخشند. همزمان، به خاطر پیچیدگی مبادلات، کیفیت صورتحساب مالی قبل از حسابرسی چنین مشتریانی نسبتاً پایین است که برای ارتقاء کیفیت صورتحساب مالی از طریق تلاش حسابرسی، توانایی بیشتری به حساب‌رسان می‌دهد. بنابراین، وقتی که مشتریان بیشتر هستند، انتظار داریم که تلاش حسابرسی نقش مهمی در بهبود کیفیت حسابرسی بازی کند. با این حال، درک کامل عملیات مشتریان مختلف، ارزیابی دقیق ریسک صورتحساب‌های اشتباه و کشف صورتحساب‌های اشتباه بالقوه مشکل است. بنابراین، در سطح مشابه از تلاش حسابرسی، بهبود کیفیت حسابرسی محدود به مشتریان مختلف تر خواهد بود. بعلاوه، حساب‌رسان در مورد مشتریان مختلف، تلاش‌های حسابرسی بیشتری می‌کنند و کاهش سود می‌تواند تأثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را کاهش دهد. بنابراین، انتظار داریم که تلاش حسابرسی نقش کمتر مهمی در بهبود کیفیت حسابرسی به هنگام مختلف بودن مشتریان بازی کند. انتظار داریم که وقتی شرکتهای حسابرسی بزرگتر هستند، تلاش حسابرسی نقش مهمی در بهبود کیفیت حسابرسی بازی خواهد کرد. با این حال، کیفیت حسابرسی شرکتهای حسابرسی بزرگ، جای بهبود کمتری برای حساب‌رسان باقی می‌گذارد. بعلاوه،

مشتریان حسابرسی شده توسط شرکتهای حسابرسی بزرگ معمولاً متفاوت تر از مشتریان حسابرسی شده با شرکتهای حسابرسی کوچک می باشند. حسابرسان شرکتهای حسابرسی بزرگ، تلاش حسابرسی خود را افزایش می دهند، ولی کاهش سود باعث کاهش اثر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی می شود. بنابراین، ما انتظار داریم که وقتی شرکتهای بزرگتر می باشند، تلاش حسابرسی نقش مهمی در بهبود کیفیت حسابرسی داشته باشد.

جدول ۶ نتایج رگرسیون را نشان می دهد. ما دریافتیم که وقتی متغیر وابسته ADJUST یا DA_ABS می باشد، ضرایب EFFORT شرکتهای حسابرسی بزرگ نسبت به شرکتهای حسابرسی کوچک کمتر هستند. نتایج نشان می دهند که وقتی شرکتهای حسابرسی بزرگتر هستند، تاثیر تلاش حسابرسی بر تعدیل حسابرسی و کیفیت صورتحساب مالی حسابرسی شده کاهش می یابد. بعلاوه، تاثیر تلاش حسابرسی بر اظهارنظر حسابرسی برحسب اندازه شرکت حسابرسی متفاوت، تفاوت معنی داری ندارد. نتایج نشان می دهند که تاثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی زمانی کاهش می یابد که شرکتهای حسابرسی بزرگتر باشند و این، ناشی از امکان کمتر حسابرسان در زمینه بهبود کیفیت می باشد.

جدول ۶: تاثیر اندازه شرکت حسابرسی

	ADJUST		MAO		DA_ABS	
	(1) بزرگ	(2) کوچک	(3) بزرگ	(4) کوچک	(5) بزرگ	(6) کوچک
EFFORT	0.1299*** (2.78)	0.2590*** (5.79)	-0.0019 (-0.01)	-0.0204 (-0.19)	-0.0003 (-0.28)	-0.0045*** (-2.95)
کنترل ها	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes
اثرات ثابت صنعت	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes
اثرات ثابت سال	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes
N	3626	4207	3114	3981	3626	4207
Pseudo-R ²	0.1269	0.0333	0.4901	0.4213	-0.0607	-0.0835
Wald Chi ² /F	321.42	125.70	333.40	429.36	269.47	7.54
Prob. > Chi ² /F	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000
آزمون تفاوت ضرایب: EFFORT						
Chi ²	3.97**		0.01		5.03**	
p-value	[0.0463]		[0.9210]		[0.0249]	

