

<https://dx.doi.org/10.30510/psi.2022.341578.3442>

The audit risk assessment test is influenced by the concepts of reporting quality

Abstract

To achieve regular capital markets, companies must provide investors and stakeholders with relevant, reliable and timely information. The accounting, auditing, and governance structure of the company in which they operate are essential components in the flow of information to capital market participants. Recent accounting and auditing failures, however, have highlighted the need for fundamental improvements in these components. The purpose of this study is to test the audit risk under the influence of the concepts of corporate reporting quality. For this purpose, from the criteria of deviation from standards and rules, different dimensions of qualitative characteristics of reporting concepts were considered. This study was conducted with 87 sample companies in a period of 7 years from 2012-2018, including 609 years - company in a descriptive-correlation method with the implementation of multivariate regression model. Then the importance of audit risk criteria was determined by asking questions in pairs and hierarchical analysis (AHP). Findings indicate that among the qualitative characteristics of reporting concepts, only timeliness, special selection, honest expression and conditional conservatism have a significant effect on audit risk.

Key Words: Audit Risk, concepts of reporting quality

آزمون ارزیابی ریسک حسابرسی تحت تأثیر مفاهیم کیفیت گزارشگری

مریم فریدی مایوان¹علیرضا مومنی²عبدالکریم مقدم³

تاریخ دریافت: 1401/4/10

تاریخ پذیرش: 1401/6/7

چکیده

شرکت‌ها برای دستیابی به بازارهای منظم سرمایه باید سرمایه گذاران و ذی‌نفعان را با اطلاعات مرتبط، قابل اطمینان و به موقع تامین نمایند. حسابداری، حسابرسی و ساختار حاکمیت شرکتی که آن‌ها در داخل آن فعالیت می‌کنند اجزای ضروری در جریان اطلاعات به شرکت کنندگان بازار سرمایه هستند. با این حال، شکست‌های اخیر حسابداری و حسابرسی، نیاز به پیشرفت‌های اساسی در این مولفه‌ها را نشان داده است. هدف این پژوهش آزمون ارزیابی ریسک حسابرسی تحت تأثیر مفاهیم کیفیت گزارشگری شرکت‌ها است. بدین منظور از معیارهای انحراف از استانداردها و قوانین، ابعاد مختلف ویژگی‌های کیفی مفاهیم گزارشگری در نظر گرفته شد. این پژوهش با 87 شرکت نمونه و در بازه زمانی 7 ساله 1397-1391 شامل 609 سال-شرکت به شیوه توصیفی-همبستگی با اجرای الگوی رگرسیون چند متغیره انجام شد. سپس با طرح سوالات بصورت زوجی و تحلیل سلسله مراتبی (AHP) اهمیت معیارهای خطر حسابرسی تعیین گردید. یافته‌های پژوهش حاکی است که از بین ویژگی‌های کیفی مفاهیم گزارشگری تنها به موقع بودن، انتخاب خاصه، بیان صادقانه و محافظه کاری شرطی بر ریسک حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

واژگان کلیدی: ریسک حسابرسی، مفاهیم، کیفیت گزارشگری

¹ دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایرانFaridi1388@yahoo.com² استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران (نویسنده مسئول)momeni50688@gmail.com³ دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، گرمسار، ایران

هدف اصلی گزارشگری مالی بیان اثرات اقتصادی رویدادها و فعالیت‌های مالی بر وضعیت و عملکرد واحد تجاری برای کمک به افراد خارج از سازمان در تصمیم‌گیری‌های مالی در مورد واحد تجاری است. امروزه سیستم‌های اطلاعات حسابداری نقش بسیار مهمی در گردش کار سازمان‌ها ایفا می‌کنند و وظیفه مهمی را در محیط اقتصادی کشورها بر عهده دارند. بسیاری از تصمیمات اقتصادی بر اساس اطلاعات به دست آمده از این سیستم‌ها اتخاذ می‌شود و بخش عمده‌ای از مبادلات امنیتی به خرید و فروش سهام بنگاه‌ها اختصاص می‌یابد که به نوبه خود می‌تواند تحت تأثیر ارقام و اطلاعات حسابداری باشد. هرگونه مطالعه در مورد تأثیر کیفیت اطلاعات حسابداری به طیف گسترده‌ای از تصمیم‌گیرندگان در بنگاه‌ها می‌تواند منجر به درک بهتر نقش این اطلاعات و نیاز به افشای هر چه بیشتر آنها شود (عباس‌زاده، 2017).

گزارش حسابداری، یک شاخص معتبر جهت اندازه‌گیری کیفیت در ارائه اطلاعات و تطابق گزارش‌های ارائه شده با رویه‌های پذیرفته شده حسابداری است. نقش و ماهیت حسابداری در ارتباط با تردیدهای حاکم بر کیفیت اطلاعات حسابداری گزارش شده مطرح می‌شود. بنابراین قضاوت حسابرسان درباره کیفیت اطلاعات حسابداری بر ریسک حسابداری موثر است. حسابرس در خط مقدم رسیدگی، گواهی‌دهی و نهایتاً اعتباربخشی به ادعاهای مدیریت مندرج در صورت‌های مالی است (نچل و همکاران، 2013). بدیهی است که مسئولیت تهیه و ارائه اطلاعات حسابداری بر عهده مدیریت بوده و به نوعی بیانگر خطر سامانه اطلاعاتی می‌باشد. از دیدگاه تئوری علامت‌دهی مدیران داوطلبانه گزارش‌های مالی را تهیه و منتشر می‌نمایند تا به سرمایه‌گذاران کمک کنند تصمیمات را آگاهانه‌تر اتخاذ نمایند. بر اساس این نظریه، مدیران به منظور حل مساله عدم تقارن اطلاعاتی با دستکاری اقلام تعهدی اختیاری، محتوای اطلاعاتی سود را افزایش داده و درباره چشم انداز مثبت شرکت به بازار علامت می‌دهند (دستگیر و همکاران، 1396). لذا با توجه به احتمال افزایش تحریف با اهمیت به دنبال عملکرد مدیریت انتظار می‌رود ریسک حسابداری افزایش یابد. بنابراین شناسایی عوامل موثر بر ریسک حسابداری از اهمیت زیادی برخوردار است. کیفیت اطلاعات حسابداری از عوامل موثر در تعیین زمانبندی و ساعات کار حسابداری، برای کاهش هرگونه ریسک حسابداری و مورد توجه گروه کثیری از عموم استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری می‌باشد.

در این بین مهمترین مساله اینست که از میان اطلاعات ارائه شده توسط سیستم حسابداری کدام یک دارای محتوای اطلاعاتی بوده و در فرآیند تصمیم‌گیری سودمند است، کدام یک از این اطلاعات دارای توان اطلاعاتی بیشتر بوده و در زمینه تصمیم‌گیری مهم‌تر است (ملایی، 1390). به عبارتی، اطلاعات مالی زمانی در تصمیم‌گیری سودمند است که با اهمیت باشد. این مفهوم بر دستیابی به کیفیت مطلوب اطلاعات حسابداری، ایجاد تعادل منطقی بین ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری و استنتاج و به کارگیری اصول حسابداری اثر می‌گذارد. از طرفی اهمیت مفهومی قضاوتی است که مبنای آن قضاوت انسانی است. بنابراین درک فرآیند حسابداری مشتری و سیستم کنترل داخلی او مستلزم قضاوت حرفه‌ای در زمینه‌ی

برنامه‌ریزی حسابرسی و توسعه یک رویکرد موثر با هدف کسب اطمینان از کاهش مجموع ریسک حسابرسی به یک سطح قابل قبول است (داوری و همکاران، 1393).

