

## بررسی مقایسه‌ای کیفیت حسابرسی در دوران قبل و بعد از کوید-۱۹ (مطالعه موردی: شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران)

■ اصغر کریمی خرمی<sup>۱</sup>

■ فاطمه میر<sup>۲</sup>

■ شکوفه نکوئی‌زاده<sup>۳</sup>

### چکیده:

بحران کوید - ۱۹ بر اقتصاد جهانی تأثیر منفی داشت. این ویروس با ایجاد نوسانات اقتصادی، فعالیت شرکت‌ها را دچار بحران نمود. بحران مالی شرکت‌ها بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها و به تبع آن کیفیت حسابرسی تأثیر گذاشته است. هدف از این پژوهش بررسی مقایسه‌ای کیفیت حسابرسی در دوران قبل و بعد از کوید-۱۹ در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. پژوهش از لحاظ هدف از نوع کاربردی و از لحاظ نحوه اجرا توصیفی - پس رویدادی است. برای انجام پژوهش یک فرضیه اصلی و پنج فرضیه فرعی تدوین شد. برای انجام این پژوهش از آزمون کروسکال والیس با نرم افزار اسپاس استفاده شد. این موضوع در ۱۲۰ شرکت در صنایع رایانه، بانکداری، دارویی، ساختمانی و هتل‌داری در فاصله زمانی ۱۳۹۶ تا ۱۳۹۹ بررسی شد. یافته‌ها نشان داد که کیفیت حسابرسی در دوران قبل و بعد از کوید-۱۹ تفاوت معناداری دارد. استانداردگذاران باید تغییراتی در استانداردهای حسابداری و حسابرسی در جهت بهبود کیفیت حسابرسی در دوران‌های بحرانی و فاصله‌گذاری اجتماعی ارائه نمایند.

**کلمات کلیدی:** کوید-۱۹، کیفیت حسابرسی، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

۱. استادیار، گروه حسابداری، واحد ابرکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران. نویسنده مسئول، ایمیل: karimikhorrani1392@gmail.com

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد ایذه، دانشگاه آزاد اسلامی، خوزستان، ایران.

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد فیروزآباد، دانشگاه آزاد اسلامی، فارس، ایران.

## مقدمه

در دهه اخیر اقتصاد جهانی با بحران‌های زیادی روبه‌رو شده است. نتیجه رویدادهای ناشی از بحران مالی جهانی و سایر رویدادهای آشفته‌ساز در اقتصاد بین‌المللی همچون بحران کوید ۱۹ که در طول یک دهه گذشته رخ داده است منجر به بروز انتقاداتی از طرف انجمن‌های برجسته حرفه حسابداری و حسابرسی در خصوص موضوع افزایش اهمیت گزارشگری مالی معتبر و با کیفیت بالا در صنایع مختلف شده است (دانگ‌های<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲؛ البیتار و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱). این موضوع در صناعی که در دوران فاصله‌گذاری اجتماعی دچار تغییرات و اتفاقات مرتبط با پندمی کوید - ۱۹ شده‌اند مورد توجه بیشتری بوده است. برای مثال بانک‌ها به شدت فعالیت‌های مجازی را افزایش داده‌اند (آذری نیا، ۱۳۹۹)، صنایع دارویی تولیدات خود را افزایش داده‌اند (طیبی، ۱۴۰۰)، شرکت‌های کامپیوتری به شدت فعالیت‌های مجازی را افزایش داده‌اند، شرکت‌های ساختمانی به دلیل کوید- ۱۹ و کاهش فعالیت‌ها دچار کندی ساخت و ساز شده‌اند (گروه نویسندگان نسیم آنلاین، ۱۴۰۰) و هتل‌ها به دلیل ایجاد محدودیت‌های رفت و آمد بین شهری دچار کمبود درآمد شدند (سیجانیوندی و همکاران، ۱۳۹۹). صنایع فوق‌الذکر نمونه‌ای از صنایع تاثیرپذیر تر بود و گفتنی است که تقریباً هیچ صنعتی بی‌تأثیر از ویروس کوید-۱۹ از زمان شروع تاکنون نبوده است (گانک<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۲۲).

ویروس کوید- ۱۹ که از سال ۲۰۱۹ از چین شروع شد و سرتاسر دنیا را فرا گرفت در حال حاضر همه بازارهای جهانی را تحت تأثیر قرار داده است. شاخص‌های جهانی به شدت کاهش یافته‌اند (اسمالس، ۲۰۲۱). این ویروس مشکلات اجتماعی، اقتصادی و سلامتی زیادی را تاکنون ایجاد نموده است. این ویروس تأثیرات اقتصادی و مالی زیادی را برای مشاغل مختلف و از جمله حسابرسی ایجاد نموده است. با توجه به اینکه این ویروس بر کیفیت گزارشگری مالی و به تبع آن اطمینان سرمایه‌گذار از احتمال عملکرد منفی شرکت اثر گذار است، لذا سبب ایجاد بحران اساسی و هزینه بالا برای شرکت‌ها خواهد شد (البیتار و همکاران، ۲۰۲۱). در شرایط این چنینی کیفیت حسابرسی احتمالاً کاهش خواهد یافت و سبب اظهار نظر نادرست حسابرسان خواهد شد (کلایاکو<sup>۴</sup>، ۲۰۲۲؛ لنز و هان<sup>۵</sup>، ۲۰۱۵). با کاهش اطمینان سرمایه‌گذار در خصوص کیفیت بالای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌ها اطمینان شرکت‌ها به رقم سود گزارش شده کاهش خواهد یافت و ریسک سرمایه‌گذاری و هزینه سرمایه شرکت افزایش خواهد یافت و در نهایت اهمیت کیفیت حسابرسی به دلیل تأثیرات بحران کوید - ۱۹ بر صنایع مختلف دو چندان خواهد شد (گرجد و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۲۰).

اهمیت بررسی تأثیر بحران کوید - ۱۹ بر کیفیت حسابرسی از آنجا نشأت می‌گیرد که کوید-

1. Dang Huy
2. Albitar et al
3. Gong
4. Kyriakou
5. Lenz and Hahn
6. Gerged et al

۱۹ از سال ۲۰۱۹ تاکنون مشکلات اجتماعی زیادی پدید آورده است و بر مشاغل مختلف و از جمله حسابرسی تأثیرات زیادی گذاشته است (البیتار و همکاران، ۲۰۲۱). ویروس کوید-۱۹ که در موازات سلامتی انسان، اقتصاد کشورها را نیز تهدید می‌کند، موجب فروپاشی اقتصادی بی‌سابقه از جنگ جهانی دوم بدین طرف گردیده است. تولیدات در کارخانه‌های بسیاری از کشورهای جهان به نقطه رکود رسیده و برخی فعالیت‌ها تعطیل شدند. بحران کوید-۱۹ پیش از هر چیز تهدیدی برای سلامت عمومی شناخته می‌شد، اما رفته رفته تبدیل به یک تهدید اقتصادی جهانی شده است. هرچند راهی برای مشخص کردن دقیق آسیب‌های اقتصادی ناشی از اپیدمی کرونا و ویروس جدید وجود ندارد، در بین اقتصاددانان این اجماع وجود دارد که این اپیدمی، تأثیر منفی شدیدی بر اقتصاد جهانی گذاشته است. سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی هشدار داده است که در ماه‌های آینده، برخی از اقتصادهای بزرگ جهان وارد رکود می‌شوند و سالها طول می‌کشد تا آسیب اقتصادی کوید-۱۹ جبران شود. به اعتقاد برخی از اقتصاددانان، ضربه اقتصادی اپیدمی اخیر بیش از بحران جهانی سال ۲۰۰۸ خواهد بود. حتی اگر شاهد رکود جهانی نباشیم، برخی از اقتصادهای جهان یا هیچ‌گونه رشدی نخواهند داشت یا رشد اقتصادی‌شان منفی خواهد بود. این شامل برخی از اقتصادهای بزرگ هم می‌شود (منتی، ۱۳۹۹). طبیعتاً بحران اقتصادی بر فعالیت‌های مالی شرکت‌ها اثر گذارند و در نهایت نوع رسیدگی‌های حساب‌رسان نیز تغییر خواهد نمود. همه اینها نشان می‌دهد که معیارهای کیفیت حسابرسی تحت تأثیر ویروس کرونا قرار گرفته‌اند و لذا ضرورت دارد که این موضوع نیز در بازار سرمایه ایران بررسی گردد.

