

بررسی رابطه بین کاهش حق الزحمه حسابرسی در دوران بحران اقتصادی با کیفیت حسابرسی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۱/۱۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۳/۲۳

بابک عابدی صدقیانی^۱

سید علی واعظ^۲

اسماعیل مظاهری^۳

ابراهیم انواری^۴

چکیده:

بحران‌های اقتصادی فرصت بی‌نظیری را برای مطالعه‌ی چگونگی واکنش حسابرسان به عوامل بیرونی تأثیرگذار بر محیط عملیاتی صاحبکاران فراهم می‌کند. همچنین، به دلیل بحران‌های اقتصادی، برخی حسابرسان تحت فشار صاحبکاران قرار می‌گیرند تا حق‌الزحمه‌های حسابرسی را کاهش دهند. در ایران به دلیل شرایط تورمی، این موضوع خود را عمدتاً در قالب افزایش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی به میزان کمتر از افزایش عمومی قیمت‌ها نشان می‌دهد. با کاهش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی یا افزایش آن به میزان کمتر از نرخ تورم، این نگرانی ایجاد می‌شود که تلاش حسابرسان کمتر شده و مهم‌تر از آن، کیفیت حسابرسی مختل شود. در این پژوهش با بکارگیری معیارهای چندگانه برای کیفیت حسابرسی (شامل ابهام در مورد تداوم فعالیت و تعدیلات حسابرسی)، این موضوع مورد بررسی قرار گرفت. در مجموع، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که هر چند بحران اقتصادی بر روی کیفیت حسابرسی تأثیر داشته است اما کیفیت حسابرسی در شرکت‌های صاحبکاری که حق‌الزحمه حسابرسی آنها در سال‌های بحران اقتصادی کاهش یافته است نسبت به سایر شرکت‌ها دارای تفاوت معناداری نیست. یافته‌های پژوهش به درک نقش حسابرسان در طول دوره‌های بحران اقتصادی کمک می‌کند.

واژه‌های کلیدی: بحران اقتصادی، حق‌الزحمه حسابرسی، ابهام در مورد تداوم فعالیت، تعدیلات حسابرسی.

۱. دانشجوی دوره دکتری، حسابداری، دانشگاه شهید چمران اهواز، اهواز، ایران

۲. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه شهید چمران اهواز، اهواز، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل

sa.vaez@scu.ac.ir

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه شهید چمران اهواز، اهواز، ایران

۴. دانشیار گروه اقتصاد، دانشگاه شهید چمران اهواز، اهواز، ایران

۱- مقدمه

هر چند وقوع بحران اقتصادی به طور متناوب در چند دهه‌ی اخیر یکی از ویژگی‌های اقتصاد ایران بوده است اما در یک دهه‌ی اخیر به دنبال تحریم‌های اقتصادی گسترده و متعاقب آن نوسانات زیاد بهای ارز، تورم بالا و کاهش تولید شدت بیشتری به خود گرفته است. به دنبال این بحران‌های اقتصادی و انتظار عمومی از حسابرسان به منظور سهیم شدن در شرایط ناگوار اقتصادی از طریق ملاحظات حق‌الزحمه حسابرسی، نگرانی‌هایی در مورد کیفیت حسابرسی به وجود می‌آید. کیفیت حسابرسی همواره از موضوعات مهم و مورد توجه پژوهشگران، نهادهای قانون‌گذار و مجامع حرفه‌ای حسابرسی است. چن و همکاران (۲۰۱۸) معتقدند در حالی که بحران اقتصادی به خودی خود چالش‌های مهمی را برای حسابرسان ایجاد می‌کند، کاهش در حق‌الزحمه‌های حسابرسی، بالاتر از آن می‌تواند این چالش‌ها را تشدید نماید.

عمده هزینه‌های یک مؤسسه حسابرسی به عنوان یک شرکت خدماتی، از دستمزدی تشکیل می‌شود که به حسابرسان و سایر کارکنان پرداخت می‌شود. در ایران به دلیل تورمی که همواره طی دهه‌های اخیر وجود داشته است، حتی در سال‌های بحرانی اقتصاد، افزایش دستمزد در بخش‌های دولتی و خصوصی به میزان مشخصی مد نظر بوده است. حال اگر موسسه‌ای در دوره‌های بحران با کاهش حق‌الزحمه، عدم تغییر حق‌الزحمه یا افزایش کم آن مواجه باشد، با توجه به افزایش دستمزد حسابرسان و سایر هزینه‌های مؤسسه حسابرسی، این نگرانی وجود دارد که برای حفظ سود مورد انتظار شرکای مؤسسه، حسابرسان مراحل مهمی از فرایند حسابرسی را یا اجرا نکنند، یا در زمان کمتری اجرا نمایند و یا اینکه به صورت ناقص انجام دهند و بدین ترتیب کیفیت حسابرسی خدشه‌دار گردد.

این سطح تأکید بر کیفیت حسابرسی، بی‌ارتباط به رسوایی‌ها و بحران‌های مالی اخیر در سطح جهان نیست. این رسوایی‌ها، نگرانی‌هایی را در رابطه با قابلیت اتکای صورت‌های مالی ایجاد کرده است. در حالی که مسئولیت اصلی تهیه صورت‌های مالی بر عهده مدیریت شرکت است، اما عموماً از این وقایع به عنوان شکست حسابرسی یاد می‌شود به طوری که بعد از شروع بحران مالی جهانی در سال ۲۰۰۷، بازرسان هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی^۲ (PCAOB) در آمریکا اعلام کردند که به موارد متعددی از عدم رعایت استانداردها توسط حسابرسان در طی سال‌های بعد از بحران برخورد کرده‌اند و گروه مشاور این هیأت، ضمن اعلام مشکلات فراگیر در کیفیت حسابرسی، نتیجه گرفتند که بحران مالی جهانی گواهی ناکامی در حسابرسی است. مجلس عوام در انگلستان نیز، حسابرسان را به قصور در انجام وظیفه در طول دوره بحران مالی جهانی متهم کرده است. در برخی از موارد منتقدان حسابرسی، کار را تا بدانجا پیش برده‌اند که معتقدند عدم تلاش کافی حسابرسان و کیفیت پایین سود و حسابرسی ممکن است باعث تشدید بحران مالی جهانی شده باشد.

1. Chen et al
2. Public Company Accounting Oversight Board

تغییر شرایط اقتصادی فرصت مناسبی را برای مطالعه‌ی چگونگی واکنش حساب‌برسان به عوامل بیرونی تأثیرگذار بر محیط عملیاتی صاحبکاران فراهم می‌کند. یک شوک غیر منتظره بیرونی مانند بحران اقتصادی دارای پیامدهای گسترده‌ای بر محیط عملیاتی صاحبکاران و عملکرد بازارهای سرمایه است. در ایران علیرغم وسعت بحران‌های اقتصادی و تأثیر آنها بر گزارشگری مالی، شواهد تجربی محدودی در این خصوص توسط پژوهشگران جمع‌آوری شده است و لذا تحقیق حاضر در راستای چنین ضرورت‌هایی، از یک طرف به دنبال بررسی تأثیر بحران اقتصادی بر کیفیت حسابرسی و از طرف دیگر به دنبال بررسی این ارتباط با دخالت کاهش حق الزحمه‌ی حسابرسی است.

این پژوهش با طرح مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های مرتبط با موضوع و همچنین تبیین روش پژوهش و فرضیه‌های برگرفته از مسأله و مبانی نظری پژوهش ادامه می‌یابد، سپس نتایج آزمون فرضیه تشریح شده و در نهایت نتیجه‌گیری، محدودیت‌ها و پیشنهادها برای پژوهش‌های آتی بیان می‌شود.

۲- مبانی نظری

۲-۱. حق الزحمه‌های حسابرسی و کیفیت حسابرسی

مبنای اصلی در محاسبه حق الزحمه حسابرسی، ساعات کار حساب‌برسان درگیر در حسابرسی شرکت صاحبکار می‌باشد. نرخ ساعتی به تناسب سلسله مراتب حساب‌برسان، در ساعات کار، ضرب شده و در نهایت این مبلغ در ضریبی به منظور پوشش دادن بخشی از سایر هزینه‌های مؤسسه حسابرسی، سود مورد انتظار شرکا و ریسک و پیچیدگی کار، ضرب می‌شود. لذا به اعتقاد شرینیندی و گول^۱ (۲۰۰۷) حق الزحمه حسابرسی معیاری برای تلاش حسابرسی و نیز ریسک حسابرسی می‌باشد که در صورت حق الزحمه حسابرسی بالا انتظار ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت تر و در صورت کاهش آن، نگرانی در خصوص کاهش تلاش حسابرسی و لذا کاهش کیفیت آن افزایش می‌یابد. رکیز و همکاران^۲ (۱۹۹۷) استدلال می‌کنند که با ثابت نگه داشتن ریسک حسابرسی، با کاهش حق الزحمه ممکن است حساب‌برسان به منظور اجتناب از زیان، حجم رسیدگی را کاهش داده و شواهد ناکافی را جمع‌آوری نمایند. آلد‌رمن و دیتریک^۳ (۱۹۸۲) دریافتند که حساب‌برسان ممکن است در چنین حالتی کار خود را نابهنگام به اتمام برسانند و شواهد کافی را گردآوری نمایند. پژوهشگران بسیاری بر وجود رابطه بین حق الزحمه حسابرسی با کیفیت حسابرسی تأکید دارند.

۲-۲. حق الزحمه‌ی حسابرسی پایین در اولین قرارداد

یک جریان دیگر از ادبیات حسابداری مرتبط با این موضوع، تأثیر حق الزحمه‌ی حسابرسی پایین برای صاحبکاران جدید را مطرح می‌کند که مورد خاصی از ملاحظات حق الزحمه حسابرسی

1. Srinidhi and Gul
2. Reckers et al
3. Alderman and Deitrick

است. نهادهای نظارتی ادعا می‌کنند که حق الزحمه حسابرسی پایین برای حسابرسان جدید، تهدیدی برای کیفیت حسابرسی صاحبکاران فراهم می‌کند. تحقیقات قبلی، به طور کلی نشان داده‌اند که ملاحظات حق الزحمه صاحبکاران جدید باعث اختلال در کیفیت حسابرسی نمی‌شود (کاندیا و موکرجی^۱، ۱۹۹۴). دی آنجلو^۲ (۱۹۸۱) بیان می‌کند که ملاحظات حق الزحمه حسابرسی صاحبکاران جدید باعث کاهش استقلال نمی‌شود و در عوض یک واکنش منطقی و رقابتی به انتظارات آینده می‌باشد. او همچنین ادعا می‌کند که کاهش حق الزحمه اولیه، با افزایش حق الزحمه در دوره‌های آینده جبران خواهد شد. دوپوچ و کینگ^۳ (۱۹۹۶) و میوجونگ و همکاران^۴ (۲۰۲۰) هم معتقدند که ملاحظات حق الزحمه اولیه، به طور قابل ملاحظه‌ای کیفیت حسابرسی را کاهش نمی‌دهد و فقط در صورتی که بازار رقابتی حسابرسی وجود نداشته باشد، تأثیر قابل ملاحظه دارد. در پژوهش حاضر جریان تحقیقات فوق با ارائه‌ی شواهد تجربی و با تمرکز بر ملاحظات حق الزحمه حسابرسی در دوره‌های بحران اقتصادی تکمیل خواهد شد.