از منظر کارآیی اطلاعات، کیفیت اطلاعات حسابداری به حسابرسان کمک می‌کند تا هزینه‌های کسب اطلاعات، پردازش و آزمایش اطلاعات را کاهش دهند، بنابراین پیچیدگی کار حسابرسی برای حسابرسان را کاهش می‌دهد به طوری که حسابرسان می‌توانند نسبتاً وقت و انرژی کمتری را در حسابرسی قرار دهند. از طرف دیگر، از منظر ریسک حسابرسی، بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری ممکن است مدیران را به سمت مدیریت واقعی سود سوق دهد. با این حال، هرچه مدیریت سود واقعی‌تر باشد، ریسک حسابرسی و پیچیدگی حسابرسی بیشتر است، بنابراین حسابرسان برای کاهش ریسک حسابرسی باید زمان بیشتری را صرف کنند.

تئوری زمینه‌ای منحصرأ اشاره به قضاوت‌های مستخرج از اطلاعات نمونه‌ای ذخیره شده دارد. ایده عمومی مدل زمینه‌ای بر این نکته استوار است که مبنای قضاوت طبقه‌بندی شده، بازیافت اطلاعات ذخیره می‌باشد. مدل زمینه‌ای تلاش دارد تا اثرات استراتژی‌ها و مفروضات تدوین شده بر اساس اطلاعات ذخیره شده و سپس بازیافت شده که مرتبط با بعد انگیزشی هستند، را نشان دهد. مدل زمینه‌ای مرتبط با طبقه‌بندی می‌تواند احتمال اظهارنظرهای نادرست حسابرسان که معمولاً براساس اطلاعات نمونه‌ای ذخیره شده صورت می‌گیرد، مشخص نماید. مبنای تشخیص اظهارنظرهای نادرست حسابرسان ارتباط مستقیمی با عدم اطلاعات با کیفیت ارائه شده از سوی واحد مورد رسیدگی دارد (جفر، 2009).

با توجه به مطالب گفته شده در این مطالعه به بررسی این موضوع پرداخته می‌شود که آیا مفاهیم کیفی گزارشگری بر ریسک حسابرسی تأثیر دارد؟

2. مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

امروزه کمتر کسی می‌تواند اهمیت کیفیت اطلاعات حسابداری را نادیده بگیرد، زیرا سهامداران و اعتباردهندگان تصمیمات با اهمیت سرمایه‌گذاری خود را بر اساس اطلاعات مالی شرکت‌ها می‌گیرند. کیفیت اطلاعات حسابداری حاکی از آن دارد که اطلاعات براساس اصول کلی پذیرفته شده استانداردهای حسابداری تهیه شده است. اطلاعات حسابداری با کیفیت از منابع مهم اطلاعاتی در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی می‌باشد و دارای ویژگی‌های کیفی مربوط بودن، قابل اتکا بودن، قابل فهم بودن، به موقع و بی طرفی است (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، 1980؛ هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، 2008). مسئله کیفیت اطلاعات حسابداری نه تنها برای کاربران نهایی بلکه برای کل جامعه نگران کننده است، زیرا بر تصمیمات اقتصادی تأثیر می‌گذارد. این امر با بدیهی‌ترین روش‌ها با مجموعه‌ای از شکست‌های شرکت‌هایی همچون (انرون، پارمالات و ...)، سقوط مؤسسات مالی (برادران لمن، فورتیس و ...) و به طور کلی با شرایط اقتصادی (رکود اقتصادی اخیر) تأیید شده است.

جوناس و بلانچت (2000) دو دیدگاه کلی در ارتباط با ارزیابی کیفیت اطلاعات حسابداری بیان کرده‌اند. اولین دیدگاه به نیازهای استفاده‌کنندگان متکی است. در این دیدگاه، کیفیت اطلاعات حسابداری بر اساس سودمندی اطلاعات مالی برای استفاده‌کنندگان آن تعیین می‌شود (باکستر، 2007). دیدگاه دوم از کیفیت اطلاعات حسابداری بر مفهوم حمایت از سهامدار / سرمایه‌گذار متمرکز است. دیدگاه نیازهای استفاده‌کنندگان عمدتاً مربوط به تهیه اطلاعات، برای تصمیم‌گیری است. در حالی که دیدگاه حمایت سهامدار /

سرمایه‌گذار، اطمینان حاصل می‌کند که اطلاعات ارائه شده برای کاربران مطابق با نیازهای آنها، شفاف و کامل است (جوناس و بلانچت، 2000).

بدیهی است که ماهیت طولانی و غالباً مبهم بودن گزارشگری مالی باعث می‌شود روند تلاش برای غربالگری کامل افشاگری‌های یک شرکت یا ردیابی رویدادهای خاص، وقت گیر و خسته کننده انجام شود. بنابراین از آنجا که کیفیت اطلاعات حسابداری، یکی از موضوعات ضروری برای افشای کامل اطلاعات است. هرچه اطلاعات بدون تاخیر و به موقع با کیفیت بالا در اختیار سرمایه‌گذاران قرار گیرد، فرصت اتخاذ تصمیم، قضاوت و اقدام به موقع نسبت به خرید، فروش و نگهداری سهام برای آنها فراهم می‌شود. این اطلاعات توسط حسابداران تولید می‌شود و قبل از ارائه آن به استفاده‌کنندگان، توسط حسابرسان تأیید می‌شود. وظیفه اعتبار بخشی حسابرسان در ارتقای قابلیت اعتماد و تأیید اطلاعات حسابداری، وظیفه ای خطیر برای انعکاس سودمندی اطلاعات برای تصمیم‌گیری و ارزیابی وظیفه مباشرت مدیر محسوب می‌شود. افشاء اطلاعات مالی شیوه و شدت کار حسابرسان را جهت می‌دهد زیرا کیفیت اطلاعات با کار حسابرسان گره خورده است و هر چه اطلاعات به موقع، شفاف و بر اساس استانداردهای حسابداری تهیه شده باشند زمان و حجم فعالیتی که حسابرس صرف ارزیابی صورت‌های مالی می‌کند، کاهش می‌یابد.

حسابرسان به وسیله شواهد، نسبت به کیفیت اطلاعات حسابداری تا حدودی اطمینان حاصل می‌کنند، اما این اطمینان نسبی است نه قطعی. این جمله‌ای است که «ماتز» و «شرف» در مورد اظهارنظر حسابرسان نسبت به کیفیت اطلاعات حسابداری بیان کرده‌اند. همان‌گونه که مفاهیم نظری گزارشگری مالی، ویژگی‌های کیفی صورت‌های مالی را در دو موضوع مربوط بودن و قابل اتکا بودن می‌داند، از حسابرسان انتظار می‌رود نسبت به این دو موضوع اظهارنظر کنند. اظهارنظری که حسابرسان را در رسیدگی به این ویژگی‌ها با مشکل مواجه می‌سازد، زیرا استانداردهای خاصی در مورد رسیدگی به ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی برای حسابرسان وجود ندارد. «چمبرز» بیان می‌کند که برای واقع‌نگر بودن، اطلاعات مربوط نباید رفتارهای استفاده‌کننده خاصی را پیش بینی کند. وی نتیجه‌گیری می‌کند که تأییدپذیری اطلاعات کمک کمی یا به عبارت دیگر هیچ کمکی به مربوط بودن آنها نسبت به تصمیم‌گیری نمی‌کند. در واقع کار حسابرسی را فقط با خصوصیت قابلیت اعتماد مربوط می‌سازد. از طرف دیگر تشکیلات رسمی حسابداری و حسابرسی نظیر AICPA در آمریکا و ACP در انگلستان در مورد چگونگی جمع‌آوری شواهد و مدارک موید نسبت به مربوط بودن و قابل اتکا بودن با ابهام سخن گفته‌اند یا اصلاً سخنی در این مورد نگفته‌اند. همچنین عده زیادی از افراد جامعه، ذهنیت اعتمادگرایانه به حسابرسی دارند، یعنی ویژگی دوم خصوصیات کیفی صورت‌های مالی.