شرکت‌های موجود در بازار سرمایه ایران در دوران کوید - ۱۹ با افت و خیزهای زیادی رو به رو شده است، که این مسئله سبب تغییر در گزارشگری مالی آنها شده است. نتایج مختلفی در پژوهش‌های قبلی نشان داده که متغیرهای مختلف که معیار کیفیت حسابرسی‌اند در حسابرسی ممکن است تحت تأثیر ویروس کرونا قرار گرفته باشند (البیتار و همکاران، ۲۰۲۱). در کشور ما ویروس کوید ۱۹ بر فعالیت‌های مالی صنایع مختلف تأثیرات زیادی گذاشته است که همه اینها سبب تغییر در گزارش‌های مالی آنها شده است. بانک‌ها، شرکت‌های کامپیوتری و تولیدکننده محصولات دارویی با رشد سود مواجه شده‌اند و شرکت‌های نیازمند حضور فیزیکی با کاهش سود مواجه شده‌اند و حساب‌رسان برای بررسی گزارش‌های مالی شرکت‌ها علاوه بر اینکه با محدودیت‌هایی روبه‌رو هستند، ملزم به رسیدگی‌های متفاوتی شده‌اند که همه این موارد بر کیفیت حسابرسی می‌تواند تأثیرگذار باشد؛ لذا مسئله اصلی این پژوهش بررسی تأثیر کوید ۱۹ بر کیفیت حسابرسی در دوران قبل و بعد از کرونا است که برای دستیابی به هدف پژوهش مورد مطالعه قرار می‌گیرد.

در خصوص عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی پژوهش‌های زیادی انجام شده است (سالم و همکاران، ۲۰۲۱؛ زمانی و همکاران، ۱۴۰۱؛ صالحی امین و همکاران، ۱۴۰۱؛ گلی و همکاران، ۱۳۹۹). هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر ویروس کوید - ۱۹ بر کیفیت حسابرسی است که به

دلیل تاثیرات بالای این ویروس بر انواع فعالیت‌ها و از جمله حسابرسی دارای ارزش و نوآوری خواهد بود. این ویروس اولین بحرانی است که در قرن اخیر توانسته تمامی کشورهای جهان را تحت تأثیر قرار دهد. به دلیل نو بودن بحث کرونا ویروس پژوهش‌های داخلی در شرکت‌های موجود در بازار سرمایه انجام نشده‌اند (مرادی و همکاران، ۱۴۰۱؛ یوسفی، ۱۴۰۰؛ علیخانی، ۱۴۰۰) و پژوهش‌های خارجی کمی هم که در رابطه با موضوع حاضر مشاهده شده است، در یک صنعت خاص انجام شده‌اند (گانک و همکاران، ۲۰۲۲؛ دانگ‌های، ۲۰۲۲؛ کاپریاکو، ۲۰۲۲). در این پژوهش چندین صنعت در بازار سرمایه ایران مورد بررسی و مطالعه قرار گرفته است. مبنای نظری و تجربی پژوهش

مفهوم کیفیت حسابرسی برای اولین بار در مطالعه دی آنجلو<sup>۱</sup> (۱۹۸۱) مورد اشاره قرار گرفته است (دانگ‌های، ۲۰۲۲)، وی بیان نموده است که کیفیت حسابرسی قابلیت‌ی است که حسابرسان می‌توانند تحریفات با اهمیت را در سیستم حسابداری مشتریان کشف و گزارش کنند. بر این اساس، احتمال کشف تخلف حسابرسان به عوامل بسیاری بستگی دارد، که استفاده موثر از منابع مناسب در فرآیند حسابرسی و یا فشارهای وارده بر استقلال حسابرسان در هنگام گزارش تخلفات توسط مخاطبان مختلف به ویژه واحد مورد رسیدگی نمونه‌ای از این عوامل بودند (دی آنجلو، ۱۹۸۱؛ فرانسیس<sup>۲</sup>، ۲۰۰۴؛ نچل و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۳). بر اساس بررسی ساتون<sup>۴</sup> (۱۹۹۳) بر روی تعریف کیفیت حسابرسی توافقی وجود ندارد، دلیل عدم توافق بر سر تعریف کیفیت حسابرسی به دلیل نقش متضاد افراد درگیر در بازار حسابرسی است. کیفیت حسابرسی به درک هر موضوع بستگی دارد، در حالی که ادراک تا حد زیادی به قضاوت هر فرد بستگی دارد، که منجر به نیاز به استفاده از معیارهای مختلف برای ارزیابی کیفیت حسابرسی می‌شود (نچل و همکاران، ۲۰۱۳). پژوهش نچل و پارتنر (۲۰۱۳) نیز تأکید کرد که حسابرسی یک خدمت حرفه‌ای است و کیفیت حسابرسی به مهارت‌ها و دانش حسابرسان دخیل در حسابرسی و همچنین فناوری و روش‌های مورد استفاده بستگی دارد، بنابراین «کیفیت حسابرسی به کیفیت قضاوت حسابرسان در تمام مراحل حسابرسی بستگی دارد». اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی پیچیده است، زیرا سطح اطمینان حسابرسان در کارشان قابل مشاهده نیست (دی فاند و ژانگ، ۲۰۱۴). معیارهای بسیاری وجود دارد که توسط محققان برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی استفاده شده است. دی فاند و ژانگ (۲۰۱۴) بیان نمودند که بررسی کیفیت حسابرسی بر اساس ورودی و خروجی فرآیند حسابرسی برای جمع‌بندی و ارزیابی انجام شده است، نتایج پژوهش نشان داد که فرآیند حسابرسی مربوط به موضوعاتی مانند صحت روش‌های حسابرسی، اثربخشی حسابرسی است. ابزارهای مورد استفاده، کفایت ابزار فنی و ظرفیت حسابرسان همگی در جهت حمایت از اجرای یک حسابرسی با کیفیت است. در همین حال نچل و همکاران (۲۰۱۳) یک شاخص کیفیت حسابرسی را بر