۳-۲. نقش مکانیزم‌های بازار در افزایش کیفیت حسابرسی

واتس و زیمرمن^۵ (۱۹۸۳) معتقدند که حسابرسی در اوایل توسعه‌ی شرکت‌های تجاری وجود داشته است و ماندگاری طولانی آن نشان می‌دهد که حسابرسی بخشی از اصول کارآمد برای سازماندهی بنگاه‌های اقتصادی است، به عبارت دیگر حسابرسی مکانیزم نظارتی است که باعث کاهش هزینه نمایندگی می‌شود. با این حال حسابرس برای تحقق هدف مورد نظر خود، باید موارد نقض کشف‌شده در سوابق صاحبکار را گزارش کند. احتمال گزارش تخلف با اعتبار حسابرس مرتبط است. جای تعجب نیست که بیستی و فرنلی^۶ (۱۹۹۵) اعتبار (شهرت) را به عنوان مهم‌ترین فاکتور شرکت‌ها در انتخاب حسابرسان‌شان معرفی می‌کنند. دی آنجلو (۱۹۸۱) استدلال می‌کند که یک مؤسسه حسابرسی بزرگ باید کیفیت یکنواخت حسابرسی را در کل مجموعه صاحبکاران خود حفظ نماید زیرا عدم موفقیت در یک کار می‌تواند اعتبار مؤسسه را لکه‌دار کند و سهم بازار آن را کاهش دهد. بنابراین مطابق با این نکته، پژوهش‌های قبلی دریافتند که حفظ کیفیت حسابرسی برای حفظ سرمایه‌ی شهرت حسابرس حیاتی است (کراسول و همکاران^۷، ۱۹۹۵؛ پالمروس^۸، ۱۹۸۶؛ سیمونیک^۹، ۱۹۸۰). بال (۲۰۰۹) خاطر نشان می‌کند که حفظ شهرت، ترس از دعاوی حقوقی و سایر ابزارها باعث می‌شوند که حسابرسان همواره نسبت

1. De Angelo
2. Kanodia and Mukherji
3. Dopuch and King
4. Myojung et al
5. Watts and Zimmerman
6. Beattie and Fearnley
7. Craswel et al
8. Palmrose
9. Simunic

به اعتمادی که سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان، مشتریان و دیگران به آنها دارند، حساس باشند. با این حال، بال^۱ (۲۰۰۹) همچنین خاطر نشان می‌کند که سیل رسوایی‌های حسابداری که منجر به تصویب قانون ساربنز-آکسلی^۲ شد، دلالت بر عدم موفقیت هر دو سازوکار بازار و دعاوی دارد. نتیجه بحث فوق این است که حسابرسان علیرغم کاهش حق الزحمه حسابرسی در طول سال‌های بحران اقتصادی، برای حفظ کیفیت حسابرسی انگیزه‌های مبتنی بر بازار دارند.

۳- پیشینه پژوهش

۳-۱. پژوهش‌های داخلی

آقایی قهی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهش خود حق الزحمه حسابرسی را به همراه سایر ویژگی‌های حسابرسان مانند استقلال، اندازه مؤسسه حسابرسی و تخصص حسابرسان به عنوان عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در مدل مفهومی خود به روش نظریه‌پردازی زمینه‌ای عنوان داشتند. آنها همچنین ویژگی‌های مرتبط با شرکت صاحبکار را برای بررسی کیفیت حسابرسی در نظر گرفتند.

محمدرضایی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به دنبال بررسی ارتباط بحران اقتصادی و حق الزحمه‌ی حسابرسی در طی دوره زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۴، به این نتیجه رسیدند که حسابرسان ایرانی با افزایش حق الزحمه‌های خود نسبت به ریسک حسابرسی افزایش یافته ناشی از بحران اقتصادی واکنش نشان می‌دهند.

تأثیر رکود اقتصادی بر کیفیت سود توسط فدائی و همکاران (۱۳۹۸) مورد بررسی قرار گرفت. آنها دو متغیر نرخ بیکاری و رشد اقتصادی را برای مشخص کردن دوره‌های رکود بکار بردند و پس از آن تأثیر این دو متغیر بر کیفیت سود (کیفیت اقلام تعهدی اختیاری) سنجیده شد. نتایج پژوهش آنها نشان داد که رکود اقتصادی باعث افت کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌شود.

ارتباط کیفیت حسابرسی و بحران مالی تحت تأثیر متغیر تعدیل‌کننده‌ی حمایت از سرمایه‌گذاران توسط حمیدیان و تقی زاده (۱۳۹۷) مورد بررسی قرار گرفت. آنها از رکود اقتصادی به عنوان معیار بحران مالی و از نوع حسابرسان به عنوان شاخص کیفیت حسابرسی استفاده کردند. نتایج به دست آمده در پژوهش آنها نشان داد که بین دوران بحران مالی و حمایت از سرمایه‌گذاران با کیفیت حسابرسی شرکت رابطه وجود دارد.

کرمی و افتخاری (۱۳۹۲) در پژوهشی رابطه میان برخی معیارهای کیفیت سود حسابداری و وضعیت کلی اقتصاد در بین سال‌های ۱۳۸۰ تا ۱۳۹۱ را با داده‌های ۱۳۶ شرکت، مورد بررسی قرار دادند. بر مبنای نتایج پژوهش آنها مشاهده شد که وضعیت اقتصادی بر واکنش سرمایه‌گذاران به سود حسابداری تأثیر می‌گذارد؛ به گونه‌ای که این واکنش به سود، در دوره رکود نسبت به

1. Ball

2. Sarbanes-Oxley

دوره رونق بیشتر است. همچنین وضعیت اقتصادی بر پایداری سود تأثیر می‌گذارد؛ به طوری که پایداری سود در دوره رونق نسبت به دوره رکود کمتر است.

۳-۲. پژوهش‌های خارجی

ژیانو و همکاران^۱ (۲۰۲۰) در پژوهش خود به بررسی رابطه‌ی بین تلاش حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداختند. آنان با بکارگیری داده‌های بزرگی از حجم ساعات رسیدگی‌ها در طول سال‌های ۲۰۰۶ تا ۲۰۱۱ در چین به این نتیجه رسیدند که تلاش بیشتر حسابرسی احتمال تعدیلات حسابرسی را افزایش می‌دهد و این موضوع باعث کاهش مدیریت سود شده و کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده را بهبود می‌بخشد. اما آنها رابطه‌ی معناداری بین تلاش حسابرسی و گزارش تعدیل‌شده‌ی حسابرسی نیافتند.

چن و همکاران (۲۰۱۸) در مطالعه خود در کشور آمریکا در مورد تأثیر بحران مالی جهانی در طول سال‌های ۲۰۰۷ تا ۲۰۰۹ بر کیفیت سود و کیفیت حسابرسی، به این نتیجه رسیدند که با وجود فشار صاحبکاران به مؤسسات حسابرسی برای کاهش حق الزحمه حسابرسی در دوره بحران، این موضوع تأثیری بر کیفیت سود (اقدام تعهدی غیرعادی) و کیفیت حسابرسی (صدور اظهار نظر ابهام در خصوص تداوم فعالیت و تجدید ارائه صورت‌های مالی) نداشت. آنها برای انجام پژوهش خود یک دوره زمانی دو ساله شامل سال‌های ۲۰۰۵ و ۲۰۰۶ را قبل از شروع بحران مالی و یک دوره زمانی دو ساله شامل سال‌های ۲۰۰۸ و ۲۰۰۹ را بعد از بحران مالی در نظر گرفتند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که بین کیفیت سود و کیفیت حسابرسی صاحبکارانی که در طول دوره بحران کاهش حق الزحمه حسابرسی را دریافت کردند و صاحبکارانی که چنین کاهش‌ی را دریافت نکردند و صاحبکارانی که قبل از بحران چنین کاهش‌ی را دریافت نموده بودند، رابطه معناداری وجود ندارد.

ژیانگ و همکاران^۲ (۲۰۱۸) در تحقیق خود در کشور چین به این نتیجه رسیدند حسابرسانی که در دوره رکود اقتصادی وارد حرفه‌ی حسابرسی می‌شوند، در سال‌های بعدی فعالیت خود، تحت تأثیر عوامل زمان شروع فعالیت حرفه‌ای خود، تعدیلات بیشتری را در حسابرسی اعمال می‌کنند و لذا تردید حرفه‌ای بیشتری در مقایسه با سایر حسابرسان دارند. تأثیر شرایط اقتصادی زمان ورود به حرفه تحت عنوان "نقش‌پذیری" بر گروه‌هایی نظیر وکلا، مدیران و اقتصاددانان نیز مورد ارزیابی قرار گرفته است.

مدیریت سود توسط جاهمانی و همکاران^۳ (۲۰۱۶) در دوران رکود و بازیابی مورد مطالعه قرار گرفت. آنها مدل تعدیل شده جونز برای اقدام تعهدی اختیاری را به عنوان معیار مدیریت سود در نظر گرفتند. جامعه آماری پژوهش شرکت‌های درج شده در شاخص S&P ۵۰۰ و بازه زمانی پژوهش بین سال‌های ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۳ بوده است. نتایج پژوهش آنها نشان داد که شرکت‌ها هم

1. Xiao et al

2. Xianjie et al

3. Jahmani et al

در دوره رکود و هم در دوره بازیابی سود خود را مدیریت می‌کنند، اما مدیریت سود در دوران رکود به میزان بیشتری صورت می‌گیرد.

کریشنان و ژانگ^۱ (۲۰۱۴) با بررسی تأثیر کاهش حق الزحمه حسابرسی در طول دوران بحران مالی ۲۰۰۷ بر کیفیت گزارشگری مالی بانک‌های آمریکایی به این نتیجه رسیدند که حساب‌سازان ۴ مؤسسه بزرگ حسابرسی، در طول سال‌های بحران مالی که کاهش حق الزحمه حسابرسی تجربه کرده‌اند، مدیریت سود را در بانک‌ها محدود می‌کنند. چنین نتیجه‌ای در بانک‌های حسابرسی شده توسط سایر مؤسسات حسابرسی مشاهده نشد.

زو و همکاران^۲ (۲۰۱۳) در پژوهش خود در مورد واکنش حساب‌سازان به بحران مالی جهانی دریافتند که حساب‌سازان استرالیایی نسبت به بحران مالی جهانی هم با افزایش حق الزحمه حسابرسی و هم با افزایش گرایش به صدور بند ابهام در تداوم فعالیت واکنش نشان دادند و این واکنش توسط حساب‌سازان بزرگ‌تر، بیشتر بوده است. با این حال هیچ شواهدی مبنی بر تأخیر گزارش حسابرسی در سال‌های بحران مالی ۲۰۰۸ و ۲۰۰۹ نیافتند.