بنابراین با توجه به نقش اطلاعاتی کیفیت اطلاعات حسابداری به نظر می‌رسد، کیفیت اطلاعات حسابداری می‌تواند از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و کار حسابرسی، منجر به کاهش میزان ریسک حسابرسی شود. حسابرسان به عنوان بررسی‌کنندگان کیفیت اطلاعات افشا شده توسط شرکت‌ها، وظیفه تطبیق اطلاعات با مستندات و وقایع، شناسایی انحرافات و گزارش به ذی‌نفعان و در نهایت افزایش قابلیت اتکای اطلاعات را به عهده دارند. حسابرسان در خصوص کیفیت اطلاعات حسابداری اظهارنظر می‌نمایند، لیکن میزان کیفیت این اطلاعات بر برنامه ریزی، حجم کار، زمان و ریسک حسابرسی مؤثر است (ملا امینی و مرفوع، 1394).

ژنگ (2019) در پژوهشی به بررسی تأثیر قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری بر تاخیر گزارش حسابرسی پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که در شرایط مشابه، هرچه مقایسه اطلاعات حسابداری بیشتر باشد، گزارش حسابرسی طولانی‌تر می‌شود.

نیشیتمان، کونویزاکو و نورافزا (2019) در پژوهشی به بررسی کیفیت حسابرسی و محافظه کاری حسابداری پرداختند. نتایج نشان داد که محافظه کاری حسابداری با حسابرسان با کیفیت بالا ارتباط دارد تا هزینه‌های نمایندگی را کاهش دهند.

شغایی سردشت و همکاران (2018) در پژوهشی با عنوان "شناسایی عوامل موثر بر مدل خطر حسابرسی: رویکرد فرایند تحلیل شبکه ای و دیمتل فازی ترکیبی" پرداختند. آنها با استفاده از غربالگری فازی برای نمایش 40 عامل عملی استفاده کردند که ممکن است بر مدل خطر حسابرسی از 58 مورد بالقوه اثر بگذارند. سپس با رویکرد فرایند تحلیل شبکه‌ای و آزمون تصمیم‌گیری و ارزیابی برای کاهش عوامل و اولویت‌بندی آنها با در نظر گرفتن وابستگی‌های داخلی و خارجی آنها به کار بردند و رویکرد ترکیبی مورد استفاده در این مطالعه، ارائه وزن دقیق برای هر عامل می‌تواند یک چارچوب پیچیده‌تر برای تصمیم‌گیری در ارزیابی خطر با ادغام روابط وابسته در داخل و بین عوامل خطر حسابرسی را بررسی کند. زکی زاده و همکاران (1398) در پژوهشی به بررسی شناسایی خطر حسابرسی، مبتنی بر مدیریت خطر و راهبری شرکت پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد بین استقلال هیأت مدیره و خطر حسابرسی رابطه منفی و معناداری، و بین خطر قوانین مقررات و خطر حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

بشیری منش و پاکدل (1398) در پژوهشی به بررسی کیفیت گزارشگری مالی و بندهای تعدیلی حسابرسی پرداختند. یافته‌ها نشان داد، در هر سه مدل بین کیفیت گزارشگری مالی و تعدیلات حسابرسی رابطه منفی مشاهده شد. این نتیجه حاکی از آن است که کیفیت گزارشگری مالی نزد حسابرسان در تصمیم‌گیری برای تعدیلات حائز اهمیت بوده و با افزایش کیفیت گزارشگری مالی، میزان تعدیلات کاهش می‌یابد. این پژوهش با شناسایی تأثیر پذیری بندهای تعدیلی حسابرسان از کیفیت گزارشگری مالی کمک بسزایی به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان در سنجش رفتارهای فرصت طلبانه مدیران می‌کند. همچنین با بکارگیری سه معیار مختلف در سنجش کیفیت گزارشگری مالی به غنای ادبیات موجود می‌افزاید.

انورخطیبی و همکاران (1398) در پژوهشی به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی از دیدگاه گروه‌های مختلف بر کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. نتایج در خصوص تأثیر گذاری هریک از عوامل مشاهده شده بیانگر تضاد در دیدگاه گروه‌های مختلف در خصوص مقوله کیفیت حسابرسی است. همچنین برای هر کدام از گروه‌ها مدل جداگانه‌ای جهت تعیین میزان تأثیر عوامل مختلف بر کیفیت گزارشگری مالی برآزش گردید. نتایج نشان داد که تفاوت معناداری بین گروه‌های مختلف در خصوص ارتباط بین شاخص‌های کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد.

جبارزاده کنگرلویی، محمدزاده سالطه و رضایی (1396) در پژوهشی به بررسی تأثیر خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری (مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران) بر هزینه سرمایه سهام عادی پرداختند. نتایج حاکی از آن است که در سطح کل شرکت‌ها، تنها تأثیر احتیاط (محافظه‌کاری) بر هزینه سرمایه سهام عادی (بازده مورد انتظار سهامداران) منفی و معنی‌دار بوده و سایر خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری بر هزینه سرمایه سهام عادی تأثیر نداشته است. این امر بیانگر این واقعیت است که رعایت محافظه‌کاری در گزارشگری مالی از دید سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه ایران، مربوط و اثرگذار بوده و بازده مورد انتظار آنها را کاهش داده است.

جهت دستیابی به اهداف پژوهش حاضر، فرضیه‌هایی به شرح زیر مطرح گردیده و مورد آزمون قرار گرفت:

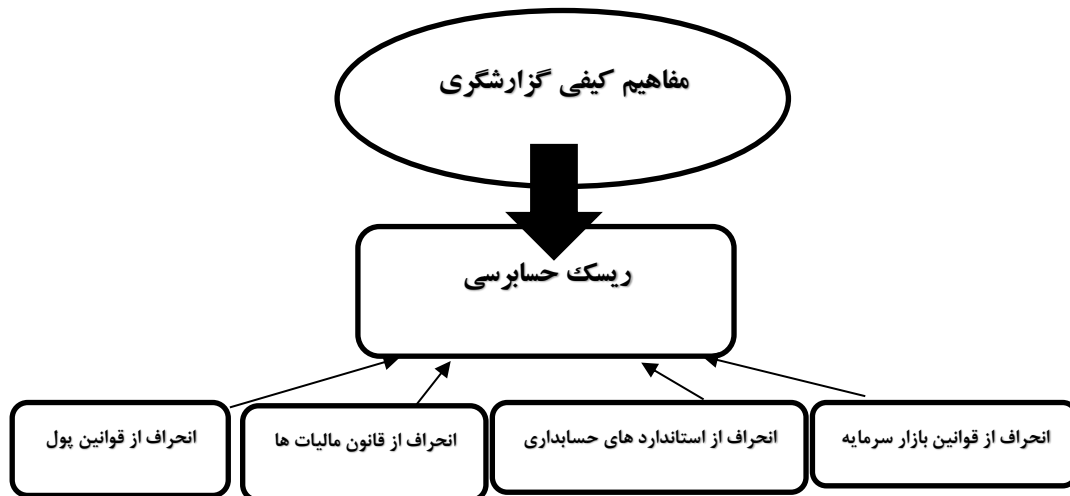
فرضیه 1 - بین ویژگی‌های کیفی مفاهیم گزارشگری و ریسک حساسی رابطه معناداری وجود دارد.