1. DeAngelo's
2. Francis
3. Knechel et al
4. Sutton

اساس چهار عامل ورودی، فرآیند، خروجی و زمینه پیشنهاد کردند. بنی‌مهد و همکاران (۱۳۹۵) بیان نمودند که کیفیت حسابرسی از عوامل زیادی تأثیرپذیر است و به همین دلیل معیار کیفیت حسابرسی در زمان‌های مختلف و رسیدگی‌های مختلف متفاوت خواهد بود. کیفیت حسابرسی که مرتبط با تئوری مشروعیت می‌باشد و در نهایت سبب افزایش کیفیت تصمیم‌گیری و حفظ منافع ذی‌اثران شرکت‌ها خواهد بود. از اینرو ریشه اصلی کیفیت حسابرسی بر گرفته از تئوری ذی‌نفعان و همچنین تئوری تصمیم‌گیری است. گاینر<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۶) نیز استدلال نمودند که با توجه به تفاوت‌های مکانی و زمانی در هر فعالیت هیچ معیار کیفیت حسابرسی مناسب برای همه رسیدگی‌ها وجود ندارد، چرا که حسابرسی به عنوان یک فعالیت اقتصادی از عوامل زیادی تأثیر پذیر خواهد بود. تأثیرپذیری بالای حسابرسی از عوامل مختلف سبب ایجاد تغییر در کیفیت حسابرسی در شرایط مختلف خواهد شد. یکی از این عوامل بحران کوید - ۱۹ بود که به اعتقاد برخی پژوهشگران به دلیل ایجاد تغییر در فعالیت شرکت‌ها و همچنین ایجاد شرایط فاصله‌گذاری اجتماعی بر روش‌های حسابرسی و کیفیت کار حسابرسی اثرگذار بوده است (چن<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۹؛ گانک و همکاران، ۲۰۲۲؛ دانگ‌های، ۲۰۲۲؛ البیتار و همکاران، ۲۰۲۱). خلاصه اینکه بحران کوید - ۱۹ یکی از مهم‌ترین اتفاقات دهه اخیر بوده است که کل اقتصاد جهانی را تحت تأثیر قرار داده است. تغییر در اقتصاد جهانی، فعالیت شرکت‌ها در صنایع مختلف را دچار نوسانات زیادی نموده است، که این مهم گزارشگری مالی شرکت‌ها را با تغییراتی روبه‌رو نموده و در نهایت کیفیت کار حسابرسان را دستخوش تغییراتی کرده است (دانگ‌های، ۲۰۲۲؛ البیتار و همکاران، ۲۰۲۱). این موضوع در پژوهش‌های مختلفی بررسی شده‌اند. گانک و همکاران (۲۰۲۲) پژوهشی با عنوان کیفیت حسابرسی و محدودیت‌های کوید-۱۹ انجام دادند. یافته‌ها نشان داد کیفیت حسابرسی در دوران کوید-۱۹ کاهش یافته است. همچنین مشخصه‌های شرکت‌ها بر شدت تأثیرات کوید-۱۹ بر کیفیت حسابرسی موثر بوده‌اند. کایریاکو (۲۰۲۲) در پژوهشی با عنوان تأثیر بحران مالی بر کیفیت حسابرسی نشان داد که بحران مالی بر کیفیت حسابرسی اثرگذار است و این تأثیر در شرکت‌های مالی و غیر مالی متفاوت بوده است. دانگ‌های (۲۰۲۲) پژوهشی با عنوان شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در دوران کوید-۱۹ در ویتنام انجام داد. یافته‌ها نشان داد که ابعاد کیفیت حسابرسی در دوران کوید-۱۹ تغییر نموده‌اند. اسمالس<sup>۳</sup> (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان گرایش سرمایه‌گذار و بازده بازار جهانی در دوران کوید ۱۹ انجام داد. یافته‌ها نشان داد که بحران ویروس کوید ۱۹ بر بازار سرمایه و اوراق قرضه تأثیر منفی داشته است. البیتار و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان حسابرسی در دوران فاصله‌گذاری اجتماعی: تأثیر کوید ۱۹ بر کیفیت حسابرسی انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که بحران کوید ۱۹ بر مولفه‌های کیفیت حسابرسی تأثیر دارد. مرادی و همکاران (۱۴۰۱) نشان دادند که بر اساس نظرات حسابرسان، همه‌گیری بیماری تنفسی فعلی (کوید - ۱۹) بر کیفیت حسابرسی تأثیر قابل توجهی داشته است. یوسفی

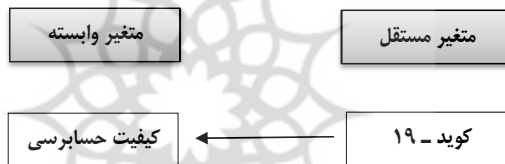
1. Gaynor &amp; partner

2. Chen

3. Smales

(۱۴۰۰) با نظرخواهی از حسابرسان تاثیر ویروس کوید - ۱۹ بر کیفیت حسابرسی را تایید نمود. مطالعات کتابخانه‌ای علیخانی (۱۴۰۰) نیز تاثیر کوید - ۱۹ بر کیفیت حسابرسی را تایید نمود. منتهی (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان بررسی اثرات ویروس کرونا کوید ۱۹ بر اقتصاد جهانی انجام داد. یافته‌ها نشان داد که این ویروس بر بخشهای مهم اقتصاد جهانی، نظیر بازارهای مالی، بازار نیروی کار، بازار انرژی و مسافرت و صنعت گردشگری اثرگذار است. همچنین بیان شد که هر کشوری باید متناسب با شرایط خود با کوید-۱۹ مقابله نماید. ایمانی جاجرمی (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان پیامدهای اجتماعی شیوع ویروس کرونا در جامعه ایران انجام داد. داده‌های به دست آمده نشان داد که این بحران بر عوامل اجتماعی اثرگذار بوده است. با توجه به مبانی موجود فرضیه تاثیر کوید - ۱۹ بر کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی به خصوص در صنایعی که تاثیر پذیری بیشتری داشته اند مطرح شده است. مدل مفهومی به شرح ذیل می‌باشد:

مدل مفهومی پژوهش: منبع: البیتار و همکاران (۲۰۲۱)



### روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش مربوطه از لحاظ نوع داده از نوع کمی است، چرا که بررسی مقایسه‌ای داده‌های کیفیت حسابرسی در دو دوران مختلف به عنوان متغیر پژوهش قابلیت تجزیه و تحلیل آماری را دارد. پژوهش مربوطه از لحاظ هدف از نوع کاربردی است، چرا که در شرکت‌های بورسی کاربرد دارد و از لحاظ ماهیت از نوع توصیفی - مقطعی و مقایسه‌ای می‌باشد، چرا که به مقایسه رابطه چند متغیر در دو دوران مختلف می‌پردازد. از لحاظ نوع استدلال استقرایی است، چون ما به دنبال نتیجه‌گیری کلی از یک جز (پژوهش حاضر) هستیم و از لحاظ زمانی جزء پژوهش‌های گذشته نگر است. عمده پژوهش‌های مالی مبتنی بر صورت‌های مالی از نوع کتابخانه‌ای‌اند، زیرا تحلیل‌ها بر اساس اطلاعات موجود مربوط به رویدادهای پیشین انجام می‌شوند، لذا در این پژوهش نیز روش پژوهش جهت گردآوری ادبیات پژوهش و همچنین تحلیل داده‌ها کتابخانه‌ای است و ابزار پژوهش مجموعه کامل صورتهای مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در سایت کدال و نرم افزار ره آورد نوین می‌باشد. قلمرو تحقیق شامل شرکت‌های موجود در صنایع بانکداری، دارویی، اینترنتی، ساختمان و هتلداری بورس اوراق بهادار در تهران می‌باشد که از داده‌های قلمرو زمانی ۱۳۹۶ تا ۱۳۹۹ شرکتهای بورسی در صنایع فوق الذکر جهت تأثیر کوید ۱۹ بر کیفیت حسابرسی در دوران کوید-۱۹ به عنوان یک مبحث نظارتی استفاده می‌شود. علت

انتخاب این صنایع تاثیرپذیری بیشتر این صنایع از کوید - ۱۹ بود. جامعه آماری این پژوهش را شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در صنایع بانکداری، دارویی، کامپیوتری، ساختمان و هتلداری و دوره زمانی آن را بازه سال ۱۳۹۶ تا ۱۳۹۹ تشکیل می‌دهد، لذا در این پژوهش از تمامی جامعه پژوهش در هر صنعت با حذف داده‌های ناهماهنگ (منظور مواردی است که دارای پایان دوره منتهی به ۲۹ اسفند نباشند) استفاده شده است. به منظور جمع‌آوری داده‌های موردنیاز، از نرم افزار ره آورد نوین که توسط سازمان بورس اوراق بهادار تهران مورد تأیید است استفاده شده است. کل شرکت‌ها ۱۲۰ شرکت به شرح ذیل بودند:

- صنعت کامپیوتر(رایانه) ۱۶ شرکت؛
- صنعت بانکداری ۱۶ شرکت؛
- صنعت دارویی ۴۵ شرکت؛
- صنعت ساختمانی ۳۸ شرکت؛
- صنعت هتل داری ۵ شرکت.