گیگر و همکاران^۳ (۲۰۱۴) با اشاره به افزایش شکایت نهادهای نظارتی و مطبوعات تجاری علیه حساب‌سازان مبنی بر این که بعد از بحران مالی جهانی ۲۰۰۷ و قبل از ورشکستگی شرکت‌ها، هشدارهای کافی در گزارش‌های حسابرسی منعکس نشده است، به این نتیجه رسیدند که تمایل حساب‌سازان ایالات متحده برای صدور بند ابهام در مورد تداوم فعالیت به طور قابل ملاحظه‌ای بعد از بحران مالی جهانی افزایش یافته است و این یافته هم در مورد ۴ مؤسسه بزرگ و هم سایر مؤسسات حسابرسی مطرح بوده است.

اتریج و امی^۴ (۲۰۱۴) شواهدی را در آمریکا فراهم کردند که کاهش حق الزحمه حسابرسی شرکت‌های در سال ۲۰۰۸ به طور مثبت با ارائه‌ی نادرست سود و کیفیت پایین حسابرسی در ارتباط بوده است. آنها همچنین دریافتند که حساب‌سازان تمایل کمتری به صدور اولین گزارش ابهام در مورد تداوم فعالیت به صاحبکارانی داشته‌اند که فشار حق الزحمه را اعمال کرده‌اند.

کارامانیس و لنوکس^۵ (۲۰۰۸) طی پژوهشی تحت عنوان تلاش حسابرسی و مدیریت سود، با بررسی داده‌های ساعات حسابرسی برای نمونه‌ای از حساب‌سازان به تعداد ۹۷۳۸ نفر بین سال‌های ۱۹۹۴ تا ۲۰۰۲ دریافتند که تلاش حسابرسی پایین در شرکت‌های یونانی با مدیریت سود بالا در ارتباط است.

۴. فرضیه‌های پژوهش

مدیران نسبت به حساب‌سازان مستقل، توانایی بیشتری برای فراهم کردن شواهد مربوط به

1. Krishnan and Zhang
2. Xu et al
3. Geiger et al
4. Ettredge and Emeigh
5. Caramanis and Lennox

نگرانی در مورد تداوم فعالیت واحد تجاری دارند (بیرستاکرا و دی زورت^۱، ۲۰۱۹)، با این وجود به خاطر اهمیت این موضوع برای استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری به ویژه سهامداران و اعتباردهندگان، استانداردهای حسابداری موظف کرده‌اند که حسابرسان ارزیابی‌های لازم را در این مورد انجام دهند. بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۵۷۰، حسابرس وظیفه دارد ارزیابی‌های لازم در مورد توانایی صاحبکار برای ادامه فعالیت را انجام دهد. حسابرس این ارزیابی را با جمع‌آوری اطلاعات مربوطه از طریق انجام روش‌های حسابداری، به ویژه برای مشتریانی که در مضیقه مالی هستند، انجام می‌دهد. تحقیقات پیشین ارتباط مثبتی بین حق الزحمه حسابداری و کیفیت حسابداری یافته‌اند (آستانا و بونه^۲، ۲۰۱۲؛ گوپتا و همکاران^۳، ۲۰۱۱). بنابراین، در صورت کاهش حق الزحمه، حسابرس احتمالاً تلاش کمتری برای انجام حسابداری خواهد داشت تا زیان خود ناشی از این کاهش حق الزحمه را به حداقل برساند و لذا با صدور نظرات کمتر مربوط به ابهام در مورد تداوم فعالیت، کیفیت حسابداری را خدشه‌دار می‌کند. جدا از این، خطر کنار گذاشته شدن به دنبال ارائه‌ی بند ابهام در مورد تداوم فعالیت ممکن است حسابرس را وادار کند که آن را صادر نکند. علاوه بر صدور بند ابهام در مورد تداوم فعالیت، تعدیلات حسابداری نیز به عنوان معیار کیفیت حسابداری در نظر گرفته شده است. لنوکس و ژانگ^۴ (۲۰۱۴) و ژیانگ و همکاران (۲۰۱۸) معتقدند که بخش قابل ملاحظه‌ای از تلاش حسابرسان منجر به تعدیلاتی می‌شود که عموماً به دلیل پذیرش و اصلاح آنها از سوی شرکت‌های صاحبکار، در گزارش‌های حسابداری به آنها پرداخته نمی‌شود. تعدیلات حسابداری در کاربرگ‌ها و پرونده‌های حسابداری وجود دارد اما به دلیل عدم دسترسی پژوهشگران به آنها، می‌توان از مقایسه صورت‌های مالی حسابداری شده و حسابداری نشده به وجود چنین تعدیلاتی پی برد.

در مقابل استدلالی که معتقد است بحران اقتصادی و کاهش حق الزحمه حسابداری می‌تواند کیفیت حسابداری را تحت تأثیر قرار دهد، گروه دیگری از اندیشمندان حسابداری استدلال می‌کنند که حسابرسان می‌توانند در طول دوره بحران اقتصادی، مراقب و هوشیار باشند و در پاسخ به تغییر در محیط عملیاتی ناشی از بحران اقتصادی، کیفیت حسابداری را افزایش دهند. علاوه بر این همان طور که در بخش میانی نظری گفته شد، حسابرسان انگیزه‌های مبتنی بر بازار دارند که برای حفظ اعتبار و شهرت خود، در مورد کیفیت حسابداری مصالحه و کوتاهی نکنند. این استدلال نشان می‌دهد که حسابرسان ممکن است فقط ضرر اقتصادی ناشی از کاهش حق الزحمه را متحمل شوند. با توجه به این پیش‌بینی‌های ناسازگار، فرضیه‌های زیر در مورد رابطه‌ی بین بحران اقتصادی و کاهش حق الزحمه حسابداری با کیفیت حسابداری ارائه شده است:

فرضیه اول: بین بحران اقتصادی و ابهام در مورد تداوم فعالیت رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: ابهام در مورد تداوم فعالیت شرکت‌هایی که حق الزحمه حسابداری آنها در

1. Bierstakera and DeZoort
2. Asthana and Boone
3. Gupta et al
4. Lennox et al

سال‌های بحران اقتصادی کاهش یافته است نسبت به شرکت‌های کنترل، دارای تفاوت معناداری است.

شرکت‌های کنترل: شرکت‌هایی که در سال‌های بحران اقتصادی کاهش حق الزحمه حسابرسی نداشته‌اند بعلاوه شرکت‌هایی که در سال‌های غیر بحران، کاهش حق الزحمه حسابرسی داشته‌اند. فرضیه سوم: بین بحران اقتصادی و تعدیلات حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. فرضیه چهارم: تعدیلات حسابرسی شرکت‌هایی که حق الزحمه حسابرسی آنها در سال‌های بحران اقتصادی کاهش یافته است نسبت به شرکت‌های کنترل، دارای تفاوت معناداری است.

۵- روش پژوهش

۵-۱. جامعه و نمونه آماری

در پژوهش حاضر داده‌های مورد نیاز از منابع مختلف جمع‌آوری شدند. گزارش‌های حسابرسی به انضمام صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه از بانک اطلاعاتی کدال وابسته به سازمان بورس اوراق بهادار تهران استخراج شد. اطلاعات مربوط به نرخ تورم و نرخ ارز نیز با مراجعه به وبسایت بانک مرکزی دریافت شد.

جامعه آماری، شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۸ است. نمونه آماری بر اساس شیوه حذف سامانمند از جامعه‌ی آماری انتخاب گردید. از ۴۱۰ شرکت فعال در دوره مورد مطالعه‌ی شش ساله، ۸۳ شرکت به دلیل این که جز شرکت‌های سرمایه‌گذاری بودند، حذف شدند. ۶۵ شرکت به دلیل خروج از بورس و تغییر سال مالی و ۷۸ شرکت به دلیل پایان سال مالی غیر از پایان سال تقویمی کنار گذاشته شدند. از ۱۸۴ شرکت باقیمانده با توجه به امکان دسترسی به داده‌های مربوط به متغیرهای پژوهش، به ویژه حق الزحمه حسابرسی، تعداد ۹۵ شرکت دیگر حذف شدند و بدین ترتیب نمونه نهایی پژوهش برای مدل (۱) شامل ۸۹ شرکت (۹۷۹ سال - شرکت) و برای مدل (۲) شامل ۸۲ شرکت (۹۰۲ سال - شرکت) انتخاب شد. دلیل کاهش نمونه برای مدل دوم، عدم دسترسی به صورت‌های مالی حسابرسی نشده‌ی ۷ شرکت (۷۷ سال - شرکت) و حذف آنها از نمونه‌ی انتخابی مدل قبلی بود.

۵-۲. مدل پژوهش و متغیرهای آن

متغیر وابسته در پژوهش حاضر، کیفیت حسابرسی می‌باشد. کیفیت حسابرسی به صورت مستقیم قابل اندازه‌گیری نیست، زیرا که به دلایل متعددی امکان دسترسی پژوهشگران به محیط عملیاتی حسابرسان و پرونده‌های حسابرسی وجود ندارد و این موضوع باعث شده است که در تحقیقات مختلف از معیارهای متعددی برای اندازه‌گیری آن استفاده شود. اولین معیار کیفیت حسابرسی صدور بند اظهار نگرانی در مورد تداوم فعالیت است. در بررسی ارتباط بین کاهش حق الزحمه حسابرسی و صدور بند اظهار نگرانی در مورد تداوم فعالیت، از الگوها و استدلال‌های

ارائه شده در تحقیقات دیفاند و همکاران^۱ (۲۰۰۲) و لیم و تان^۲ (۲۰۰۸) استفاده شده است. چن و همکاران (۲۰۱۸) و فرانسیس و همکاران^۳ (۲۰۱۳) نیز معتقدند صدور بند ابهام در خصوص تداوم فعالیت اساساً توسط حسابرس هدایت می‌شود و بنابراین یک معیار منطقی برای کیفیت حسابداری است. همانند تحقیقات پیشین، متغیرهای کنترلی مربوط به شرکت‌های ورشکسته و جریان نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی در تخمین مدل در نظر گرفته شد:

$$\text{Log}[GC/(1-GC)] = 0 + 1\text{FeeDown} + 2\text{EC} + 3\text{FeeDown} \times \text{EC} + 4\text{ZSCORE} + 5\text{SIZE} + 6\text{AGE} + 7\text{RET} + 8\text{LEV} + 9\text{FINANCE} + 10\text{CFO} + 11\text{REPLAG} + 12\text{BIG} + 13\text{AUDITCH} \quad (1)$$