3. روش شناسی پژوهش

داده‌های این پژوهش از صورت‌های مالی حساسی شده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایگاه‌های اینترنتی مانند تارنمای کدال و پایگاه رسمی بورس استخراج شده است. جهت تعیین نمونه آماری پژوهش محدودیت‌هایی بدین شرح اعمال شد: 1- دوره مالی آنها منتهی به پایان اسفند هر سال می‌باشد. 2- سال مالی در طی دوره‌های مورد نظر تغییر نداشته باشد. 3- سهام شرکت حداقل شش ماه در سال مورد معامله قرار گرفته باشد. 4- جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری و مالی نباشد. 5- اطلاعات مورد نیاز برای انجام این تحقیق در دوره زمانی مورد بررسی در دسترس باشد. در نهایت اطلاعات مالی مربوط به 87 شرکت به طور نمونه در دوره زمانی 7 ساله از سال‌های 1391 الی 1397 با اعمال محدودیت‌های فوق بعنوان نمونه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

4. مدل‌های پژوهش و متغیرهای آن

مدل مفهومی در این پژوهش بر این اصل منطقی استوار است که میان افشای مسئولیت اجتماعی به عنوان متغیر مستقل و خطر حساسی به عنوان متغیر وابسته رابطه وجود دارد. باتوجه به مطالب فوق مدل مفهومی در این پژوهش به صورت شکل 1 می‌باشد.



شکل (۱): الگوی مفهومی پژوهش

مدل رگرسیونی فرضیه 1:

$$AR_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{Faithfulness}_{it} + \beta_2 \text{Feedback value}_{it} + \beta_3 \text{Predictive value}_{it} + \beta_4 \text{SCORE}_{it} + \beta_5 \text{Completeness}_{it} + \beta_6 \text{DC}_{it} + \beta_7 \text{SS}_{it} + \beta_8 \text{UCC}_{it} + \beta_9 \text{Timely profit}_{it} + \beta_{10} \text{CONSV}_{it} + \beta_{11} \text{Matching}_{it} + \epsilon_{it}$$

1.4. متغیر وابسته - خطر حساسی

در تحقیق حاضر خطر حساسی بر اساس رویکرد زیر ارزیابی شد (زکی زاده، رضایی و نوروش، 1398):

• انحراف از استانداردهای حسابداری - کیفیت گزارشگری

از اقلام تعهدی اختیاری استفاده شده است. اقلام تعهدی اختیاری اقلامی هستند که می‌توان جهت مدیریت سود، آنها را دستکاری کرد و در جهت کسب منافع بیشتر عمل کرد. اقلام تعهدی باعث ایجاد تفاوت بین

سود و جریان وجوه نقد عملیاتی می شود و در نتیجه با فرض اینکه جریان های نقدی دستکاری نشوند، تنها راه دستکاری سود افزایش و کاهش در اقلام تعهدی اختیاری است. به منظور تخمین اقلام تعهدی اختیاری از مدل تعدیل شده جونز، استفاده شد:

$$\frac{TACC_{i,t}}{A_{t-1}} = \beta_0 \left(\frac{1}{A_{t-1}} \right) + \beta_1 \left(\frac{\Delta REV_t - \Delta REC_t}{A_{t-1}} \right) + \beta_2 \left(\frac{PPE_{i,t}}{A_{t-1}} \right) + \beta_3 ROA_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t}$$

براساس مدل فوق داده های مورد نظر جمع آوری گردید و سپس باقیمانده خطاهای مدل به نرم افزار اکسل انتقال داده شد و سپس خطاهای مدل به صورت زیر محاسبه شد:

$$AR_1 = 1 - |\varepsilon_{i,t}|$$

• انحراف از بازار پول

از ساختار سررسید بدهی ها (نسبت بدهی های بهره دار به جمع کل دارایی ها) استفاده شده است. سپس مقادیر فوق به تفکیک صنعت جدا گردید و هر مقدار از میانگین مقادیر کل هر صنعت کسر گردید.

$$FCS = \frac{IBD}{TA} \quad AR_2 = FCS - ICS$$

• انحراف از بازار سرمایه

در این پژوهش از رتبه بندی شرکت ها از نظر کیفیت افشا و اطلاع رسانی که در سایت کدال اعلام می شود به عنوان انحراف از قوانین بازار سرمایه استفاده می شود. محاسبه رتبه بندی کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به تفکیک امتیاز به موقع بودن و قابلیت اتکا اعلام می شود. براین اساس مقادیر استخراج و سپس درصد امتیاز هر شرکت از میانگین کل درصد امتیاز شرکت ها کسر گردید.

$$AR_3 = DISS - \overline{DISS}$$

• انحراف از قانون مالیات

از متغیر اجتناب مالیاتی (نسبت وجه نقد پرداخت شده بابت مالیات به سود و زیان قبل از کسر مالیات) استفاده شد. بدین ترتیب مقادیر فوق به تفکیک صنعت جدا گردید و سپس هر مقدار از میانگین کل هر صنعت کسر گردید.

$$AR_4 = FCETR - ICETR \quad (CETR) = \frac{\text{وجه نقد پرداخت شده بابت مالیات}}{\text{سود و زیان قبل از کسر مالیات}}$$

برای سنجش خطر حساسی، تعداد 4 معیار موثر بر خطر حساسی شناسایی شد و میانگین موزون مقادیر بر اساس اوزان بدست آمده (نگاره 2) محاسبه و به عنوان معیاری جهت اندازه خطر حساسی بکار گرفته شد.

2.4. متغیرهای مستقل

1.2.4. تطابق هزینه ها با درآمدها: میزان تطابق هزینه ها و درآمدها براساس مدل دیچو و تانگ (2008)

به شرح زیر تعیین شده است (سبحانی، رضایی و کاظمی (1398):

$$REV_t = \beta_0 + \beta_1 EXP_{t-1} + \beta_2 EXP_t + \beta_3 EXP_{t+1} + \varepsilon$$

REV_t = کل درآمدهای فروش کالا و خدمات سال جاری.

EXP_t = هزینه های کل در سال جاری ؛ EXP_{t-1} = هزینه های کل در سال قبل ؛ EXP_{t+1} = هزینه

های کل در سال آتی

- هزینه کل: برابر با هزینه عمومی واداری و توزیع و فروش بعلاوه بهای تمام شده کالای فروش رفته

- در مدل تانگ ضریب $B_2 > 0$ نشان دهنده رعایت اصل تطابق است.

2.2.4. به موقع بودن سود: به موقع بودن سود از طریق مدل کوتاری و زیمرمن (1995) به شرح زیر تعیین شده است (سبحانی، رضایی و کاظمی (1398):

$$R_t = \beta_0 + \beta_1 EBIT_t + \beta_2 \Delta EBIT_t + \varepsilon$$

R_t = بازده واقعی سهام ؛ $\Delta EBIT_t$ = تغییرات سود قبل از کسر مالیات و بهره ؛ $EBIT_t$ = سود قبل از کسر مالیات و بهره
- ضریب تعیین R_2 ملاک بوده است.