در این پژوهش به مقایسه داده‌های محاسبه شده در دوره مختلف (سال ۹۹ و ۹۸ با سال‌های ۹۶ و ۹۷) پرداخته می‌شود. بحران کوید-۱۹ از نیمه دوم سال ۱۳۹۸ شروع شده است که سبب ایجاد تغییرات اساسی در فعالیت شرکت‌ها از سال ۱۳۹۸ تا کنون شده است و میزان تغییرات در سال ۱۳۹۹ شدت بیشتری گرفته است. حسابداری صورت‌های مالی برای سال ۱۳۹۸ نیز تا پایان تیر ۱۳۹۹ ادامه داشته است و لذا کرونا ویروس بر کیفیت حسابداری سال ۱۳۹۸ اثرگذار بوده است.

برای تحلیل در این پژوهش از سه معیار مدیریت سود، تجدید ارائه صورت‌های مالی و زمان انجام حسابداری برای اندازه‌گیری کیفیت حسابداری استفاده می‌شود:

مدیریت سود: کیفیت حسابداری با کیفیت گزارشگری مالی ارتباط مستقیم دارد، یعنی یکی از مهم‌ترین معیارهای کیفیت حسابداری معیار مبتنی بر کیفیت گزارشگری مالی است که بر اساس میزان مدیریت سود شرکت محاسبه می‌شود. کیفیت اجرای حسابداری، رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران را در خصوص دستکاری و گزارش سود محدود می‌کند. با توجه به اینکه برای بررسی تاثیر کوید-۱۹ بر کیفیت حسابداری باید داده‌های سال ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ با داده‌های سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۶ مقایسه شود، لذا از مدل همبستگی بین اقلام تعهدی و جریان نقد عملیاتی استفاده می‌شود. این شاخص توسط لیوز<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۰۳) ارائه شده است:

$$Earning\ Management = p(TACC \& CFO)$$

در این رابطه همبستگی منفی بین اقلام تعهدی ( $TACC$ ) و جریان نقد عملیاتی ( $CFO$ )

1. Leuz

نشان‌دهنده مدیریت سود می‌باشد. اقلام تعهدی از اختلاف بین سود و جریان نقدی عملیاتی بدست می‌آید. در این روش بیان می‌شود که اقلام تعهدی زمانی دارای کیفیت بوده و مورد دستکاری واقع نشده است که به سرعت به وجه نقد تبدیل شود. در حالی که اقلام تعهدی به سرعت به وجه نقد تبدیل می‌شوند که بین اقلام تعهدی و جریان نقد عملیاتی همبستگی مثبت برقرار باشد. بنابراین، کاهش همبستگی و حرکت به سمت مقادیر منفی نشان از انحراف اقلام تعهدی دارد. مقادیر همبستگی با مفهوم مدیریت سود ارتباط معکوس دارد. یعنی همبستگی پایین بیانگر مدیریت سود بالاتر است، لذا برای سادگی در تفسیر نتایج، ضرایب همبستگی محاسبه شده را در عدد ۱- ضرب کرده تا ارتباط بین ضرایب همبستگی و مدیریت سود ارتباطی مستقیم باشد. بنابراین در ستون نهایی هر چه ضرایب حاصل شده بالاتر باشد، مدیریت سود نیز بیشتر اعمال شده است (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۵).

تجدید ارائه صورتهای مالی: یکی از معیارهای مبتنی بر حجم تحریف‌های با اهمیت در سیستم حسابداری شرکت صاحبکار، میزان ارائه مجدد اقلام صورتهای مالی است. اقلام تجدید ارائه شده به منظور اصلاح اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت در سیستم حسابداری شرکت شناسایی می‌شود. بنی مهد و همکاران (۱۳۹۵) به نقل از لنوکس و پیتمن (۲۰۱۰) معتقدند این معیار یک واقعیت از کیفیت فرآیند خدمات حسابداری را ترسیم می‌کند و نقطه قوت آن ارائه شواهدی قوی از کیفیت حسابداری پایین است.

زمان انجام حسابداری: چنانچه حسابداری در زمان مناسب (در سایت کدال و یا نرم افزارهای مورد تایید بورس علاوه بر ارائه تاریخ مجمع توسط شرکت صورتهای مالی حسابداری شده باشد) انجام شده باشد، نشان دهنده کیفیت حسابداری است، لذا از متغیر دو وجهی استفاده می‌شود. زمان مناسب (در دو ماهه اول سال) عدد ۱ و در غیر اینصورت عدد صفر (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۵؛ دانگ‌های، ۲۰۲۲). بر اساس قانون تجارت و دستورالعمل افشای اطلاعات بورس شرکت‌های بورسی حداکثر تا چهار ماه بعد از پایان سال مالی باید مجمع عمومی عادی سالیانه برگزار کنند و ده روز قبل از تاریخ مجمع صورتهای مالی حسابداری شده به گزارش حسابرس را در سامانه کدال اطلاع‌رسانی کنند.

### آزمون نرمال بودن داده‌ها

برای بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها از آزمون اسمیرنوف-کلموگروف استفاده می‌شود. فرض صفر در این آزمون نرمال بودن توزیع متغیر است. اگر سطح معنی‌داری آزمون از ۰,۰۵ بیشتر باشد فرض صفر پذیرفته شده و مشخص می‌شود که توزیع متغیر مورد نظر نرمال می‌باشد. جدول ۱: نتایج آزمون اسمیرنوف - کلموگروف جهت بررسی پیروی داده‌ها از توزیع نرمال



مقدار آماره اسمیرنف- کلموگروف		معیارهای کیفیت حساسیبری		سطح معناداری
۰,۴۵۱		قبل از کرونا		مدیریت سود
۰,۳۶۸		بعد از شروع کرونا		
۰,۳۶۹		قبل از کرونا		تجدید ارائه صورت‌های مالی
۰,۵۱۲		بعد از شروع کرونا		
۰,۳۷۳		قبل از کرونا		زمان انجام حساسیبری
۰,۴۵۱		بعد از شروع کرونا		

با توجه به جدول ۱ چون سطح معناداری همه متغیرها از ۰/۰۵ در سطح ۹۵ درصد اطمینان کمتر است، لذا نتیجه می‌گیریم که فرض صفر مبنی بر نرمال بودن متغیرها رد شده و توزیع همه متغیرها از توزیع غیرنرمال پیروی می‌کنند. بنابراین جهت بررسی فرضیه‌های پژوهش از روش‌های ناپارامتری استفاده می‌شود.

### بررسی فرضیه‌های پژوهش

جهت بررسی تاثیر کرونا بر کیفیت حساسیبری و مقایسه شرکت‌های حاضر در نمونه از آزمون ویلکاکسون استفاده شده است. فرضیه اصلی پژوهش: کوید ۱۹ بر کیفیت حساسیبری شرکت‌های موجود در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران تاثیر معناداری دارد.