از مدل (۱) برای آزمون فرضیه‌های اول و دوم استفاده شده است، مدل مزبور ابتدا بدون دخالت متغیر کاهش حق الزحمه حسابداری به منظور آزمون فرضیه اول و سپس با اضافه شدن این متغیر، برای آزمون فرضیه دوم به کار رفته است. در صورت وجود بند ابهام در تداوم فعالیت در گزارش حسابداری سال جاری، متغیر (GC)، یک و در غیر این صورت صفر است. بند ابهام در تداوم فعالیت در تمامی حالات (۱) تأکید بر مطلب خاص (۲) اظهار نظر مشروط و (۳) عدم اظهار نظر مورد توجه بوده است. در نگاره (۱) نماد و نحوه اندازه‌گیری متغیرهای کنترلی پژوهش همانند چن و همکاران (۲۰۱۸)، ژیانگ و همکاران (۲۰۱۸) و لنوکس و ژانگ (۲۰۱۴) ارائه شده است. تعدیلات حسابداری معیار دیگری است که در سال‌های اخیر به عنوان یکی از معیارهای سنجش کیفیت حسابداری مطرح بوده است. تحقیقات پیشین بیان داشته‌اند که تعدیلات حسابداری یک معیار عینی و قابل اندازه‌گیری برای کیفیت حسابداری است و وجود تعدیلات بیشتر بیانگر تلاش حسابرسان برای دستیابی به کیفیت حسابداری بالاتر است (ژیانگ و همکاران، ۲۰۱۸؛ لنوکس و ژانگ، ۲۰۱۴). ژیانگ و همکاران (۲۰۱۸) اعتقاد دارند که در صورت دسترسی به اطلاعات صورت‌های مالی حسابداری نشده و مقایسه آنها با صورت‌های مالی حسابداری شده می‌تواند به بخشی مهمی از تعدیلات حسابداری دست یافت که توسط حسابرسان در انجام رسیدگی‌ها اعمال می‌شود اما به دلیل پذیرش و اصلاح آنها از سوی صاحبکار، در گزارش حسابداری به آنها پرداخته نمی‌شود. در ایران دسترسی به صورت‌های مالی حسابداری نشده‌ی اغلب شرکت‌ها از طریق مراجعه به سایت کدال، وابسته به سازمان بورس و اوراق بهادار، امکان‌پذیر است. مطابق با ژیانگ و همکاران (۲۰۱۸) در صورتی که تفاوت سود خالص در صورت‌های مالی حسابداری شده و حسابداری نشده، ۵ درصد یا بیشتر باشد، عدد یک و در غیر این صورت صفر خواهد بود. بر مبنای پژوهش لنوکس و ژانگ (۲۰۱۴) و ژیانگ و همکاران (۲۰۱۸) مدل رگرسیون لجستیک زیر ارائه شده است:

1. Defond et al
2. Lim and Tan
3. Francis et al

$$Adjustment = 0 + 1FeeDown + 2EC + 3FeeDown \times EC + 4SIZE + 5LEV + 6LOSS + 7CFO + 8FINANCE + 9SALESGR + 10REPLAGE + 11BIG + 12AUDITCHG + \varepsilon \quad (2)$$

از مدل (۲) برای آزمون فرضیه‌های سوم و چهارم استفاده شده است، مدل مزبور ابتدا بدون دخالت متغیر کاهش حق الزحمه حسابرسی به منظور آزمون فرضیه سوم و سپس با اضافه شدن این متغیر، برای آزمون فرضیه چهارم به کار رفته است.

نگاره ۱. خلاصه متغیرهای کنترل پژوهش

نحوه محاسبه متغیر	متغیر مورد بررسی	نماد
لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت در پایان سال جاری به میلیون ریال	اندازه شرکت	SIZE
کل بدهی‌ها تقسیم بر کل دارایی‌های شرکت در پایان سال جاری	اهرم مالی	LEV
اگر شرکت صاحبکار در سال جاری زیان گزارش کند یک و در غیر این صورت صفر	زیان	LOSS
جریان نقدی ناشی از عملیات، همگن شده به وسیله کل دارایی‌های اول دوره	جریان نقدی	CFO
بازده قیمتی سالانه سهام	بازده سالانه سهام	RET
اگر شرکت در سال جاری سهام صادر کرده باشد یا استقراض کرده باشد، یک و در غیر این صورت صفر است	تأمین مالی	FINANCE
تغییر در فروش‌ها، همگن شده به وسیله کل دارایی‌های اول دوره	تغییرات فروش	SALESGR
لگاریتم طبیعی تعداد روزهای بین تاریخ پایان سال مالی شرکت و تاریخ گزارش حسابرسی	به موقع بودن گزارش	REPLAG
اگر شرکت توسط سازمان حسابرسی و مؤسسه حسابرسی مفید راهبر حسابرسی شده باشد، یک و در غیر این صورت صفر است	اندازه حسابرسی	BIG
اگر شرکت در سال جاری تغییر مؤسسه حسابرسی داشته باشد، یک و در غیر این صورت صفر است	تغییر حسابرسی	AUDITCHG
$Z = 4/3 - 4/5 \times (\text{سود خالص} / \text{کل دارایی‌ها}) + 5/7 (\text{کل بدهی‌ها} / \text{کل دارایی‌ها}) + 0/04 \times (\text{دارایی‌های جاری} / \text{بدهی‌های جاری})$	ضریب ورشکستگی زیمسکی (۱۹۸۴)	ZSCORE
لگاریتم طبیعی سن شرکت در طی سال‌ها	سن شرکت	AGE

کاهش حق الزحمه حسابرسی و بحران اقتصادی، متغیرهای مستقل پژوهش را تشکیل می‌دهند.

۱- کاهش حق الزحمه حسابرسی: حق الزحمه حسابرسی، متغیر مستقل پژوهش است. در ارتباط با تغییرات حق الزحمه حسابرسی سه معیار کاهش حق الزحمه محاسبه و استفاده شده است. دو معیار اول کاهش حق الزحمه مطابق با چن و همکاران (۲۰۱۸) و کریشنان و ژانگ (۲۰۱۴)، و معیار سوم بر اساس شرایط تورمی ایران، به شرح زیر اندازه‌گیری شده است:

(الف) کاهش حق الزحمه ۱ (FeeDown1) که یک متغیر پیوسته بوده و معکوس نرخ رشد حق الزحمه‌ی حسابرسی $(-1) \times$ درصد تغییرات حق الزحمه حسابرسی نسبت به سال قبل) به عنوان کاهش حق الزحمه ۱ به شرح رابطه (۳) محاسبه شد:

$$FeeDown1 = (-1) \times \frac{Fee_t - Fee_{t-1}}{Fee_{t-1}} \quad (3)$$

مقدار مثبت کاهش حق الزحمه ۱ بیانگر کاهش حق الزحمه حسابرسی است در حالی که مقدار منفی آن، افزایش در حق الزحمه حسابرسی را نشان می‌دهد.

(ب) کاهش حق الزحمه ۲ (FeeDown2): یک متغیر مجازی است، در صورتی که کاهش حق الزحمه ۱ بزرگتر از صفر باشد، یک و در غیر این صورت صفر است.

(ج) کاهش حق الزحمه ۳ (FeeDown3) یک متغیر پیوسته است که بر اساس کاهش حق الزحمه ۱ و با در نظر گرفتن شرایط تورمی ایران، اندازه‌گیری شده است. ابتدا تغییرات حق الزحمه طبق رابطه (۳) محاسبه شده و سپس مقدار به دست آمده بر اساس میزان نرخ تورم سال جاری تعدیل شده و در نهایت در منفی ضرب گردیده است. نرخ تورم برای دوره‌ی مورد مطالعه در نگاره‌ی (۲)، ارائه شده است. این متغیر مطابق با شرایط اقتصادی ایران در نظر گرفته شده است. از آن جا که در ایران وقوع بحران‌های اقتصادی همواره با تورم همراه بوده است، لذا افزایش حق الزحمه‌ی حسابرسی به میزان کمتر از نرخ تورم می‌تواند به عنوان کاهش حق الزحمه‌ی حسابرسی قلمداد شود، زیرا که هزینه‌های مؤسسه حسابرسی در نتیجه‌ی تورم افزایش می‌یابد و با وجود افزایش حق الزحمه‌ی حسابرسی به میزان کمتر از نرخ تورم، این نگرانی وجود دارد که مؤسسه ممکن است مجبور شود برای رسیدن به سود مورد انتظار، از حجم رسیدگی‌ها کاسته و در نتیجه کیفیت حسابرسی تحت تأثیر قرار گیرد.

استفاده از معیارهای چندگانه برای اندازه‌گیری کاهش در حق الزحمه‌های حسابرسی، احتمال شناسایی کاهش کیفیت حسابرسی را که ممکن است در نتیجه‌ی کاهش حق الزحمه اتفاق افتاده باشد، افزایش می‌دهد. بکارگیری این معیارهای واقعی برای اندازه‌گیری کاهش حق الزحمه‌ی حسابرسی به جای معیارهای مبتنی بر حق الزحمه‌ی مورد انتظار، به سه دلیل بهتر است. اول اینکه اعضای حرفه نگرانی خود را در قالب کاهش حق الزحمه‌ی واقعی بیان می‌کنند. دوم اینکه مدل‌های برآورد حق الزحمه‌های مورد انتظار نسبت به مبانی و ضرایب بکار رفته در آنها حساس هستند در حالی که معیارهای کاهش حق الزحمه‌ی واقعی، فاقد چنین خطاهایی می‌باشند. سوم

اینکه تحقیقات پیشین از معیارهای مشابه این معیارها برای بیان کاهش حق الزحمه حسابرسی استفاده کرده‌اند.

۲. **بحران اقتصادی (EC: Economic Crisis):** بحران اقتصادی و نهایتاً ورشکستگی واحدهای اقتصادی می‌تواند تبعات سنگینی را به همراه داشته باشد. وقوع بحران‌های متعدد در طول چند دهه اخیر حاکی از تجدید و پایداری بحران‌هاست (عثمانی و همکاران، ۱۳۹۰). هامیلتون^۱ (۱۹۸۹) بحران اقتصادی را الگوی نوسانی نامنظم متغیرهای اقتصاد کلان مانند تولید، مصرف، اشتغال و قیمت‌ها می‌داند که شامل افت‌هایی است که در اطراف مسیر رشد بلندمدت اقتصادی صورت می‌گیرد. در پژوهش حاضر همانند مطالعات متعددی همچون دستگیر و همکاران (۱۳۹۹، الف و ب)، محمدرضائی و همکاران (۱۳۹۸)، فدایی و همکاران (۱۳۹۸)، قوسی و اکبرپور (۱۳۹۸) و کرمی و افتخاری (۱۳۹۲) از چهار شاخص زیر برای اندازه‌گیری بحران اقتصادی استفاده شده است:

الف) تولید ناخالص داخلی (GDP): تولید ناخالص داخلی به عنوان یکی از متغیرهای کلان اقتصادی است و معمولاً برای اندازه‌گیری میزان فعالیت‌های اقتصادی یک کشور استفاده می‌شود. افزایش نوسانات و فضای بی‌ثباتی می‌تواند سرمایه‌گذاری و رشد اقتصادی را کاهش دهد و سبب بحران اقتصادی شود (فعالجو و سیداحمدی، ۱۳۹۴). نوسانات تولید ناخالص داخلی بر اساس نماگرهای اقتصادی بانک مرکزی تعیین شده است. بعد از مشخص کردن میانه، در صورتی که بیشتر از میانه باشد، عدد یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود.