3.2.4. محافظه کاری شرطی: براساس مدل دیچو وتانگ (2008) به شرح زیر تعیین شده است (سبحانی، رضایی و کاظمی (1398):

$$REV_t = \beta_0 + \beta_1 EXP_{t-1} + \beta_2 EXP_t + \beta_3 EXP_{t+1} + \varepsilon$$

REV_t = کل درآمدهای فروش کالا و خدمات سال جاری ؛ EXP_t = هزینه های کل در سال جاری
 EXP_{t-1} = هزینه های کل در سال قبل ؛ EXP_{t+1} = هزینه های کل در سال آتی
در مدل دیچف وتانگ ضریب $B_1 > 0$ نشان دهنده رعایت محافظه کاری است

4.2.4. محافظه کاری غیر شرطی: براساس مدل بیور وریان (2000) به شرح زیر تعیین شده است (سبحانی، رضایی و کاظمی (1398):

$$(1) \times \text{ارزش بازار حقوق صاحبان سهام} / \text{ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام}$$

5.2.4. ارزش پیش بینی کنندگی (سبحانی، رضایی و کاظمی (1398):

$$RoA_{it+1} = \alpha_0 + \alpha_1 RoA_{it} + \varepsilon_{it}$$

$$PV = \frac{1}{|\varepsilon_{it}|}$$

ROA_{t+1} = سود خالص تقسیم بر میانگین کل دارایی ها ؛ ε_t = خطای باقیمانده ؛
6.2.4. ارزش تایید کنندگی: همانند پژوهش های اعتمادی و همکاران (1388) و سبحانی، رضایی و کاظمی (1398) از مدل کرمندی و لیب (1987) استفاده شده است.

$$IBT_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 IBT_{i,t-1} + \omega_{it}$$

در خصوص به دست آوردن ارزش بازخورد اطلاعات، نیاز به طی سه مرحله می باشد.
مرحله اول عبارتست از اشتباه پیش بینی سود سال های بعد، با در نظر گرفتن سود سال جاری. بنابراین؛ در این مرحله مقدار باقیمانده مدل رگرسیونی پایین محاسبه می شود.

$$IBT_{i,t} = y_0 + y_1 IBT_{i,t} + u_{it}$$

مرحله دوم عبارتست از اشتباه پیش بینی سود سال های بعد، بدون در نظر گرفتن سود سال جاری. بنابراین؛ در این مرحله مقدار باقیمانده مدل رگرسیونی پایین محاسبه می شود.

$$IBT_{i,t+1} = y_0 + y_1 IBT_{i,t} + \eta_{i,t+1}$$

- لازم بذکر است در مدل های بالا برای همسان سازی متغیرها و حذف اثر اندازه شرکت ها در نتایج پژوهش، تمامی متغیرها بر حسب میانگین دارایی های شرکت استاندارد شده است.
مرحله سوم برای سنجش میان ارزش بازخورد اطلاعات مالی از تفاوت بین قدر مطلق اشتباهات در برآورد سود سال بعد، قبل و بعد از لحاظ کردن سود سال جاری به شرح فرمول زیر استفاده شده است.

$$FV_t = \{|PE_B| - |PE_A|\}$$

7.2.4. انتخاب خاصه: با توجه به این ویژگی، صورت های مالی تنها می توانند آن خاصه هایی را ارائه کنند که بر حسب پول قابل بیان است. چندین خاصه پولی وجود دارد که می تواند در صورت های مالی ارائه کرد؛ از قبیل بهای تمام شده تاریخی، بهای جایگزینی یا خالص ارزش فروش. انتخاب خاصه که قرار است در صورت های مالی گزارش شود باید مبتنی بر مربوط بودن آن به تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان باشد و

خاصه های غیر پولی در یادداشت های توضیحی به استفاده کنندگان انتقال می یابد (شورورزی و نیکو مرام، 1388). بنابراین برای مشخص کردن ویژگی انتخاب خاصه در این تحقیق، گزارش حساسی سالانه شرکت های عضو جامعه مورد بررسی قرار می گیرد، شرکت هایی که انتخاب خاصه را رعایت نکرده باشند، به عنوان بند گزارش انعکاس یافته است به آنها عدد (صفر) و آنهایی که رعایت کرده اند عدد (یک) اختصاص می یابد (سبحانی، رضایی و کاظمی، 1398).

8.2.4. رتبه کیفیت افشاء: رتبه های اختصاص یافته به شرکت ها توسط سازمان بورس اوراق بهادار تهران که از دو قسمت زیر تشکیل شده است (سبحانی، رضایی و کاظمی، 1398):



9.2.4. احتیاط (محافظه کاری): احتیاط عبارتست از کاربرد درجه ای از مراقبت که در اعمال قضاوت برای انجام برآورد در شرایط ابهام مورد نیاز است، به گونه ای که درآمدها یا دارایی ها بیشتر از واقع و هزینه ها یا بدهی ها کمتر از واقع ارائه نشود. در این تحقیق برای ارزیابی شاخص محافظه کاری از مدل گیولی و هین (2000) استفاده شده است که نیکو مرام و بنی مهد (1387) نیز در تحقیق خود از این مدل استفاده کرده است (سبحانی، رضایی و کاظمی، 1398). ((در اکثریت تحقیقات انجام شده در خارج از کشور در سال های اخیر از این مدل استفاده شده است.))

$$\text{شاخص محافظ کاری} = \frac{\text{اقلام تعهدی عملیاتی قبل از استهلاك}}{\text{جمع دارایی هادر اول دوره}} = \frac{\text{OI} - \text{CFO} + \text{Dep}_t}{\text{TA}_{it}}$$

TA: جمع دارایی ها بیانگر اندازه شرکت است ؛ OI: سود عملیاتی ؛ CFO: جریان نقد عملیاتی ؛ DEP_t: هزینه استهلاك

10.2.4. کامل بودن: اطلاعات مالی مندرج در صورت های مالی باید با توجه به کیفیت اهمیت و ملاحظات مربوط به فزونی منافع بر هزینه و ارائه آن کامل باشد.

- حذف بخشی از اطلاعات، ممکن است باعث شود که اطلاعات نادرست یا گمراه کننده شود و لذا قابل اتکاء نباشد و از مربوط بودن آن کاسته شود.

- برای کامل بودن اطلاعات حسابداری نیز از گزارش سالانه حسابرسی استفاده می شود.

- شرکت هایی که بند محدودیت در رسیدگی یا بند شرط درباره عدم افشاء کامل اقلامی از صورت های مالی (مانند ذخیره مالیات) دارند، بخاطر این که اطلاعات آنها کامل نمی باشد عدد (صفر) و آنهایی که بند

پس از جمع آوری پرسشنامه های پاسخ داده شده توسط خبرگان، با استفاده از میانگین هندسی نتایج، ماتریس مقایسات زوجی بدست آمد. ماتریس مزبور به کمک نرم افزار MATLAB تحلیل و اوزان معیارها با استفاده از فرایند تحلیل سلسله مراتبی (AHP) به صورت زیر بدست آمده است.

| جدول (2) اوزان معیارهای خطر حسابرسی | |
|-------------------------------------|------|
| معیار | وزن |
| انحراف از استانداردهای حسابداری | 0/68 |
| انحراف از قوانین مالیات ها | 0/18 |
| انحراف از قوانین بازار سرمایه | 0/09 |
| انحراف از قوانین بازار پول | 0/05 |

1.5. تحلیل توصیفی

جدول شماره 3 و 4، آمار توصیفی شرکت های موجود در نمونه را ارائه می نماید. با توجه به مجازی بودن متغیر کامل بودن و انتخاب خاصه و میانگین آنها به ترتیب مقدار 0/831 و 0/906 می توان دریافت که در این پژوهش، بیش از 80 درصد شرکت های نمونه در طی دوره پژوهش دارای بند گزارش حسابرسی نبوده اند و 91 درصد نشان دهنده شرکت هایی است که انتخاب خاصه را رعایت نموده اند.

| جدول (3): تحلیل توصیفی مقادیر مربوط به متغیرهای مجازی | | | | | |
|---|--------------|--------------|---------|--------------|---------------|
| متغیر | نماد | مقادیر مجازی | فراوانی | درصد فراوانی | تعداد مشاهدات |
| کامل بودن | Completeness | ۰ | 103 | 0/169 | 609 |
| | | ۱ | 506 | 0/831 | |
| انتخاب خاصه | SS | ۰ | 57 | 0/094 | |
| | | ۱ | 552 | 0/906 | |