جدول ۲: نتایج آزمون ویلکاکسون

عنوان	مدیریت سود قبل کرونا-بعد از شروع کرونا	تجدید ارائه صورت‌های مالی قبل کرونا-بعد از شروع کرونا	زمان انجام حساسیبری قبل کرونا-بعد از شروع کرونا
Z آماره	-۲,۱۵	-۷,۱۳	-۳,۴۵
سطح معناداری	۰,۰۳۱	۰,۰۰۰	۰,۰۰۱

با توجه به سطح معناداری آزمون ویلکاکسون و اینکه این میزان در سطح ۹۵ درصد اطمینان از ۰,۰۵ کمتر می‌باشد، بنابراین می‌توان گفت کرونا بر کیفیت حساسیبری تاثیرگذار است و شاخص‌های کیفیت حساسیبری اعم از میزان مدیریت سود، تجدید ارائه صورت‌های مالی و زمان انجام حساسیبری قبل از کرونا با بعد از شروع کرونا تفاوت معناداری دارند.

جدول ۳: رتبه‌بندی میزان تاثیرگذاري کرونا بر مولفه‌های کیفیت حسابداری

مجموع رتبه‌ها	میانگین رتبه	معیارهای کیفیت حسابداری
۱۲۹	۹,۲۱	مدیریت سود قبل از کرونا - مدیریت سود بعد از شروع کرونا
۸۱	۱۳,۵۰	
۳۴	۸,۵	تجدید ارائه صورت‌های مالی قبل از کرونا-تجدید ارائه صورتهای مالی بعد از شروع کرونا
۱۰۲	۸,۸	
۵۴	۹	زمان انجام حسابداری قبل از کرونا-زمان انجام حسابداری بعد از شروع کرونا
۹۹	۹,۴	

با توجه به جدول فوق و میانگین رتبه بدست آمده برای شاخص‌های کیفیت حسابداری می‌توان گفت میانگین رتبه بدست آمده بعد از بروز بیماری کرونا با رتبه قبل از بروز آن تفاوت داشته داشته و بنابراین می‌توان گفت بروز کرونا موجب تفاوت معناداری در مدیریت سود، تجدید ارائه صورتهای مالی و زمان انجام حسابداری گشته است.

فرضیه فرعی اول: کوید ۱۹ بر کیفیت حسابداری بانک‌های موجود در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران تاثیر معناداری دارد.

جدول ۴: نتایج آزمون ویلکاکسون

عنوان	مدیریت سود قبل کرونا-بعد از شروع کرونا	تجدید ارائه صورتهای مالی قبل کرونا-بعد از شروع کرونا	زمان انجام حسابداری قبل کرونا-بعد از شروع کرونا
Z آماره	-۲	-۱,۵۵	-۲,۶۶
سطح معناداری	۰,۰۴۶	۰,۰۲۴	۰,۰۰۸

با توجه به سطح معناداری آزمون ویلکاکسون و اینکه این میزان در سطح ۹۵ درصد اطمینان برای مدیریت سود و زمان انجام حسابداری در شرکت‌های بانکی حاضر در بورس اوراق بهادار از ۰,۰۵ کمتر می‌باشد می‌توان گفت کرونا بر مدیریت سود و زمان انجام حسابداری این شرکت‌ها تاثیرگذار بوده است و میزان مدیریت سود و زمان انجام حسابداری قبل و بعد از شروع کرونا در بانک‌های حاضر در بورس تفاوت معناداری دارد، اما همانطور که از نتایج جدول فوق پیداست تجدید ارائه صورتهای مالی قبل و بعد از شروع کرونا در بانک‌ها تفاوت معناداری نداشته است.

جدول ۵: رتبه بندی میزان تاثیرگذاری کرونا بر مولفه‌های کیفیت حسابداری

مجموع رتبه‌ها	میانگین رتبه	معیارهای کیفیت حسابداری
۱۲۰	۸,۵	مدیریت سود قبل از کرونا-مدیریت سود بعد از شروع کرونا
۳۴	۸,۷	
۲۶	۶,۵	تجدید ارائه صورت‌های مالی قبل از کرونا-تجدید ارائه صورت‌های مالی بعد از شروع کرونا
۵۲	۶,۵	
۲۷	۹	زمان انجام حسابداری قبل از کرونا-زمان انجام حسابداری بعد از شروع کرونا
۱۲۶	۹,۳	

با توجه به جدول فوق و میانگین رتبه بدست آمده برای شاخص‌های کیفیت حسابداری می‌توان گفت میانگین رتبه بدست آمده بعد از بروز بیماری کرونا با رتبه قبل از بروز آن برای مدیریت سود و زمان انجام حسابداری تفاوت داشته و بنابراین می‌توان گفت بروز کرونا موجب تفاوت معناداری در مدیریت سود و زمان انجام حسابداری در شرکت‌های بانکی حاضر در بورس اوراق بهادار تهران گشته است.

فرضیه فرعی دوم: کوید ۱۹ بر کیفیت حسابداری شرکت‌های دارویی موجود در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران تاثیر معناداری دارد.

جدول ۶: نتایج آزمون ویلکاکسون

عنوان	مدیریت سود قبل کرونا-بعد از شروع کرونا	تجدید ارائه صورت‌های مالی قبل کرونا-بعد از شروع کرونا	زمان انجام حسابداری قبل کرونا-بعد از شروع کرونا
Z آماره	-۰,۸۵	-۵,۰۹	-۱,۰۲
سطح معناداری	۰,۳۹	۰,۰۰۰	۰,۳۰

با توجه به سطح معناداری آزمون ویلکاکسون و اینکه این میزان در سطح ۹۵ درصد اطمینان برای تجدید ارائه صورت‌های مالی در شرکت‌های دارویی حاضر در بورس اوراق بهادار از ۰,۰۵ کمتر می‌باشد می‌توان گفت کرونا بر تجدید ارائه صورت‌های مالی این شرکت‌ها تاثیرگذار بوده است و تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های دارویی قبل و بعد از شروع کرونا تفاوت معناداری کرده است، اما همانطور که از نتایج جدول فوق پیداست مدیریت سود و زمان انجام حسابداری قبل و بعد از شروع کرونا در شرکت‌های دارویی تفاوت معناداری نداشته است.

جدول ۷: رتبه‌بندی میزان تاثیرگذاری کرونا بر مولفه‌های کیفیت حسابداری

متغیرها	میانگین رتبه	مجموع رتبه‌ها
مدیریت سود قبل از کرونا-مدیریت سود بعد از شروع کرونا	۱۹	۳۰۶
	۱۹	۲۲۲
تجدید ارائه صورت‌های مالی قبل از کرونا - تجدید ارائه صورت‌های مالی بعد از شروع کرونا	۱۵,۳	۵۷
	۱۸,۵	۶۴۶
زمان انجام حسابرسی قبل از کرونا - زمان انجام حسابرسی بعد از شروع کرونا	۲۴	۴۸۰
	۲۴	۶۴۸

با توجه به جدول فوق و میانگین رتبه بدست آمده برای شاخص‌های کیفیت حسابرسی می‌توان گفت میانگین رتبه بدست آمده بعد از بروز بیماری کرونا با رتبه قبل از بروز آن برای تجدید ارائه صورت‌های مالی تفاوت داشته داشته و بنابراین می‌توان گفت بروز کرونا موجب تفاوت معناداری در تجدید ارائه صورت‌های مالی در شرکت‌های دارویی حاضر در بورس اوراق بهادار تهران گشته است.