۶- نتیجه گیری

حسابرسی به عنوان یک مکانیزم خارجی حاکمیت شرکتی نقش مهمی ایفا می کند و تأثیر حاکمیتی حسابرسی به طور مستقیم در کیفیت حسابرسی منعکس می شود. در این مطالعه رابطه بین تلاش حسابرسی و کیفیت حسابرسی از دیدگاه فرآیند حسابرسی و نتایج حسابرسی، با استفاده از مجموعه داده های منحصر به فرد بررسی شدند. نتایج نشان داد که تلاش حسابرسی به طور معناداری احتمال تعدیلات حسابرسی (به ویژه تعدیل رو به پایین حسابرسی) را افزایش می دهد، که این موضوع بیشتر مانع از مدیریت سود مشتریان شده (که این نیز عمدتاً در مهار مدیریت سود مثبت منعکس می شود) و باعث بهبود کیفیت صورت های مالی حسابرسی شده، می شود. همسو با یافته های مربوط به احتمال بالای تعدیل حسابرسی و کیفیت بالای صورت های مالی حسابرسی شده، مشخص شد که تلاش حسابرسی تأثیر معنی داری بر صدور اظهارنظر مشروط حسابرسی ندارد ولی احتمال صدور اظهارنظر مشروط حسابرسی در نبود تعدیل حسابرسی بیشتر است. بعلاوه، تاثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی زمانی کاهش می یابد که مشتریان متفاوت تر باشند و شرکتهای حسابرسی بزرگتر باشند. شواهد نشان میدهند که تلاش حسابرسی در بهبود کیفیت حسابرسی نقش مهمی بازی می کند.

با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول می توان ادعا نمود که بین دوره تصدی حسابرسان و شفافیت شرکتی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. این نتیجه مطابق انتظار بوده و مبین آن است شرکتهایی که حسابرسان آنها در دوره زمانی چهار سال تغییری نکرده است، رتبه شفافیت شرکتی برتری نسبت به شرکتهایی داشته اند که در دوره های زمانی چهار سال ناگزیر به تغییر حسابرسان مستقل شده اند. به بیان دیگر، نتیجه حاصله نشان دهنده اثربخشی بیشتر خدمات حسابرسی مستقل در کاهش پیامدهای نظریه نمایندگی، بهبود کیفیت افشا و نقدینگی سهام در شرکتهایی است که حسابرسان خود را در دوره زمانی چهار سال تغییر نداده اند. بنابراین فرضیه اول پژوهش رد نمی گردد.

اما نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان داد که بین امتیاز کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی و شفافیت شرکتی ارتباط معناداری وجود ندارد. استدلال شواهد یافت شده را از دو جنبه می توان تبیین نمود. از دیدگاه روش شناختی، بر خلاف بسیاری تحقیقات داخلی در این پژوهش فرض گردید که "نمی توان ادعا نمود سازمان حسابرسی تنها موسسه ای است که حسابرسانی های