با توجه به جدول (4) میانگین خطر حسابرسی 0/640 است. میزان حداکثر متغیر خطر حسابرسی با مقدار 0/880 متعلق به شرکت مهرکام پارس در سال 97 و میزان حداقل آن 0/071 متعلق به شرکت شهید قندی در سال 91 است. در میان عناصر تشکیل دهنده خطر حسابرسی بیشترین مقدار میانگین 0/917 است که به انحراف از استانداردهای حسابداری مربوط می شود. میزان حداکثر متغیر انحراف از استاندارد حسابداری با مقدار 1/000 متعلق به شرکت داراب در سال 94 و میزان حداقل آن 0/051 متعلق به شرکت شهید قندی در سال 91 است. انحراف از بازار سرمایه نیز پس از انحراف از استاندارد حسابداری با میانگین 0/167 دارای بیشترین مقدار است. میزان حداکثر متغیر انحراف از بازار سرمایه با مقدار 0/641 متعلق به شرکت های خدمات کشاورزی در سال های 95 و 96 و شرکت کاغذ سازی کاوه در سال 97؛ میزان حداقل آن 0/001 متعلق به شرکت های داده پردازی ایران در سال 91 و الکتریک خودرو در سال 93، سایپا شیشه در سال 94

است. متغیر ارزش پیش بینی کنندگی به طور میانگین برابر با مقدار 30/888 است؛ لذا شرکت های نمونه دارای خطای پیش بینی سود بوده اند. هرچه مقدار این متغیر کمتر باشد نشان دهنده ارزش پیش بینی کنندگی بالای اطلاعات است. متغیر ارزش تاییدکنندگی به طور میانگین برابر با مقدار 0/025- است. ارزش بازخورد منفی، بیانگر کیفیت پایین اطلاعات است. متغیر بیان صادقانه از ضریب تعیین رگرسیون سود به بازده محاسبه شده و قدرت توضیح دهندگی سود روشی برای تعیین میزان بیان صادقانه آن است. همان طور که ملاحظه می شود به طور میانگین برابر با 0/804 است. هرچه این مقدار بیشتر باشد نشان از توضیح دهندگی بالا و بیان صادقانه دارد. متغیر بموقع بودن سود به طور میانگین برابر با 0/808 است. که هرچه میزان ضریب تعیین بزرگ تر باشد یعنی که سود در زمان مناسب تری افشا شده است.

متغیر محافظه کاری شرطی به طور میانگین با مقدار 0/148- است. که مقدار منفی نشان دهنده سود شناسایی شده محافظه کارانه نخواهد بود. متغیر محافظه کاری غیر شرطی به طور میانگین با مقدار 0/711- است. بدیهی است هرچه ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام از ارزش بازار فاصله بگیرد بیانگر محافظه کاری بیشتر است.

جدول (4): آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

| نام متغیر | نماد | میانگین | انحراف معیار | کشیدگی | چولگی | کمینه | بیشینه |
|------------------------------|----------------|---------|--------------|--------|--------|--------|--------|
| خطر حسابرسی | AR | 0/640 | 0/076 | 8,846 | -1/688 | 0/071 | 0/880 |
| انحراف از استاندارد حسابداری | AR1 | 0/917 | 0/093 | 7,815 | -1/132 | 0/051 | 1/000 |
| انحراف از بازار پول | AR2 | -0/002 | 0/164 | 4,450 | 0/899 | -0/366 | 0/701 |
| انحراف از بازار سرمایه | AR3 | 0/167 | 0/108 | 5,881 | 1/316 | 0/001 | 0/641 |
| انحراف از قانون مالیات | AR4 | -0/031 | 0/334 | 4/364 | 1/899 | -0/845 | 2/009 |
| محافظه کاری شرطی | CONSV | -0/148 | 1/066 | 6,349 | -0/924 | -4/787 | 2/973 |
| شاخص محافظه کاری (احتیاط) | SCORE_C | 0/446 | 0/752 | 12/237 | 2,891 | -0/382 | 4/602 |
| رتبه کیفیت افشاء | DC | 0/729 | 0/159 | 2,031 | -0/413 | 0/370 | 0/953 |
| بیان صادقانه | Faithfulness | 0/804 | 0/159 | 3,039 | -0/763 | 0/172 | 0/995 |
| ارزش تاییدکنندگی | Feedback value | -0/025 | 0/176 | 76/232 | -7/933 | -1/985 | 0/693 |

| | | | | | | | |
|-------------------|--------|--------|-------|--------|--------|---------------------|----------------------------|
| 3/700 | -4/744 | -1/348 | 6/215 | 1/155 | 0/669 | Matching | تطابق هزینه با درآمد |
| 0/892 | -3/978 | -2/231 | 8/770 | 1/727 | -0/711 | UCC | محافظه کاری غیر شرطی |
| 135/789 | 4/125 | 1/627 | 5/775 | 25/555 | 30/888 | Predictive value | ارزش پیش بینی کنندگی |
| 1/000 | 0/199 | -0/856 | 3/169 | 0/156 | 0/808 | Timely profit | به موقع بودن سود |
| 5/800 | -5/970 | -0/411 | 6/821 | 1/429 | 0/730 | CF | جریان نقد عملیاتی |
| 33/427 | 24/308 | 0/658 | 3/879 | 1/572 | 27/995 | SIZE | اهرم مالی |
| تعداد مشاهدات 609 | | | | | | | |

2.5. نتایج آزمون فرضیه های پژوهش

ریسک حسابرسی، ریسکی است که حسابرس نظر حسابرسی نامناسبی را در مورد صورت های مالی که حاوی اشتباهات با اهمیت است بیان کند. ریسک حسابرسی ناشی از مفهومی به نام "سطح قابل قبول ریسک حسابرسی" است. هدف از حسابرسی کاهش ریسک حسابرسی به سطح قابل قبول از طریق نمونه گیری و کشف شواهد کافی است.

جهت دستیابی به استانداردهای حسابداری هماهنگ، وجود یک مجموعه پیوسته از اهداف و مبانی مرتبط که بتواند ماهیت، نحوه عمل و حدود گزارشگری مالی را مشخص کند لازم است. چنین مجموعه ای همانند یک قانون پایه در تدوین استانداردهای حسابداری وحل و فصل مسائلی که ممکن است در این راه پیش آید، ملاک عمل قرار خواهد گرفت. علاوه بر مزیت فوق، وجود یک مجموعه از مفاهیم نظری به تعیین حدود قضاوت حرفه ای در تهیه صورت های مالی و محدود کردن رویه های حسابداری به منظور افزایش قابل مقایسه بودن اطلاعات مالی کمک خواهد کرد. از طرفی حسابرسان نقش مهمی در نظارت بر کیفیت گزارش های انتشار یافته توسط شرکتها دارند که در نهایت از طریق گزارش حسابرسی ارائه می شود. در این خود کیفیت گزارشگری مالی می تواند منجر به افزایش ریسک حسابرسی شود. بنابراین در تحقیق حاضر ریسک حسابرسی بر اساس ترکیبی از رویکردهای عوامل چهارگانه انحراف از استانداردهای حسابداری و انحراف از قوانین بازار پول، بازار سرمایه و مالیات محاسبه شد و میانگین موزون مقادیر براساس اوزان بدست آمده از پرسشنامه های پاسخ داده شده توسط خبرگان با استفاده از فرآیند تحلیل سلسله مراتبی (AHP) محاسبه و به عنوان معیاری جهت اندازه ریسک حسابرسی بکارگرفته شد. از ویژگی های کیفی مفاهیم گزارشگری مالی (انتخاب خاصه، کامل بودن، ارزش پیش بینی کنندگی، ارزش تاییدکنندگی، به موقع بودن سود، محافظه کاری شرطی و غیر شرطی، شاخص محافظه کاری (احتیاط) رتبه کیفیت افشاء، تطابق هزینه با درآمد، بیان صادقانه) استفاده شد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش به منظور بررسی رابطه بین ویژگی های کیفی مفاهیم گزارشگری و ریسک حسابرسی به شرح جدول 5 قابل مشاهده است. برای اندازه گیری قدرت توضیح دهنده مدل از