ب) نرخ تورم: تورم، روند فزاینده و نامنظم افزایش قیمت‌ها در اقتصاد است. افزایش نوسانات و فضای بی‌ثباتی می‌تواند سرمایه‌گذاری و رشد اقتصادی را کاهش دهد و بر ساختار اقتصاد و متغیرهای کلان اقتصادی تأثیرگذار است (فعالجو و سید احمدی، ۱۳۹۴). برای سنجش تغییرات نرخ تورم، از نرخ‌های تورم اعلام شده توسط بانک مرکزی استفاده شده است. سپس از طریق مشخص کردن میانه، در صورتی که نرخ تورم یک سال بیشتر از میانه باشد، عدد یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود.

ج) تغییر نرخ ارز: نوسانات نرخ ارز در عملکرد اقتصادی کشور نقش اساسی دارد و بسیاری از متغیرهای کلان اقتصادی را تحت تأثیر قرار داده است. کوچک‌زاده و جلایی (۱۳۹۳) نشان دادند که نوسان‌های شدید نرخ ارز تأثیر منفی و معنی‌داری بر رشد بخش‌های اقتصادی دارد و در مجموع منجر به بحران اقتصادی می‌شود. از تغییرات بهای دلار نسبت به سال قبل طبق آمار بانک مرکزی استفاده شده است به طوری که تغییرات هر سال نسبت به سال گذشته اگر بیشتر از میانه باشد، عدد یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود.

د) نرخ بیکاری: بر اساس تعریف دفتر جمعیت و نیروی کار و سرشماری مرکز آمار ایران، نرخ بیکاری نسبت جمعیت بیکار به جمعیت فعال (شاغل و بیکار) تحت عنوان نرخ بیکاری در نظر گرفته می‌شود. نرخ بیکاری ابتدا از آمار مرکز آمار ایران استخراج شده و سپس در صورتی که نرخ

بیکاری یک سال بیشتر از میانه باشد، عدد یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود. آمار مربوط به تولید ناخالص داخلی، نرخ تورم، نرخ آزاد ارز (دلار) بر اساس آمار بانک مرکزی و نرخ بیکاری بر اساس اطلاعات مرکز آمار ایران در نگاره (۲) ارائه شده است. نرخ ارز هر سال بر اساس میانگین نرخ‌های ماهیانه همان سال محاسبه شده است.

نگاره ۲. اطلاعات مربوط به نرخ تورم، تولید ناخالص داخلی، نرخ ارز و نرخ بیکاری

سال	نرخ تورم	تولید ناخالص داخلی	نرخ ارز	نرخ بیکاری
۱۳۸۸	۱۰/۸	۵۸۳۲۲۴۲	۹۹۸	۱۱/۹
۱۳۸۹	۱۲/۴	۵۹۲۹۰۷۶	۱۰۵۲	۱۳/۵
۱۳۹۰	۲۱/۵	۶۰۱۳۸۷۸	۱۲۸۲	۱۲/۳
۱۳۹۱	۳۰/۵	۶۰۸۸۹۴۸	۲۵۷۳	۱۲/۱
۱۳۹۲	۳۴/۷	۶۱۶۰۰۹۴	۳۳۰۴	۱۰/۴
۱۳۹۳	۱۵/۶	۶۲۳۰۹۶۶	۳۴۳۴	۱۰/۶
۱۳۹۴	۱۱/۹	۶۳۰۲۱۵۸	۳۴۴۴	۱۱
۱۳۹۵	۹	۶۳۷۲۳۸۰	۳۶۴۱	۱۲/۴
۱۳۹۶	۹/۷	۶۴۳۶۷۸۵	۳۹۴۵	۱۲/۱
۱۳۹۷	۲۰	۶۴۹۳۷۱۶	۱۱۴۲۵	۱۲
۱۳۹۸	۲۵	۶۵۴۶۵۵۵	۱۲۸۸۴	۱۰/۷

مأخذ: داده‌های بانک مرکزی و مرکز آمار ایران

پس از تعیین اعداد متغیرهای ذکر شده برای هر سال، شاخص بحران اقتصادی به شرح زیر محاسبه می‌شود:

$$GINDEX = \frac{\sum_{j=1}^m d_j}{\sum_{j=1}^n H_j}$$

در این رابطه، d_j بیانگر کلیه معیارهای بحران اقتصادی است که در هر سال امتیاز یک گرفته‌اند و H_j بیانگر کلیه معیارهای بحران اقتصادی است که ارزش‌های صفر و یک دریافت کرده‌اند. به این ترتیب در مورد هر یک از سال‌ها، شاخص بحران اقتصادی اندازه‌گیری شده و در دامنه صفر تا یک قرار می‌گیرد به طوری هر چه نزدیک به یک باشد، نشان‌دهنده‌ی شدت بیشتر بحران اقتصادی می‌باشد. از شاخص جی در مطالعات متعددی نظیر نکوئی‌زاده و همکاران (۱۳۹۹)، سجادی و همکاران (۱۳۸۸)، نیکومرام و محمدزاده سالطه (۱۳۸۹)، آواد و

آواد، (۲۰۱۵)، احمد و نیکولس (۱۹۹۸)، والاس (۱۹۸۸) و کوک (۱۹۸۹) برای اندازه‌گیری یک متغیر بر اساس چندین معیار موهومی (دامی) استفاده شده است.

۶- یافته‌های پژوهش

۲-۶. آمار توصیفی

در نگاره (۲) آماره‌های توصیفی مربوط به پژوهش مورد بررسی قرار گرفته است. این آماره‌ها برای اجرای آزمون‌های استنباطی مناسب و مطلوب هستند. علاوه بر اطلاعات آمار توصیفی که در نگاره (۲) ارائه شده است، بر اساس اطلاعات آمار توصیفی خارج از نگاره‌ی مزبور، میانگین حق الزحمه حسابرسی در طول دوره مورد مطالعه ۱۲۱۸ میلیون ریال است. حدود ۲۷ درصد مشاهدات توسط مؤسسات بزرگ یعنی سازمان حسابرسی و مؤسسه مفید راهبر حسابرسی شده‌اند. ۱۴/۷ درصد مشاهدات نمونه پژوهش، زبان خالص گزارش کرده‌اند. ۲۴ درصد صاحبکاران، حسابرس خود را تغییر داده و ۸۲/۹ درصد آنها تأمین مالی داشته‌اند. گزارش‌های حسابرسی دارای بند ابهام در مورد تداوم فعالیت ۹/۸ درصد است. تعدیلات حسابرسی انجام گرفته توسط حسابرسان بر اساس مقایسه صورت‌های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده ۲۰/۲ درصد بوده است. مشاهداتی که در طول دوره مورد مطالعه بدون در نظر گرفتن شرایط تورمی و صرفاً بر اساس اطلاعات صورت‌های مالی، کاهش حق الزحمه حسابرسی گزارش داده‌اند حدود ۲۸/۱ درصد و با اضافه کردن افزایش‌های کمتر از میانگین نرخ تورم به آنها، حدود ۵۷ درصد بوده‌اند.

نگاره ۲. آمار توصیفی متغیرهای پیوسته

متغیرها	حداقل			حداکثر			میانگین			میان			انحراف معیار		
	مدل ۱	مدل ۲	مدل ۱	مدل ۱	مدل ۲	مدل ۱	مدل ۱	مدل ۲	مدل ۱	مدل ۲	مدل ۱	مدل ۲	مدل ۱	مدل ۲	مدل ۱
کاهش حق الزحمه ۱	۲۱/۶۲۵	-۲۱/۶۲۵	۰/۸۸۵	۰/۸۸۵	-۰/۳۰۰	-۰/۳۰۴	-۰/۱۲۷	-۰/۱۳۲	۱/۰۹۷	۱/۱۱۴					
کاهش حق الزحمه ۳	۲۱/۴۱۰	-۲۱/۴۱۰	۱/۰۵۷	۱/۰۶۷	-۰/۱۱۷	-۰/۱۲۱	۰/۰۳۹	۰/۰۳۸	۱/۰۹۵	۱/۱۱۳					
ضریب ورشکستگی	-۶/۵۲۹	-	۴۸/۶۱۲	-	-۰/۹۲۸	-	-۱/۱۸۶	-	۳/۶۴۱	-					
اندازه شرکت	۱۰/۱۰۳	۱۰/۱۰۳	۱۷/۳۴۰	۱۷/۳۴۰	۱۳/۶۲۶	۱۳/۶۳۴	۱۳/۶۵۴	۱۳/۶۵۴	۱/۱۷۲	۱/۱۳۳					
سن شرکت	۱۸	-	۷۸	-	۴۹	-	۵۱	-	۱۳/۵۰۶	-					
بازده سالانه سهام	-۰/۹۳۲	-	۱۱/۴۹۳	-	۰/۶۵۶	-	۰/۰۷۲	-	۱/۶۵۷	-					
اهرم مالی	۰/۰۱۲	۰/۰۱۲	۸/۳۳۳	۸/۳۳۳	۶/۶۲۵	۰/۶۷۱	۰/۶۵۵	۰/۶۲۲	۰/۶۱۷	۰/۴۸۷					
جریان نقدی	-۱/۳۶۲	-۱/۳۶۲	۵/۴۳۲	۵/۴۳۲	۰/۱۵۶	۰/۱۵۹	۰/۱۱۵	۰/۱۱۹	۰/۳۳۲	۰/۳۳۳					
به موقع بودن گزارش	۲۰	۲۰	۳۱۶	۳۱۶	۷۵	۷۵	۷۴	۷۳	۳۰/۱۳۷	۳۰/۱۳۳					
تغییرات فروش	-۲/۱۵۸	-	۴/۰۰۱	-	۰/۲۰۰	-	۰/۲۰۰	-	۰/۱۲۴	-	۰/۴۳۹				

مأخذ: یافته‌های پژوهش

۲-۶. نتایج آزمون فرضیه‌ها

نتایج آزمون فرضیه‌های اول و دوم: در این پژوهش مطابق با تحقیقات پیشین، به منظور آزمون ابهام در مورد تداوم فعالیت، بر شرکت‌های دارای شرایط نامطلوب مالی تمرکز شده است. مطابق با پژوهش‌های پیشین (چن و همکاران، ۲۰۱۸؛ کریشنان و ژانگ، ۲۰۱۴) ضریب مثبت برای متغیر بحران اقتصادی بیانگر ارتباط کیفیت حسابرسی با بحران می‌باشد، به عبارتی نشان می‌دهد که در طول دوره بحران اقتصادی، بند ابهام در مورد تداوم فعالیت افزایش داشته است. علاوه بر این، ضریب منفی (کاهش حق الزحمه × بحران اقتصادی) بیانگر کیفیت پایین حسابرسی برای شرکت‌هایی است که در مقایسه با شرکت‌های کنترل در طول سال‌های بحرانی، کاهش حق الزحمه داشته‌اند.