**فرضیه فرعی سوم:** کوید ۱۹ بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های کامپیوتری موجود در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران تاثیر معناداری دارد.

#### جدول ۸: نتایج آزمون ویلکاکسون

عنوان	مدیریت سود قبل کرونا-بعد از شروع کرونا	تجدید ارائه صورت‌های مالی قبل کرونا-بعد از شروع کرونا	زمان انجام حسابرسی قبل کرونا-بعد از شروع کرونا
Z آماره	-۰,۹	-۲	-۱,۲
سطح معناداری	۰,۳۴	۰,۰۴۶	۰,۲

با توجه به سطح معناداری آزمون ویلکاکسون و اینکه این میزان در سطح ۹۵ درصد اطمینان برای تجدید ارائه صورت‌های مالی در شرکت‌های کامپیوتری حاضر در بورس اوراق بهادار از ۰,۰۵ کمتر می‌باشد، می‌توان گفت کرونا بر تجدید ارائه صورت‌های مالی این شرکت‌ها تاثیرگذار بوده است و تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های کامپیوتری قبل و بعد از شروع کرونا تفاوت معناداری کرده است، اما همانطور که از نتایج جدول فوق پیداست مدیریت سود و زمان انجام حسابرسی قبل و بعد از شروع کرونا در شرکت‌های مربوطه تفاوت معناداری نداشته است.

جدول ۹: رتبه بندی میزان تاثیرگذاري کرونا بر مولفه‌های کیفیت حسابرسي

متغيرها	میانگین رتبه	مجموع رتبه‌ها
مدیریت سود قبل از کرونا - مدیریت سود بعد از شروع کرونا	۹,۲	۱۲۹
	۹,۲	۸۱
تجدید ارائه صورت‌های مالی قبل از کرونا - تجدید ارائه صورت‌های مالی بعد از شروع کرونا	۸,۵	۳۴
	۸,۸	۱۰۲
زمان انجام حسابرسي قبل از کرونا - زمان انجام حسابرسي بعد از شروع کرونا	۹	۵۴
	۹	۹۹

با توجه به جدول فوق و میانگین رتبه بدست آمده برای شاخص‌های کیفیت حسابرسي می‌توان گفت میانگین رتبه بدست آمده بعد از بروز بیماری کرونا با رتبه قبل از بروز آن برای تجدید ارائه صورت‌های مالی تفاوت داشته و بنابراین می‌توان گفت بروز کرونا موجب تفاوت معناداری در تجدید ارائه صورت‌های مالی در شرکت‌های کامپیوتری حاضر در بورس اوراق بهادار تهران گشته است.

فرضیه فرعی چهارم: کوید ۱۹ بر کیفیت حسابرسي شرکت‌های ساختمانی موجود در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران تاثیر معناداری دارد.

جدول ۱۰: نتایج آزمون ویلکاکسون

عنوان	مدیریت سود قبل کرونا-بعد از شروع کرونا	تجدید ارائه صورت‌های مالی قبل کرونا-بعد از شروع کرونا	زمان انجام حسابرسي قبل کرونا-بعد از شروع کرونا
Z آماره	-۱,۴	-۴,۷	-۲,۴
سطح معناداری	۰,۱۶	۰,۰۰	۰,۰۱۶

با توجه به سطح معناداری آزمون ویلکاکسون و اینکه این میزان در سطح ۹۵ درصد اطمینان برای تجدید ارائه صورت‌های مالی و زمان انجام حسابرسي در شرکت‌های ساختمانی حاضر در بورس اوراق بهادار از ۰,۰۵ کمتر می‌باشد، می‌توان گفت کرونا بر تجدید ارائه صورت‌های مالی و زمان انجام حسابرسي این شرکت‌ها تاثیرگذار بوده است و تجدید ارائه صورت‌های مالی و زمان انجام حسابرسي شرکت‌های ساختمانی قبل و بعد از شروع کرونا تفاوت معناداری کرده است، اما همانطور که از نتایج جدول فوق پیداست مدیریت سود قبل و بعد از شروع کرونا در شرکت‌های ساختمانی تفاوت معناداری نداشته است.

جدول ۱۱: رتبه‌بندی میزان تاثیرگذاري کرونا بر مولفه‌های کیفیت حسابداری

متغیرها	میانگین رتبه	مجموع رتبه‌ها
مدیریت سود قبل از کرونا - مدیریت سود بعد از شروع کرونا	۲۱,۹	۶۵۷
	۲۱,۹	۴۲۴
تجدید ارائه صورت‌های مالی قبل از کرونا - تجدید ارائه صورت‌های مالی بعد از شروع کرونا	۱۵,۱۵	۳۱
	۱۵,۶	۴۳۴
زمان انجام حسابداری قبل از کرونا - زمان انجام حسابداری بعد از شروع کرونا	۱۵	۱۲۰
	۱۵,۴	۳۱۵

با توجه به جدول فوق و میانگین رتبه بدست آمده برای شاخص‌های کیفیت حسابداری می‌توان گفت میانگین رتبه بدست آمده بعد از بروز بیماری کرونا با رتبه قبل از بروز آن برای تجدید ارائه صورت‌های مالی و زمان انجام حسابداری تفاوت داشته و بنابراین می‌توان گفت بروز کرونا موجب تفاوت معناداری در تجدید ارائه صورت‌های مالی و زمان انجام حسابداری در شرکت‌های ساختمانی حاضر در بورس اوراق بهادار تهران گشته است. فرضیه فرعی پنجم: کوید ۱۹ بر کیفیت حسابداری هتل‌های موجود در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران تاثیر معناداری دارد.

جدول ۱۲: نتایج آزمون ویلکاکسون

عنوان	مدیریت سود قبل از شروع کرونا - بعد از شروع کرونا	تجدید ارائه صورت‌های مالی قبل از شروع کرونا - بعد از شروع کرونا	زمان انجام حسابداری قبل از شروع کرونا - بعد از شروع کرونا
Z آماره	-۰,۸۱	-۱	-۰,۴۴
سطح معناداری	۰,۴۱	۰,۳۱	۰,۶۵

با توجه به سطح معناداری آزمون ویلکاکسون و اینکه این میزان در سطح ۹۵ درصد اطمینان برای هیچ کدام از مولفه‌های کیفیت حسابداری در هتل‌ها از ۰,۰۵ کمتر نمی‌باشد، می‌توان گفت کرونا بر مدیریت سود، تجدید ارائه صورت‌های مالی و زمان انجام حسابداری در هتل‌های حاضر در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر معناداری نداشته و کیفیت حسابداری قبل و بعد از شروع کرونا تفاوت معناداری نداشته است.

جدول ۱۳: رتبه‌بندی میزان تاثیرگذاری کرونا بر مولفه‌های کیفیت حسابداری

متغیرها	میانگین رتبه	مجموع رتبه‌ها
مدیریت سود قبل از کرونا - مدیریت سود بعد از شروع کرونا	۳,۵	۷
	۳,۵	۱۴
تجدید ارائه صورت‌های مالی قبل از کرونا - تجدید ارائه صورت‌های مالی بعد از شروع کرونا	۲,۵	۲,۵
	۲,۵	۷,۵
زمان انجام حسابداری قبل از کرونا - زمان انجام حسابداری بعد از شروع کرونا	۳	۶
	۳	۹

با توجه به جدول فوق و میانگین رتبه بدست آمده برای شاخص‌های کیفیت حسابداری می‌توان گفت میانگین رتبه بدست آمده بعد از بروز بیماری کرونا با رتبه قبل از بروز آن برای مولفه‌های کیفیت حسابداری در هتل‌های حاضر در بورس اوراق بهادار تهران تفاوت معناداری ندارد.