ضریب تعیین (R_2) استفاده گردید. با توجه به نتایج آزمون مقدار آماره اف بیانگر معنادار بودن کل رگرسیون ، کمتر از سطح خطای پنج درصد است ؛ بنابراین اطمینان از نکویی برازش و معنادار بودن آن حاصل شد. با توجه به نتایج جدول شماره 5 از آنجا که تنها سطح معناداری متغیرهای انتخاب خاصه ، بیان صادقانه ، محافظه کاری مشروط و به موقع بودن سود به ترتیب با مقدار 0/031 و 0/017 و 0/001 و 0/027 کمتر از 5٪ است ، بنابراین ارتباط معناداری بین ویژگی های کیفی فوق با ریسک حسابداری برقرار است. و در ارتباط با سایر ویژگی های کیفی مفاهیم گزارشگری ارتباط معناداری یافت نشد.

جدول(5): نتایج آزمون فرضیه پژوهش

| نماد | ضرایب | آماره تی | احتمال | VIF | ضریب تعیین: 0/462 |
|------------------|-------|----------|--------|-----|-----------------------------|
| C | 0/721 | 392/ | 000/ | - | |
| SS | 0/020 | 165/ | 031/ | 026 | |
| Completeness | 0/004 | 644/ | 520/ | 056 | دوربین واتسون: 2/142 |
| CONSV | 0/001 | 674/ | 001/ | 017 | |
| SCORE_C | 0/012 | 089/ | 437/ | 021 | |
| DC | 0/029 | 097/ | 137/ | 059 | احتمال آماره اف فیشر: 0/000 |
| Faith fulness | 0/031 | 2/402 | 017/ | 028 | |
| Feedback value | 0/010 | 338/ | 182/ | 069 | اف لیمر: 0/000 |
| Matching | 0/000 | 108/ | 914/ | 026 | |
| UCC | 0/009 | 994/ | 067/ | 055 | آزمون هاسمن: 0/000 |
| Predictive value | 0/000 | 686/ | 068/ | 025 | |
| Timely profit | 0/017 | 237/ | 027/ | 035 | |

هدف از پژوهش حاضر آزمون ارزیابی ریسک حسابرسی تحت تأثیر مفاهیم کیفیت گزارشگری بین 87 شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های 1391 الی 1397 است.

مشارکت‌کنندگان در بازار سرمایه برای تصمیم‌گیری‌های خود بیشتر به رقم سود خالص توجه دارند و اختیار عمل مدیران در استفاده از اصول تحقق و تطابق از طریق برآورد و پیش‌بینی از جمله عواملی است که سود را تحت تأثیر قرار می‌دهد. به نظر می‌رسد در صورتی که بنا به دلایلی نظیر ابقاء در شرکت، دریافت پاداش و سایر عوامل مدیر خواسته یا ناخواسته وضعیت شرکت را مطلوب جلوه دهد. در این صورت کیفیت سود شرکت‌ها تحت تأثیر مبانی گزارشگری و صلاح دید مدیران قرار می‌گیرد در نتیجه هرچه سود از کیفیت پایینی برخوردار باشد به موقع بودن سود کمتر خواهد بود. در این بین حسابرسان هنگام ارزیابی سیستم کنترل داخلی واحد مورد رسیدگی نسبت به صداقت مدیریت دچار شک و تردید می‌شوند و ممکن است به این نتیجه برسند که اطلاعات ارائه شده قابل اتکاء و معتبر نیستند و باعث افزایش شدید ریسک حسابرسی شود. همچنین اگر قرار است اطلاعات بیانگر صادقانه معاملات و سایر رویدادهایی که مدعی بیان آن‌هاست باشد، لازم است که این اطلاعات بر اساس محتوا و واقعیت اقتصادی و نه صرفاً شکل قانونی آنها به حساب گرفته شود و حذف بخشی از اطلاعات ممکن است باعث شود که اطلاعات نادرست یا گمراه‌کننده شود در نتیجه با حذف بخشی از اطلاعات موجب گمراه‌کنندگی اطلاعات شده و به قابلیت اتکا و مربوط بودن اطلاعات صدمه جدی وارد می‌کند و این امر منجر به افزایش ریسک حسابرسی خواهد شد. نتایج نشان دهنده آن است که بین به موقع بودن سود، بیان صادقانه، انتخاب خاصه با ریسک حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. نتایج این پژوهش به نوعی با پژوهش بشیری منش و پاکدل (1398) همسو است.

محافظه کاری همواره، اصلی پایدار در حسابداری بوده و موجب محدود نمودن رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت می‌گردد. دو دیدگاه در ارتباط با تأثیر محافظه کاری صاحبکار بر ریسک حسابرسی ارائه شده است. دیدگاه اول اشاره به رابطه معکوس محافظه کاری با ریسک حسابرسی دارد. براین اساس محافظه کاری موجب کاهش ریسک ذاتی و به دنبال آن کاهش ریسک حسابرسی می‌شود و دیدگاه دوم بیانگر رابطه مستقیم محافظه کاری با ریسک حسابرسی است. براین اساس محافظه کاری به دنبال افزایش احتمال بحران مالی و ریسک درماندگی می‌تواند ریسک دعوی حقوقی حسابرسان را افزایش دهد. با توجه به نتایج پژوهش بین محافظه کاری شرطی و ریسک حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری وجود دارد. نتایج این پژوهش به نوعی با نتایج نیشیتمان، کونوازاکو و نورافزا (2019) مطابقت دارد.

با توجه به نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل آماری بین سایر ویژگی‌های کیفی مفاهیم گزارشگری با ریسک حسابرسی رابطه معناداری مشاهده نشد. یافته‌های پژوهش آشکار ساخت که فقط چهار ویژگی کیفی اطلاعات حسابداری بر مدل ریسک حسابرسی اثرگذار هستند. وجود این عوامل ممکن است احتمال ارائه نادرست صورت‌های مالی را بیش از حد معمول افزایش دهد و توجه حسابرسان به این عوامل به عنوان نشانه‌های ریسک مطرح شود. از طرفی داشتن تمام این ویژگی‌ها بطور یکجا در تهیه و ارائه کلیه اطلاعات حسابداری بدلیل تضاد بین این ویژگی‌ها عملاً دشوار و غیرممکن است لذا به منظور کاهش یا رفع این گونه تضادها ناگزیر باید به ویژگی‌هایی که برای تحقق هدف‌های حسابداری و گزارشگری مالی ضروری‌تر است بهای بیشتری داد و در موارد لزوم از برخی به نفع سایر ویژگی‌ها صرف‌نظر کرد.

با توجه به نتایج پژوهش حاضر پیشنهاد می‌شود سازمان حسابرسی به عنوان متولی تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی در ایران با توجه به اهمیت عوامل موثر بر ریسک حسابرسی توجه ویژه مبذول دارد و

در این راستا اقدام به تدوین استانداردهای خاصی در مورد رسیدگی به ویژگی‌های کیفی مفاهیم گزارشگری برای حسابرسان کند.

برای پژوهش‌های آتی پیشنهادهای به شرح زیر ارائه می‌شود:

1- با توجه به این که در این پژوهش به بررسی تاثیر ویژگی‌های کیفی مفاهیم گزارشگری بر ریسک حسابداری پرداخته شده است. پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی به بررسی و رتبه بندی و تعیین اهمیت ویژگی‌های کیفی مفاهیم گزارشگری با در نظر گرفتن ریسک حسابداری بپردازند.