صاحبکاران را به گونه‌ای انجام می‌دهد که صورت‌های مالی از شفافیت لازم و کافی برخوردار باشند". از این رو با توجه به نظام رتبه بندی که مطابق دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس الزام گردیده است، پژوهش حاضر سعی نمود تا با در نظر گرفتن این رتبه در مدل پژوهش از تفکیک نمودن فردی سازمان حسابرسی از سایر مؤسسات تا حدی پیش‌گیری نماید. اما موضوعی که در رتبه بندی وجود دارد و می‌تواند به عنوان محدودیتی بر سر نتایج مورد انتظار باشد، این است که از مجموع ۲۲۷ موسسه حسابرسی معتمد ۱۲۰ موسسه رتبه برتر یعنی الف و ۷۷ موسسه رتبه ب را اخذ نموده‌اند و تنها ۳۰ موسسه در گروه سوم و چهارم قرار دارد. کثرت وجود مؤسسات در گروه الف می‌تواند بیانگر عدم توانایی در شناخت تمایز میان مؤسسات باشد. در این راستا لزوم توجه به تعیین معیارهای دقیق‌تر به منظور تفکیک هر چه بیشتر کیفیت حسابرسی مؤسسات از یکدیگر، منطقی است. از سویی دیگر این نتیجه می‌تواند ناشی از تأثیر گذاری سازه‌های مختلف بر شفافیت شرکتی باشد. با توجه به در نظر گرفتن شاخصی عملیاتی در حوزه بازار علاوه بر شاخص‌های مالی برای اندازه‌گیری شفافیت، عدم وجود ارتباط معنادار ممکن است برخاسته از عدم مؤثر بودن فعالیت مؤسسات حسابرسی در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان فعالان بازار باشد. محدودیت‌های اصلی پژوهش، عدم امکان استفاده از رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار به دلیل تصویب و اجرایی شدن دستورالعمل مذکور در سال ۱۳۹۱ و عدم تفکیک مناسب مؤسسات حسابرسی در امتیاز کنترل کیفیت فعلی است.

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

با توجه به نتایج ذکر شده، به مؤسسات مالی و اعتباری، نهادهای قانون گذار، سازمان بورس و سرمایه گذاران پیشنهاد می‌شود هنگام ارزیابی شفافیت شرکتی، به دوره تصدی حسابرسان به عنوان نماینده‌ای از کیفیت حسابرسی توجه داشته باشند. تدوین مستمر مقررات لازم با استفاده از تجربه حسابرسان به منظور بهبود محتوی گزارشات مالی، تقویت طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر اساس معیارهای مربوطه و ایجاد رقابت میان آنان برای اخذ رتبه برتر و ارائه خدمات با کیفیت، تعیین راهکارهایی به منظور نظارت اثر بخش و مستمر حسابرسان و استفاده از دانش و تجربه بورس‌های منطقه در زمینه شفاف سازی و بومی سازی آنها با توجه به شرایط حقوقی، اقتصادی، اجتماعی و سیاسی می‌تواند در بهبود شفافیت اطلاعاتی تأثیر بسزایی داشته باشد.

منابع

1. B. Asante-Appiah.(2019), Does the severity of a client's negative environmental, social and governance reputation affect audit effort and audit quality?, J. Account. Public Policy, <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2019.106713>.
2. Qihui Gong, Oliver Zhen Li, Yupeng Lin, Liansheng Wu.(2016); On the Benefits of Audit Market Consolidation: Evidence from Merged Audit Firms. The Accounting Review 1 March 2016; 91 (2): 463-488. doi: <https://doi.org/10.2308/accr-51236>.
3. Xianjie He, S. P. Kothari, Tusheng Xiao, Luo Zuo.(2018); Long-Term Impact of Economic Conditions on Auditors' Judgment. The Accounting Review 1 November 2018; 93 (6): 203-229. doi: <https://doi.org/10.2308/accr-52009>.
4. M. Kathleen Harris and L. Tyler Williams.(2019), Evidence-based policymaking in auditing regulation: An historical analysis of academic research citation in PCAOB standard-setting practices, J. Account. Public Policy, <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2019.05.003>.
5. J. Mao, M. Ettredge and , Group audits.(2020): Are audit quality and price associated with the Lead auditor's decision to accept responsibility?, J. Account. Public Policy, <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106718>.
6. Donato Masciandaro*, Oana Peiab, Davide Romelli.(2020). Banking supervision and external auditors: Theory and empirics. Journal of Financial Stability, ISSN: 1572-3089, Vol: 46, Page: 100722. DOI10.1016/j.jfs.2019.100722.
7. Ahmed A. Sarhana,c,*, Collins G. Ntimb, Basil Al-Najjar.(2019). Antecedents of audit quality in MENA countries:The effect of firm- and country-level governance quality. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation. 35. Page: 85-107.
8. Xiao, T., et al.(2020). How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective. China Journal of Accounting Research (2020), <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2020.02.002>.