### بحث و نتیجه‌گیری

کرونا ویروس و یا همان کوید ۱۹ که از سال ۲۰۱۹ از یکی از شهرهای چین به نام هوان شروع شد و سرتاسر دنیا را فرا گرفت در حال حاضر همه بازارهای جهانی را به شدت تحت تاثیر قرار داده است. شاخص‌های جهانی برای همه کشورها به شدت تغییر کرده‌اند. برخی از این شرایط بهره برده و برخی دچار زیان شده‌اند. در کشور ما این ویروس مشکلات اجتماعی، اقتصادی و سلامتی زیادی را تاکنون ایجاد نموده است. این ویروس تاثیرات اقتصادی و مالی زیادی را برای مشاغل مختلف حضوری همچون حسابداری و حسابداری ایجاد نموده است. به خاطر این ویروس اگر تغییراتی در استانداردهای حسابداری و روش‌های حسابرسان ایجاد نشود، کیفیت حسابداری احتمالاً کاهش خواهد یافت و سبب اظهار نظر نادرست حسابرسان خواهد شد، به عبارتی بهتر است که استانداردهایی هم در زمینه حسابداری و هم حسابداری در رابطه با شرایط مشابه تدوین شود تا بتواند راهنمایی برای حسابداران و حسابرسان باشد. هدف کلی پژوهش بررسی تأثیر ویروس کوید ۱۹ بر کیفیت حسابداری صنایع مختلف تأثیر پذیر در شرکت‌های بورسی است. نتایج نشان داد که:

فرضیه اصلی پژوهش تایید شد، یعنی کوید ۱۹ بر کیفیت حسابداری شرکت‌های موجود در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران تأثیر معناداری دارد. کرونا بر کیفیت حسابداری تاثیرگذار است و شاخص‌های کیفیت حسابداری اعم از میزان مدیریت سود، تجدید ارائه صورت‌های مالی و زمان انجام حسابداری قبل از کرونا با بعد از شروع کرونا تفاوت معناداری دارند. فرضیه فرعی اول برای متغیرهای مدیریت سود و زمان انجام حسابداری تایید شد، یعنی

کوید ۱۹ بر کیفیت حسابرسی بانک‌های موجود در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران در برخی متغیرها تاثیر معناداری داشت. کرونا بر مدیریت سود و زمان انجام حسابرسی این شرکت‌ها تاثیر گذار بوده است. و میزان مدیریت سود و زمان انجام حسابرسی قبل و بعد از شروع کرونا در بانک‌های حاضر در بورس تفاوت معناداری دارد، اما تجدید ارائه صورت‌های مالی قبل و بعد از شروع کرونا در بانک‌ها تفاوت معناداری نداشته است. علت این نتایج این است که بانک‌ها فعالیت‌هایشان در دوران بعد از شروع کرونا تغییراتی داشته است.

فرضیه فرعی دوم برای متغیر تجدید ارائه صورت‌های مالی تایید شد، یعنی کوید ۱۹ بر یکی از متغیرهای کیفیت حسابرسی شرکت‌های دارویی موجود در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران تاثیر معناداری دارد. کرونا بر تجدید ارائه صورت‌های مالی این شرکت‌ها تاثیر گذار بوده است. مدیریت سود و زمان انجام حسابرسی قبل و بعد از شروع کرونا در شرکت‌های دارویی تفاوت معناداری نداشته است. شرکت‌های دارویی به دلیل شیوع این بیماری تولیدات خود را افزایش داده‌اند و همین سبب افزایش درآمد شرکت‌ها و در نهایت نیاز به تجدید ارائه صورت‌های مالی شده است.

فرضیه فرعی دوم برای متغیر تجدید ارائه صورت‌های مالی تایید شد، یعنی کوید ۱۹ بر یکی از متغیرهای کیفیت حسابرسی شرکت‌های کامپیوتری موجود در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران تاثیر معناداری دارد. کرونا بر تجدید ارائه صورت‌های مالی این شرکت‌ها تاثیر گذار بوده است. مدیریت سود و زمان انجام حسابرسی قبل و بعد از شروع کرونا در شرکت‌های کامپیوتری تفاوت معناداری نداشته است. شرکت‌های مربوطه درآمدهای خود در این دوران به شدت افزایش یافته است، زیرا مردم به انجام فعالیت‌های مجازی روی آورده‌اند.

فرضیه فرعی چهارم برای متغیرهای تجدید ارائه صورت‌های مالی و زمان انجام حسابرسی تایید شد، یعنی کوید ۱۹ بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های ساختمانی موجود در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران در برخی متغیرها تاثیر معناداری داشت. مدیریت سود قبل و بعد از شروع کرونا در شرکت‌های ساختمانی تفاوت معناداری نداشته است. این تغییرات به دلیل تغییرات ناشی از این بحران بر کاهش فعالیت‌هاست.

فرضیه فرعی پنجم تایید نشد، یعنی کوید ۱۹ بر کیفیت حسابرسی هتل‌های موجود در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران تاثیر معناداری نداشت. کاهش فعالیت‌های هتل‌ها سبب شده که حسابرسان در انجام کار خود نیازی به بررسی زیادی نداشته باشند.

با توجه به اینکه بحران کوید ۱۹ در دو سال اخیر مطرح شده، لذا پژوهش‌های کمی در این رابطه انجام شده است. تنها پژوهش دانگ‌های (۲۰۲۲)، کایر یا کو (۲۰۲۲)، البیتار و همکاران (۲۰۲۱)، اسمالس (۲۰۲۱) و مرادی و همکاران (۱۴۰۱)، یوسفی (۱۴۰۰)، علیخانی (۱۴۰۰) ایمانی جاجرمی (۱۳۹۹) تا حدی با نتایج فرضیه اصلی پژوهش حاضر همخوانی داشت.

به سازمان حسابرسی به عنوان مرجع تدوین استانداردهای حسابرسی پیشنهاد می‌شود که استانداردهایی در رابطه با مدیریت ریسک و بر اساس شرایط بحرانی همچون کوید-۱۹ که سبب



ایجاد فاصله‌گذاری اجتماعی می‌شود در مجموعه استانداردهای مصوب حسابداری و حسابرسی ارائه نماید تا حسابداران را ملزم به افشای بیشتر اطلاعات نماید و از سوی دیگر کیفیت کار حسابرسان در جهت بررسی گزارش‌های مالی را بهبود بخشد. به مدیران نیز پیشنهاد می‌شود که با ایجاد کمیته مدیریت ریسک قوی و به دلیل شرایط بحرانی دنیا و کشور، گزینه‌های مقابله با بحران کرونی خود را افزایش دهند تا در هنگام رویارویی با رخدادهای احتمالی تأثیرات آنها را کاهش دهند و گزارشگری مالی با کیفیتی داشته باشند. تکنیک‌ها و روش‌های مورد استفاده در هنگام بحران‌هایی همچون کوید-۱۹ توسط حسابرسان مورد بررسی قرار گیرد. این موضوع باید در صنایع مختلف با احتیاط انجام شود و شرایط هر صنعت با توجه به شرایط بحران مورد توجه خاص قرار گیرد. همچنین حسابرسان باید روش‌های کاری خود را تا حدی با شرایط بحران وفق دهند تا این موضوع بر کیفیت حسابداری شرکت‌ها تأثیر منفی نداشته باشد. در شرایط کوید-۱۹ در این راستا، با توجه به تحولات اخیر در حرفه حسابداری در ایران و تشکیل موسسات حسابداری در ایران و تشکیل موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و همچنین گسترش بازارهای مالی و افزایش نیاز روزافزون به اطلاعات مالی معتبر همچنین پیشنهاد می‌شود که با استفاده از پژوهش‌های انجام شده در کشورهای دیگر و انجام پژوهش‌های بنیادی، عناصر موثر بر کیفیت حسابداری، چه از نظر کیفیت واقعی حسابداری (کشف و گزارش تحریفات گزارش‌های مالی) و چه از نظر برداشت از کیفیت حسابداری (اعتماد استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی) شناسایی شود تا در نهایت بر اعتبار حرفه افزوده شود.