در فرضیه اول بیان شد که بین بحران اقتصادی و ابهام در مورد تداوم فعالیت رابطه معناداری وجود دارد. با مراجعه به نتایج نگاره (۳) می‌توان نتایج مربوط به آماره Z را مشاهده نمود. مقدار این آماره برای متغیر بحران اقتصادی (EC) برابر با $2/033$ در سطح اطمینان ۹۵ درصد است و نشان می‌دهد که بین بحران اقتصادی و کیفیت حسابرسی (بند ابهام در تداوم فعالیت) رابطه‌ی معناداری وجود دارد و با در نظر گرفتن علامت مثبت این متغیر می‌توان گفت که نگرانی حسابرسان در مورد تداوم فعالیت بعد از بحران مالی افزایش یافته است. این یافته با نتایج کریشنان و ژانگ (۲۰۱۴) و چن و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت ندارد.

در فرضیه دوم به این موضوع اشاره شد که ابهام در مورد تداوم فعالیت شرکت‌هایی که حق الزحمه حسابرسی آنها در سال‌های بحران اقتصادی کاهش یافته است نسبت به شرکت‌های کنترل، دارای تفاوت معناداری است. در آزمون این فرضیه، مطابق با پژوهش‌های قبلی متغیر مورد نظر پژوهش، بحران اقتصادی × کاهش حق الزحمه ($FeeDown \times EC$) می‌باشد. نتایج نگاره (۳) نشان می‌دهد که هر چند ضریب این متغیر در مجموع برای هر سه معیار کاهش حق الزحمه‌ی حسابرسی، منفی می‌باشد اما معنادار نیست، لذا نتایج نشان می‌دهد احتمال صدور بند ابهام در مورد تداوم فعالیت با کاهش حق الزحمه حسابرسی در طول سال‌های بحران اقتصادی ارتباط ندارد. این یافته مطابق با نتایج کریشنان و ژانگ (۲۰۱۴) و چن و همکاران (۲۰۱۸) است. در رگرسیون لاجیت معیارهای زیادی برای بررسی نکویی برازش استفاده می‌شود که در این پژوهش سه معیار ضریب ال آر (LR Statistic)، ضریب تعیین مکفادن (McFadden R-squared) و لگاریتم درست‌نمایی (Log likelihood) به کار گرفته شد. بر اساس نتایج نگاره‌ی (۳)، ضریب LR نسبتاً بزرگ و حدود ۲۸۵ و احتمال مربوط به آن صفر بوده است و ضریب تعیین مکفادن نیز نسبتاً بزرگ و حدود $0/45$ می‌باشد، لذا می‌توان گفت متغیرهای پژوهش از قدرت توضیح‌دهندگی معنی‌داری برخوردارند. مقدار آماره لگاریتم درست‌نمایی نیز حدود ۱۷۱- می‌باشد. مقدار این آماره منفی است و هر چه، قدر مطلق آن بزرگ‌تر باشد، حاکی از مناسب بودن مدل است. مقدار به دست آمده بیانگر آن است که مدل معنی‌دار و قابل اعتماد است. بر اساس نتایج به دست آمده از آزمون مانایی (ایستایی)، متغیرهای

پیوسته پژوهش از مانایی لازم برخوردار بودند که از ارائه‌ی نتایج آنها به دلیل محدودیت حجم مقاله صرف نظر شد.

نگاره ۳. نتایج آزمون رگرسیون لجستیک مربوط به بند اظهار نگرانی در مورد تداوم فعالیت

متغیرها	فرضیه اول		فرضیه دوم	
	بدون متغیر کاهش حق الزحمه	کاهش حق الزحمه	کاهش حق الزحمه ۱	کاهش حق الزحمه ۲
متغیرها	احتمال	Z	احتمال	Z
کاهش حق الزحمه	۰/۰۴۲	۲/۰۳۳	۰/۰۵۵	۰/۵۸۹
بهران اقتصادی	۰/۰۴۲	۲/۰۳۳	۰/۰۶۹	۱/۸۱۶
بهران اقتصادی % کاهش حق الزحمه	۰/۰۰۱	۳/۳۴۵	۰/۰۰۱	۳/۳۴۶
بهران اقتصادی % کاهش حق الزحمه	۰/۰۰۱	۳/۳۴۵	۰/۰۰۱	۳/۳۴۶
ضریب پوشش‌گذاری	۰/۰۳۰	۰/۳۳۰	۰/۰۶۳	۰/۷۶۳
اندازه شرکت	-۰/۰۳۱	-۰/۳۴۸	-۰/۰۳۴	-۰/۳۴۴
سن شرکت	-۰/۰۰۸	-۰/۰۸۱	-۰/۰۰۹	-۰/۰۰۹
بازده سلاسه سهام	-۰/۱۱۶	-۱/۱۰۰	-۰/۱۱۲	-۰/۱۱۲
اهرم مالی	۰/۳۶۵	۰/۳۶۵	۰/۳۸۳	۰/۳۳۲
تأمین مالی	-۰/۱۹۶	-۲/۹۰۷	-۰/۱۹۷	-۲/۹۰۴
جریان نقدی	-۰/۰۰۷	-۲/۵۵۳	-۰/۱۸۹	-۰/۳۷۰
به موقع بودن گزارش	۰/۰۰۵	۱/۳۱۰	۰/۰۰۵	۱/۳۲۶
اندازه حساب‌ها	-۰/۵۲۶	-۳/۵۵۵	-۰/۴۶۴	-۲/۹۹۱
تغییر حساب‌ها	۰/۱۵۸	۰/۵۷۳	۰/۱۳۰	۰/۴۶۸
ضریب تعیین ال آر	۲/۵۵	۰/۰۰۰	۲/۵۶	۰/۰۰۰
ضریب تعیین مک فادن	۰/۴۵	۰/۴۵	۰/۴۵	۰/۴۵
لگاریتم درست‌مانایی	-۱/۷۱	-۱/۷۱	-۱/۷۰	-۱/۷۰

منابع: یافته‌های پژوهش

نتایج آزمون فرضیه‌های سوم و چهارم: انتخاب معیارهای غیر اثربخش برای موضوعات مورد بررسی و ضعف مدل‌های پژوهش مواردی هستند که همواره از طرف اندیشمندان حسابداری به آنها اذعان شده است و به همین دلیل در سال‌های اخیر استفاده از معیارهای متعدد برای جبران این نقاط ضعف مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته است. در راستای این موضوع، در پژوهش حاضر نیز علاوه بر این که برای اندازه‌گیری کاهش حق الزحمه‌ی حسابرسی از معیارهای متعددی استفاده شد، برای اندازه‌گیری متغیر کیفیت حسابرسی نیز معیار تعدیلات حسابرسی علاوه بر معیار ابهام در مورد تداوم فعالیت، مورد استفاده قرار گرفت. همانند مدل قبلی ضریب مثبت برای متغیر بحران اقتصادی بیانگر ارتباط بحران اقتصادی با تعدیلات حسابرسی است، به عبارتی نشان می‌دهد که در طول دوره بحران اقتصادی، تعدیلات انجام شده توسط حسابرسان بیشتر شده است. علاوه بر این، ضریب منفی (کاهش حق الزحمه بحران اقتصادی) بیانگر کیفیت پایین حسابرسی برای شرکت‌هایی است که در مقایسه با شرکت‌های کنترل در طول سال‌های بحرانی، تعدیلات حسابرسی بیشتری داشته‌اند.

در فرضیه سوم بیان شد که بین بحران اقتصادی و تعدیلات حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. نتایج این فرضیه در نگاره (۴) این رابطه را تأیید می‌کند و لذا با در نظر گرفتن علامت مثبت این متغیر می‌توان گفت که تعدیلات انجام گرفته توسط حسابرسان بعد از بحران مالی افزایش یافته است. این روند می‌تواند بیانگر مدیریت سود بیشتر در دوره بحران اقتصادی باشد که منجر به تعدیلات حسابرسی بیشتری شده است. این یافته مطابق با نتایج ژیانگ و همکاران (۲۰۱۸) است.

در فرضیه چهارم بیان شد که تعدیلات حسابرسی شرکت‌هایی که حق الزحمه حسابرسی آنها در سال‌های بحران اقتصادی کاهش یافته است نسبت به شرکت‌های کنترل، دارای تفاوت معناداری است. ضریب متغیر مورد نظر پژوهش برای آزمون این فرضیه، بحران اقتصادی × کاهش حق الزحمه (FeeDown × EC)، در نگاره (۴) نشان می‌دهد که این رابطه معنادار نیست. آماره Z متغیر مورد نظر پژوهش برای این فرضیه در هر سه معیار کاهش حق الزحمه معنادار نیست و لذا می‌توان گفت که تعدیلات حسابرسی در شرکت‌های صاحب‌کاری که حق الزحمه حسابرسی آنها در سال‌های بحران اقتصادی کاهش یافته است نسبت به شرکت‌های کنترل دارای تفاوت معناداری نیست.

ضرایب تعیین LR، مک‌فادن و لگاریتم درست‌نمایی در نگاره‌ی (۴)، بیانگر قدرت توضیح‌دهندگی معنی‌دار و قابل اعتماد مدل دوم است.

نکته ۵. نتایج آزمون رگرسیون لجستیک مربوط به تعدیلات حسابرسی

فرضیه سوم		فرضیه چهارم								
بدون متغیر کاهش حق الزحمه		کاهش حق الزحمه ۱		کاهش حق الزحمه ۲		کاهش حق الزحمه ۳				
متغیرها	نماد	ضریب	آماره Z	احتمال	ضریب	آماره Z	احتمال	ضریب	آماره Z	احتمال
کاهش حق الزحمه	FeedDown									
بحران اقتصادی	EC	۰/۳۸۶	۳/۱۲۱	۰/۰۳۳	۰/۳۷۱	۱/۹۶۵	۰/۴۴۹	۰/۲۸۹	۱/۳۷۷	۰/۱۶۸
بحران اقتصادی × کاهش حق الزحمه	EC × FeedDown									
اندازه شرکت	SIZE	۰/۱۲۱	۱/۷۷۰	۰/۰۷۶	۰/۱۳۹	۱/۷۴۴	۰/۰۸۱	۰/۱۴۷	۱/۸۴۹	۰/۰۶۴
اهرم مالی	LEV	۰/۷۵۵	۳/۶۳۳	...	۰/۷۶۱	۳/۶۳۹	...	۰/۷۵۵	۳/۶۰۶	...
جریان نقدی	LOSS	۰/۴۰۴	۱/۶۰۵	۰/۱۰۸	۰/۴۰۰	۱/۵۸۴	۰/۱۱۳	۰/۴۱۰	۱/۶۲۸	۰/۱۰۳
تأمین مالی	CFO	۰/۸۹۰	۱/۷۴۳	۰/۰۸۱	۰/۹۰۲	۱/۷۵۶	۰/۰۷۸	۰/۸۹۸	۱/۷۵۶	۰/۰۷۹
تغییرات فروش	FINANCE	۰/۰۰۵	۰/۰۲۰	۰/۹۸۳	۰/۰۰۱	۰/۹۹۷	۰/۰۰۳	۰/۰۱۸	۰/۰۷۰	۰/۹۴۳
به موقع بودن گزارش	SALESGR	۰/۰۲۷	۰/۱۴۳	۰/۸۸۵	۰/۰۲۰	۰/۱۰۵	۰/۹۱۶	۰/۰۵۸	۰/۰۵۸	۰/۹۵۳
اندازه حسابرسی	REPLAG	۰/۱۰۱	۴/۹۳۳	...	۰/۱۰۵	۴/۹۰۹	...	۰/۱۰۵	۵/۰۲۰	...
تغییر حسابرسی	BIG	۰/۴۱۰	۳/۰۰۶	۰/۰۴۴	۰/۴۰۹	۳/۰۰۵	۰/۰۴۵	۰/۳۸۶	۱/۸۸۱	۰/۰۵۹
ضریب تعیین ال آر	AUDITCHG	۰/۳۵۲	۱/۵۳۵	۰/۱۲۴	۰/۳۵۵	۱/۵۴۵	۰/۱۲۲	۰/۳۲۶	۱/۴۱۶	۱/۱۵۸
ضریب تعیین مک فادن	LR Statistic	۰/۱	...	...	۱۰۱	...	...	۱۰۴	...	...
لگاریتم درست‌انمایی	Mcfadden R-squared	۰/۱	...	...	۰/۱	...	...	۰/۱۲	...	...
	Log likelihood	۰/۰۲	...	...	۰/۰۲	...	...	۰/۰۱	...	...