به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود که پژوهش‌های زیر را انجام دهند و با نتایج پژوهش حاضر مقایسه نمایند:

- بررسی تأثیر کوید ۱۹ بر متغیرهایی همچون کیفیت گزارشگری مالی، کیفیت سود، محافظه‌کاری حسابداری و سایر متغیرهای مالی و غیرمالی
- بررسی تأثیر کوید-۱۹ بر کیفیت حسابداری دیوان محاسبات کشور

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی:

۱. آذری‌نیا، احسان، (۱۳۹۹)، مسیر جدید صنعت بانکداری، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۴۹۱۱، خیر ۳۶۶۳۳۹۴، ۲۶ خرداد.
۲. ایمانی جاجرمی، حسین، (۱۳۹۹). پیامدهای اجتماعی شیوع ویروس کرونا در جامعه ایران. ارزیابی تأثیرات اجتماعی، دوره (۲) (ویژه نامه پیامدهای شیوع ویروس کرونا-کوید ۱۹)، صص ۸۷-۱۰۳.
۳. بنی مهد، بهمن، عربی، مهدی، حسن پور، شیوا، (۱۳۹۵)، پژوهش‌های تجربی و روش‌شناسی در حسابداری، چاپ دوم، تهران: انتشارات ترمه.
۴. زمانی رضا، باقرپور ولاشانی، محمدعلی، مرادی، مهدی. (۱۴۰۱)، تأثیر منبع کنترل درونی بر رابطه بین توانمندسازی روانشناختی حسابرسان و کیفیت حسابداری، فصلنامه دانش حسابداری، دوره ۲۲، شماره ۸۶، صص ۱۱۹-۱۳۵.
۵. سیجانپوندی، شادیه، منصوری، کمال، امامی، الهام، (۱۳۹۹)، تأثیر بحران ویروس کرونا بر صنعت گردشگری

- و هتلداری و ارائه راه حل ها، همایش ملی مدیریت کسب و کار در شرایط بحران و عدم اطمینان، دانشگاه کردستان.
۶. صالحی امین، علیرضا، وطن پرست، محمدرضا، فرحبد، فرزین، (۱۴۰۱)، بررسی نقش واسطه ای خودکارآمدی بر رابطه بین کیفیت حسابداری و توسعه حرفه ای در بخش دولتی، فصلنامه دانش حسابداری، دوره ۲۲، شماره ۸۶، صص ۲۰۹-۲۴۰.
۷. طیبی، مسعود، (۱۴۰۰)، اثر دوگانه کرونا در صنعت دارو، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره خبر: ۳۷۶۲۴۹۵، ۱۸ اردیبهشت.
۸. علیخانی، علیرضا، (۱۴۰۰)، حسابداری در زمان فاصله‌گذاری اجتماعی: تاثیر پاندمی کرونا بر کیفیت حسابداری، هفتمین همایش ملی مدیریت و حسابداری، جیرفت.
۹. گروه نویسندگان نسیم آنالین، (۱۴۰۰)، تاثیر کرونا بر مشاغل ساختمانی، کدخبر: ۲۳۷۳۲۰۴، ۲۳ خرداد.
۱۰. گلی، علی، خوزین، علی، اشرفی، مجید، نادریان، آرش، (۱۳۹۹)، بررسی نقش بیمه مسئولیت اجتماعی و حرفه ای حسابرسان بر ریسک شهرت اخلاقی و کیفیت حسابداری با استفاده از رویکرد دلفی و معادلات ساختاری، پژوهش‌های اخلاقی (انجمن معارف اسلامی)، دوره ۱۰(۳)، صص ۱۹۵-۲۱۲.
۱۱. مرادی، مهدی، سلیمانی، ابوالفضل، شکریان برنجستانکی، مهدیه، (۱۴۰۱)، تاثیر بحران ناشی از همه‌گیری ویروس دستگاه تنفسی بر کیفیت حسابداری، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، دوره ۲(۶)، صص ۱۱۲-۱۲۸.
۱۲. منتی، حسین، (۱۳۹۹)، بررسی اثرات ویروس کرونا کووید ۱۹ بر اقتصاد جهانی، فصلنامه ارزیابی تأثیرات اجتماعی، دوره ۱، شماره ۲، صص ۱۶۳-۱۸۱.
۱۳. یوسفی، سیده گشین، (۱۴۰۰)، بررسی تاثیر کووید-۱۹ بر کیفیت حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره چهارم، شماره ۵۱، (جلد ۲).

## ب- منابع خارجی:

- Albitar, K., Gerged, A.M., Kikhia, H. and Hussainey, K. (2021), "Auditing in times of social distancing: the effect of COVID-19 on auditing quality", *International Journal of Accounting & Information Management*, Vol. 29 No. 1, pp. 169-178.
- Chen, H., Hua, S., Liu, Z., & Zhang, M. (2019), 'Audit fees, perceived audit risk, and the financial crisis of 2008', *Asian Review of Accounting*. VOL. 27 No. 1, pp. 97-111.
- Dang Huy, N., (2022), Identifying factors affecting audit quality in the context of covid-19 pandemic in vietnam: theoretical model study, *Journal of Positive School Psychology*, Vol. 6, No. 6, pp. 176 – 184.
- DeAngelo, L. E. (1981), 'Auditor size and audit quality', *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014), 'A review of archival auditing research', *Journal of accounting and economics*, 58(2-3), 275-326.
- Francis, J. R. (2004), 'What do we know about audit quality?', *The British accounting review*, 36(4), 345-368.
- Gaynor, L. M., Kelton, A. S., Mercer, M., & Yohn, T. L. (2016), 'Understanding the relationship between financial reporting quality and audit quality', *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 1-22.
- Gerged, A.M., Mahamat, B.B. and Elmghamez, I.K. (2020), "Did corporate governance compliance have an impact on auditor selection and quality? Evidence from FTSE 350", *International Journal of Disclosure and Governance*, Vol. 17 Nos 2/3, pp. 15-60.
- Gong, Sabrina, Ho, Nam, Jin, Justin Yiqiang, Kanagaretnam, Kiridaran, (2022), Audit quality and COVID-19 restrictions, *Managerial Auditing Journal*, Web of Science | ID: covidwho-1909156.
- Kyriakou, M.I. (2022), «The effect of the financial crisis on audit quality: European

- evidence», *International Journal of Accounting & Information Management*, Vol. 30 No. 1, pp. 143-158.
11. Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013), 'Audit quality: Insights from the academic literature', *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 385-421.
  12. Lenz, R. and Hahn, U. (2015), "A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 No. 1, pp. 5-33.
  13. Salem, R., Usman, M., Ezeani, E., (2021), Loan loss provisions and audit quality: Evidence from MENA Islamic and conventional banks, *The Quarterly Review of Economics and Finance*, Volume 79, Pages 345-359.
  14. Smales, L.A., (2021), Investor attention and global market returns during the COVID-19 crisis, *International Review of Financial Analysis*, in press.
  15. Sutton, S. G. (1993), 'Toward an understanding of the factors affecting the quality of the audit process', *Decision Sciences*, 24(1), 88-105.