مأخذ: یافته‌های پژوهش

۷- بحث و نتیجه‌گیری

در شرایط بحرانی اقتصاد، حساب‌رسان از طرف شرکت‌های صاحبکار تحت فشار قرار می‌گیرند تا ملاحظاتی را در حق‌الزحمه‌ی حساب‌رسی داشته باشند. از آنجا که حق‌الزحمه حساب‌رسی معیاری برای سنجش تلاش حساب‌رسان است، این نگرانی به وجود می‌آید که کاهش حق‌الزحمه‌ی حساب‌رسی در مواقع بحرانی منجر به تلاش پایین حساب‌رسی شده و از همه مهم‌تر کیفیت حساب‌رسی را مختل سازد. در این پژوهش از یک طرف معیارهای جامع و چندگانه برای کیفیت حساب‌رسی و از طرف دیگر معیارهای متعدد برای اندازه‌گیری کاهش حق‌الزحمه با لحاظ کردن شرایط تورمی ایران، در نظر گرفته شد. نتایج نشان می‌دهد که بین بحران اقتصادی و کیفیت حساب‌رسی (ابهام در مورد تداوم فعالیت و تعدیلات حساب‌رسی) ارتباط وجود دارد. این یافته با نتایج پژوهش‌های چن و همکاران (۲۰۱۸)، کریشنان و ژانگ (۲۰۱۴) و حمیدیان و تقی‌زاده (۱۳۹۷) همخوانی دارد. از آنجا که بعد از بحران‌های مالی و اقتصادی، عملیات واحدهای تجاری به دنبال تغییرات شدید در شاخص‌های کلان اقتصادی نظیر رکود و افزایش بیکاری تحت تأثیر قرار می‌گیرد، این موضوع روی کیفیت گزارشگری شرکت‌های صاحبکار و به تبع آن روی کیفیت حساب‌رسی نیز تأثیر می‌گذارد.

همچنین یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که صدور بند ابهام در مورد تداوم فعالیت در گزارش حساب‌رسی شرکت‌های صاحبکاری که در طول سال‌های بحران اقتصادی کاهش حق‌الزحمه حساب‌رسی تجربه کرده‌اند نسبت به شرکت‌هایی که قبل از بحران اقتصادی کاهش حق‌الزحمه داشته‌اند و نیز نسبت به شرکت‌هایی که کاهش حق‌الزحمه حساب‌رسی نداشته‌اند، تفاوت معناداری ندارد. این یافته در مورد تعدیلات حساب‌رسی نیز تکرار شد. در مجموع، نتایج نشان داد که تفاوت معناداری بین کیفیت حساب‌رسی شرکت‌های صاحبکاری که کاهش حق‌الزحمه حساب‌رسی در دوره‌های بحران اقتصادی را تجربه کرده‌اند با کیفیت حساب‌رسی سایر شرکت‌ها وجود ندارد. نتایج به دست آمده با پژوهش‌های چن و همکاران (۲۰۱۸) و کریشنان و ژانگ (۲۰۱۴) همخوانی دارد. واکنش مناسب حساب‌رسان به افزایش ریسک ناشی از بحران اقتصادی می‌تواند یک توضیح ممکن برای چنین یافته‌ای باشد. حساب‌رسان در دوره‌هایی که بحران اقتصادی تشدید می‌شود به روش‌های مختلفی مانند ابلاغ دستورالعمل‌های فنی لازم در مورد برخورد با موضوعات جدید از قبیل موضوع تسعیر ارز، روش‌های حساب‌رسی اضافه و افزایش نظارت بر کارکنان، به این موضوع پاسخ می‌دهند. این اقدامات در کنار مکانیزم‌های مبتنی بر بازار از قبیل شهرت، ترس از مجازات‌های تعیین شده توسط مؤسسه و جامعه حسابداران رسمی و ترس از پیگرد قانونی می‌تواند این یافته را توضیح دهد.

استمرار بحران‌ها و شوک‌های اقتصادی در ایران به ویژه در یک دهه‌ی اخیر، اهمیت پرداختن به چنین موضوعاتی را برای شرکت‌کنندگان در بازارهای سرمایه نشان می‌دهد تا بتوان از نتایج به دست آمده، در بحران‌های بعدی استفاده کرد. از آنجا که بعد از وقوع بحران‌های اقتصادی، بخش‌های مختلف اقتصادی از جمله شرکت‌های فعال در پهنه‌ی اقتصادی دچار شوک‌های زیادی

می‌شوند، نقش و جایگاه حسابرسان مستقل در چنین فضای نابسامانی برای گروه‌های متعددی جای سوال دارد، این پژوهش با ارائه‌ی شواهد تجربی در مورد تأثیر کاهش حق‌الزحمه حسابرسی و رابطه‌ی آن با کیفیت حسابرسی، به پاسخ این سوال کمک کرده است. حسابرسان می‌توانند با حفظ استقلال و بهبود کیفیت خدمات خود در طول بحران‌های اقتصادی از نقش اعتباردهی خود دفاع نمایند.

۸- محدودیت‌های پژوهش

در پژوهش حاضر صرفاً کیفیت حسابرسی در مؤسسات معتمد بورس مورد بررسی قرار گرفته است، این در حالی است که این مؤسسات تنها حدود ۲۵ درصد مؤسسات حسابرسی را تشکیل می‌دهند. لذا این محدودیت باید در تعمیم این نتایج به سایر مؤسسات حسابرسی مورد توجه قرار گیرد. حق‌الزحمه حسابرسی در صورت‌های مالی بخش قابل ملاحظه‌ای از شرکت‌های صاحبکار به صورت یک قلم جداگانه افشا نمی‌شود و این محدودیت حجم نمونه پژوهش و تعمیم نتایج را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

در پژوهش حاضر برای محاسبه کاهش حق‌الزحمه ۳ و نیز در تعیین بحران اقتصادی از نرخ تورم در طی سال‌های مورد مطالعه بر اساس آمار بانک مرکزی استفاده شد و این در حالی است که به باور بسیاری از اقتصاددانان، میزان تورم واقعی بیش از نرخ‌های اعلام شده توسط مراجع رسمی است. استفاده از نرخ‌های تورم بالاتر ممکن است نتایج پژوهش را تحت تأثیر قرار دهد. محدودیت دیگر این پژوهش همانند بسیاری از پژوهش‌های دیگر آن است که نتایج می‌تواند تحت تأثیر انتخاب معیارهای غیر اثربخش برای کیفیت حسابرسی و ضعف مدل‌های پژوهش قرار گیرد، هر چند که تلاش شد مطابق با رویه جدید در پژوهش‌های اخیر مبنی بر انتخاب چندین معیار، این ضعف تا حدودی پوشش داده شود.

۹- پیشنهاد‌های پژوهش

استفاده از نتایج این پژوهش برای نهادهای حسابرسی نظیر جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی، مؤسسات حسابرسی و گروه‌های فعال در بازار سرمایه همچون سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و تحلیلگران مفید می‌باشد. با توجه به نتیجه به دست آمده در فرضیه‌های اول و سوم پژوهش، پیشنهاد می‌شود سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان هنگام تجزیه و تحلیل اطلاعات صورت‌های مالی حسابرسی شده، به دوران مالی و بحران‌های موجود در دوره‌های مختلف نیز توجه داشته باشند. طبق نتایج این فرضیه‌ها، کیفیت حسابرسی در دوره‌های بحران اقتصادی کاهش می‌یابد و این یافته جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و حسابرسان را از ماهیت کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن آگاه‌تر می‌کند و آنان می‌توانند کیفیت حسابرسی را بهتر ارزیابی کنند. از طرف دیگر هر چند بر اساس نتایج فرضیه‌های دوم و چهارم، بین کیفیت حسابرسی صاحبکارانی که بعد از بحران اقتصادی کاهش حق‌الزحمه حسابرسی را تجربه کرده بودند در

مقایسه با سایر شرکت‌های صاحبکار تفاوت معناداری مشاهده نشد اما باید توجه داشت که استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری به ویژه سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان همواره به تغییر حق الزحمه حسابداری توجه دارند و لذا زمانی که حق الزحمه حسابداری نسبت به قبل، روند کاهشی داشته باشد، حساب‌برسان باید به نحو شایسته‌ای نشان دهند که فرایند حسابداری با صرف زمان و نیروهای متخصص کافی و با رعایت عناصر کنترل کیفیت انجام شده، نظارت و بازبینی به نحو مطلوبی از سوی شرکا و سرپرستان مؤسسه مورد توجه بوده و در نهایت نتایج کار در گزارش حسابداری ارائه گردیده است.

برای انجام پژوهش‌های همسو با موضوع این پژوهش، پیشنهادهایی به شرح ذیل ارائه می‌شود: در این پژوهش فرض شد که حق الزحمه حسابداری بیشتر به معنای تلاش بیشتر حساب‌برسان است، اما مطالعات کمی تا بحال این موضوع را بررسی کرده‌اند. در صورت دسترسی به اطلاعات میزان ساعات رسیدگی حساب‌برسان، این موضوع می‌تواند در تحقیقات آتی مورد بررسی قرار گیرد. اثر تغییرات بحران اقتصادی بر همه صنایع یکسان نیست و به تبع آن ریسک حسابداری و کیفیت آن نیز می‌تواند در صنایع مختلف، متفاوت باشد. این که کیفیت حسابداری در صنایع مختلف بعد از بحران‌های اقتصادی، تا چه اندازه تحت تأثیر قرار گرفته است می‌تواند در پژوهش‌های آتی رتبه‌بندی شده و راهنمای خوبی برای حساب‌برسان باشد.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی

- ۱- آقایی قهی، علیرضا؛ بزدانی، شهره؛ خانمحمدی، محمد حامد. (۱۳۹۹). مدل مفهومی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری در ایران به روش نظریه‌پردازی زمینه‌ای. دانش حسابداری، شماره ۸۰، صص ۳۸۲-۳۵۷.
- ۲- حمیدیان، محسن؛ تقی‌زاده، نفیسه. (۱۳۹۷). کیفیت حسابداری، حمایت از سرمایه‌گذاران و مدیریت سود در دوران بحران مالی. دانش حسابداری، شماره ۷۱، صص ۱۴۸-۱۲۹.
- ۳- زمانی، فهیمه؛ مهرابی بشرآبادی، حسین. (۱۳۹۳). بررسی اثر نوسانات نرخ ارز بر تجارت محصولات کشاورزی در ایران. تحقیقات اقتصاد کشاورزی، شماره ۲۲، صص ۲۸-۱۳.
- ۳- سجادی، سید حسین؛ زراءنژاد، منصور و جعفری، علی (۱۳۸۸). ویژگی‌های غیر مالی مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی. بررسی‌های حسابداری و حسابداری. سال شانزدهم، شماره ۵۷، صص ۶۸-۵۱.
- ۵- سوری، علی (۱۳۹۳). اقتصادسنجی پیشرفته، جلد اول و دوم، تهران: انتشارات فرهنگ‌شناسی.
- ۶- عثمانی، محمد قسیم؛ جاوید، داریوش؛ رحیمی، سعید. (۱۳۹۰). بررسی تأثیر بازدارندگی مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی از درماندگی مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. تحقیقات حسابداری و حسابداری، شماره ۱۲، صص ۵۱-۳۸.
- ۷- فدائلی، مهدی؛ دستگیر، محسن و سرلک چپو، علی. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر رکود اقتصادی در ایران بر کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله پژوهش‌های تجربی حسابداری. سال هشتم، شماره ۳۱، صص ۴۵-۲۳.
- ۸- فعالجو، حمید رضا و سیداحمدی، سید قاسم. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر بحران مالی جهانی بر طول دوران رکود اقتصادی در ایران (زهیافت مدل‌های دوره‌ای)، فصلنامه روند، سال بیست و دو، شماره ۷۲، صص ۱۰۴-۸۳.
- ۹- قوسی، زیبا و اکبرپور، سعید. (۱۳۹۸). تأثیر بحران اقتصادی بر عملکرد مالی و بازده سهام شرکت‌ها. فصلنامه چشم‌انداز حسابداری و مدیریت. دوره دوم، شماره ۱۰، صص ۳۸-۲۶.
- ۱۰- کریمی، غلامرضا؛ افتخاری، وحید. (۱۳۹۲). بررسی برخی معیارهای کیفیت سود حسابداری در چرخه‌های

- تجاری. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره چهارم، صص ۹۳-۱۱۲.
- ۱۱- کوچک‌زاده، اسما؛ جلالی، سید عبدالمجید. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر ناطمینانی نرخ ارز بر رشد بخش‌های اقتصادی ایران. پژوهش‌های رشد و توسعه اقتصادی، شماره ۱۶، صص ۲۰-۱۱.
- ۱۲- گجراتی، دامودار، (۱۳۹۱)، مبانی اقتصاد سنجی، ترجمه دکتر حمید ابریشمی، جلد دوم، تهران: مؤسسه انتشارات دانشگاه تهران.
- ۱۳- محمدرضائی، فخرالدین؛ موسایی فراهانی، مهناز و صلاحی، حامد (۱۳۹۸). بحران اقتصادی و حق الزحمه حسابرسی. فصلنامه حسابداری مالی، سال یازدهم، شماره ۴۳، صص ۴۶-۲۷.
- ۱۴- میرزاحمدی، سعید؛ انجم شعاع، سجاد. (۱۳۹۳). اثر نوسانات نرخ ارز واقعی موثر بر مصرف در ایران. اقتصاد و الگوسازی. شماره ۱۹، صص ۱۸۱-۱۶۵.
- ۱۵- نکوئی‌زاده، شکوفه؛ دستگیر، محسن و احمدی سعیدعلی. (۱۳۹۹). الف. دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. سال پنجم. شماره نهم، صص ۱۸۸-۱۵۳.
- ۱۶- نکوئی‌زاده، شکوفه؛ دستگیر، محسن و احمدی سعیدعلی. (۱۳۹۹). ب. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی. سال هفدهم. شماره ۶۸، صص ۳۱-۱.
- ۱۷- نیکومرام، هاشم و محمدزاده سائله، حیدر. (۱۳۸۹). رابطه بین حاکمیت شرکتی و مدیریت سود. فراسوی مدیریت. سال چهارم، شماره ۱۵، صص ۲۱۰-۱۸۷.

ب - منابع خارجی

- 1- Ahmed, K., & Nicholls, D. (1994). The impact of non-financial company characteristics on mandatory disclosure in developing countries: The case of Bangladesh. *The International Journal of Accounting*, 29, PP:62-77.
- 2- Alderman, C. W., & Deitrick, J. W. (1982). Auditor perceptions of time budget pressures and premature sign-offs: A replication and extension. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1(Winter), PP: 54-68.
- 3- Asthana, S. C., & Boone, J. P. (2012). Abnormal audit fee and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(August), PP:1-22.
- 4- Awad, E. Awad, I. (2015). Economic growth and cost stickiness: evidence from Egypt. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 13(1): PP:119-140.
- 5- Ball, R. (2009). Market and political/regulatory perspectives on the recent accounting scandals. *Journal of Accounting Research*, 47(2), PP: 277-323.
- 6- Beattie, V., & Fearnley, S. (1995). The importance of audit firm characteristics and the drivers of auditor changes in UK listed companies. *Accounting and Business Research*, 25(100), PP: 227-239.
- 7- Bierstakera, J. L., DeZoort, F. T. (2019). The effects of problem severity and recovery strategy on managers' going concern judgments and decisions. *Journal of Accounting and Public Policy*, 38 (5), PP: 39-57.
- 8- Caramanis, C., & Lennox, C. (2008). Audit effort and earnings management. *Journal of Accounting and Economics*, 45(1), PP:116-138.
- 9- Chen, L., Krishnan, G, V and Yu, Wei. (2018). The relation between audit fee cuts during the global financial crisis and earnings quality and audit quality. *Advances in Accounting*, Vol 43, PP: 14-31.
- 10- Cooke, T. E. (1989, Spring). Disclosure in the corporate annual report of Swedish companies. *Accounting and Business Research*, 19, PP:113-122.
- 11- Craswell, A., Francis, J., & Taylor, S. (1995). Auditor brand name reputations and industry specialization. *Journal of Accounting and Economics*, 20(3), PP:297-322.
- 12- De Angelo. 1981. Auditor Independence, Low Balling, and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting & Economics*, 3, PP:113 -127.
- 13- Defond, M. L., Raghunandan, K., & Subramanyam, K. R. (2002). Do non-audit service

- fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions. *Journal of Accounting Research*, 40(September), PP:1247–1274.
- 14- Dopuch, N., & King, R. (1996). The effects of lowballing on audit quality: An experimental market study. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 11(1), PP:45–68.
 - 15- Ettredge, M., Li, C., & Emeigh, E. (2014). Fee pressure and audit quality. *Accounting, Organizations and Society*, 39(May), PP:247–263.
 - 16- Francis, J., Michas, P., & Yu, M. (2013). Office size of big 4 auditors and client restatements. *Contemporary Accounting Research*, 30(4), PP:1626–1661.
 - 17- Geiger, M., Raghunandan, K., & Riccardi, W. (2014). The global financial crisis: U.S. bankruptcies and going-concern audit opinions. *Accounting Horizons*, 28(1), PP:59–75.
 - 18- Gupta, P., Krishnan, G., & Yu, W. (2011). Do auditors allow earnings management when audit fees are low? Working paper: Lehigh University.
 - 19- Hamilton, J. (1989). “A New Approach to the Economic Analysis of Non Stationary Time Series and the Business Cycle”. *Econometrica*, 57, 357-384.
 - 20- Jahmani, Y., Niranjan, S. and Toney S. (2016). Earnings Management in Recession and Recovery eriods, *The Journal of Applied Economic Research.*: 10 (2), PP:1-17.
 - 21- Jahmani, Y., Niranjan, S. and Toney S. (2016). Earnings Management in Recession and Recovery eriods, *The Journal of Applied Economic Research.*: 10 (2), PP:1-17.
 - 22- Kanodia, C., & Mukherji, A. (1994). Audit pricing, lowballing and auditor turnover: A dynamic analysis. *The Accounting Review*, 69(4), PP:593–615.
 - 23- Krishnan, G., & Zhang, Y. (2014). Is there a relation between audit fee cuts during the global financial crisis and banks’ financial reporting quality? *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(3), PP:279–300.
 - 24- Lennox, C., X. Wu, and T. Zhang. (2014). Does mandatory rotation of audit partners improve audit quality? *The Accounting Review*, 89 (5) PP:1775–1803.
 - 25- Lim, C.-Y., & Tan, H.-T. (2008). Non-audit service fees and audit quality: The impact of auditor specialization. *Journal of Accounting Research*, 46(1), PP:199–246.
 - 26- Myojung, Cho., Kwon, S, Y., Krishnan, G, V. (2020). Audit fee lowballing: Determinants, recovery, and future audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 39 (7).
 - 27- Palmrose, Z. (1986). Audit fees and auditor size. *Journal of Accounting Research*, 24(1), PP:97–110.
 - 28- Reckers, P. M., Wheeler, S. W., & Wing, B. W. (1997). A comparative examination of auditor premature sign-offs using the direct and the randomized response methods. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 16, PP: 69–78.
 - 29- Simunic, D. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1), PP:161–190.
 - 30- Srinidhi, B., & Gul, F. (2007). The differential effects of auditors’ non-audit and audit fees on accrual quality. *Contemporary Accounting Research*, 24(Summer), PP:595–629.
 - 31- Wallace, R. S. O., Naser, K., & Mora, A. (1994, Winter). The relationship between the comprehensiveness of corporate annual reports and firm characteristics in Spain. *Accounting and Business Research*, 25(97), PP:41-53.
 - 32- Watts, R., & Zimmerman, J. (1983). Agency problems, auditing, and the theory of the firm: Some evidence. *Journal of Law and Economics*, 26(3), PP: 613–633.
 - 33- Xianjie He, S.P. Kothari, Tusheng Xiao, Luo Zuo. (2018). Long-Term Impact of Economic Conditions on Auditors’ Judgment. *The Accounting Review*. Vol. 93, No. 6, PP: 203-229.
 - 34- Xiao, Tusheng., Geng, Chunxiao and Yuan, Chun. (2020). How audit effort affects audit quality: an audit process and audit output perspective. *China Journal of Accounting Research*. 13, PP:109-127.
 - 35- Xu, Y., Carson, E., Fargher, N., & Jiang, L. (2013). Responses by Australian auditors to the global financial crisis. *Accounting and Finance*, 53(1), PP: 301–338.