2- در این پژوهش جهت سنجش عوامل مؤثر بر شناسایی خطر حسابداری، نسبت به انجام مصاحبه با خبرگان اقدام گردید و سپس با طرح سوالات بصورت زوجی بین خبرگان نسبت به تعیین اوزان عوامل اقدام شده است. پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی با استفاده از مجموعه‌های فازی (فازی مثلثی، فازی زنگوله و...) و شبکه‌های عصبی، اقدام به بررسی خطر حسابداری نمایند.

در نهایت در این پژوهش، بامحدودیت‌هایی روبه‌رو بوده ایم؛ 1- قوانین و مقررات بعضاً در صنایع مختلف متفاوت و متنوع است، لذا برای رفع این محدودیت، انحراف از قوانین و مقررات به تفکیک هر صنعت انجام شده است. در این پژوهش برای گروه بندی عوامل مؤثر بر خطر حسابداری از تکنیک تحلیل عاملی مولفه اصلی استفاده شده است که در صورت استفاده از روش‌های دیگر نظیر دلفی امکان تغییر طبقه بندی محتمل است. لذا طبقه بندی بکاررفته و نتایج حاصله، ناشی از محدودیت مدل مزبور می‌باشد.

فهرست منابع

الف - منابع فارسی

- اعتمادی، حسین، باباجانی، جعفر؛ عادل، آذر؛ دیانتی ددیلمی، زهرا (1388). تاثیر فرهنگ سازمانی، تمرکز مالکیت و ساختار مالکیت بر کیفیت اطلاعات مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، علوم مدیریت ایران، دوره 4، شماره 15، صص 59-85.
- انور خطیبی، سعید؛ برادران حسن زاده ریال رسول؛ متقی، علی اصغر؛ تقی زاده، هوشنگ. (1398). بررسی تاثیر کیفیت حسابداری از دیدگاه گروه‌های مختلف بر کیفیت گزارشگری مالی. فصلنامه حسابداری و حسابداری مدیریت. دوره 8، شماره 31، صص 245-260.
- بشیری منش، نازنین؛ پاکدل، ملیحه (1398). کیفیت گزارشگری مالی و بندهای تعدیلی حسابداری. فصلنامه پژوهش حسابداری و حسابداری دانشگاه الزهراء. دوره 9، شماره 1، شماره پیاپی 32، صص 61-80.
- بولو، قاسم. باباجانی، جعفر. محسنی ملکی، بهرام. (1391)، "رابطه بین وجه نقد بیشتر و کمتر از حد بهینه، با عملکرد آینده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". مجله دانش حسابداری. سال سوم، شماره 11، صص 7-29.
- جبارزاده کنگرلویی، سعید؛ محمدزاده سالطه، حیدر و رضایی، فاطمه (1396). بررسی تأثیر خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری (مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران) بر هزینه سرمایه سهام عادی. نشریه تحقیقات حسابداری و حسابداری. دوره 9، شماره 36، صص 35-50.
- دستگیر، محسن و واحدپور، موسی. (1396). علامت دهی از طریق اقلام تعهدی اختیاری و تاثیر آن بر سرمایه گذاری در دارایی‌های سرمایه‌ای و نرخ بازده دارایی‌ها در شرکت‌های بامحدودیت مالی. مجله دانش حسابداری. دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه شهید باهنر کرمان، دوره هشتم، شماره سه، پیاپی 30، صص 113-140.

- داوری، طاهرو نظری پور، محمد (1393)، بررسی نگرش جامعه حرفه ای حسابرسی ایران نسبت به خطر حسابرسی با رویکرد بخش عمومی، دوفصلنامه حسابداری دولتی، سال اول، شماره 2، صص 42-54.
- زکی زاده، محمد امین، رضایی، فرزین، نوروش، ایرج (1398). شناسایی خطر حسابرسی، مبتنی بر مدیریت خطر جامع و راهبری شرکتی. مجله مدیریت توسعه و تحول. شماره 36. صص 11-23.
- سبحانی، مجتبی؛ رضایی، فرزین؛ کاظمی، حسین (1398). ارزیابی کیفیت اطلاعات حسابداری ارائه شده با استفاده از الگوریتم تجمع ذرات مطالعه موردی بورس اوراق بهادار تهران. مجله دانش حسابرسی. سال نوزدهم، شماره 77، صص 291-313.
- شورورزی، محمدرضا؛ نیکومرام، هاشم (1389). ارائه مدلی برای ارزیابی کیفیت سود با استفاده از خصوصیات کیفی مفاهیم نظری گزارشگری مالی در ایران. پژوهش های حسابداری و حسابرسی، دوره 2، شماره 7، صص 110-127.
- ملایی، مهنام. (1390). محتوای اطلاعاتی معیارهای ریسک حسابداری در پیش بینی ریسک سیستماتیک. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی. سال سوم. شماره 9. صص 155-177.
- ملا امینی، وحید؛ مرفوع، وحید (1394). رابطه بین کیفیت افشای اطلاعات و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال 11، شماره 45، صص 51-71.
- نیکو مرام، هاشم؛ بنی مهد، بهمن (1387). تبیین و ارائه الگو برای اندازه گیری محافظه کاری حسابداری. مجله آینده پژوهی مدیریت. دوره 19، شماره 2، پیاپی 77، صص 1-16.
- نصرالهی، زهرا؛ عارف منش، زهره (1389). بررسی رابطه مالکیت و کیفیت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله دانش حسابداری، دوره 1، شماره 3، صص 117-138.

ب- منابع انگلیسی

- AbbasZadeh, R. (2017). An Empirical Study: The Effect of Audit Fees and Risk on The Quality of Financial Reporting. In *etitucien universitaria Salazar Y Herrera IUSH. QUID 2017*, pp. 2888-2893, Special Issue N°1- ISSN: 1692-343X, Medellín-Colombia .
- Beaver, W.H. and Ryan, S.G. (2000). Biases and logs in book value and their effects on the ability of the book-to-market ratio to predict book return on equity. *Journal of Accounting Research*, 38 (Spring): 1359-1373.
- Baxter (2007), *Audit Committees and financial reporting quality*, PhD Dissertation Thesis, University of Queensland, Australia.
- Beaver, W.H (1989). "Financial Reporting: An Accounting Revolution", Englewood Cliffs, N.J. Prentice Hall.
- Chambers, R. J. (1996). *ends, Ways, Means, and Conceptual Frameworks*, Abacus, Vol.32, No.2, pp.119-132.
- Dichev, I. and V. W. Tang (2008). Matching and the changing properties of accounting earnings over the last 40 years. *The Accounting Review*, 83:1-36.
- FASB (1980), *Statement of concepts No 2, Con 2, Qualitative characteristics of accounting information*.
- Givoly D., Hayn C. The changing Time-series Properties of Earnings, Cash Flows and Accruals: Has Financial Reporting Become More Conservative?, *Journal of Accounting and Economics*; 29(3):2000, 287-320.

- IASB (2008). Exposure Draft on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting Chapter 1 & Chapter 2.
- Jonas, G. & Blanchet, J. (2000). Assessing Quality of Financial Reporting. *Accounting Horizons*, 14(3). (Cited in Baxter, 2007).
- Jaffar, N. (2009). Fraud Detection: The Moderating Role of Fraud Risk Level. *Journal of Business and Public Affairs*, 3(1), 1-15.
- Kormendi, R., and Lipe, R. (1987). Earnings innovations, earnings persistence, and stock returns. *Journal of Business*, 60, 323-345.
- Kothari, S P, and Jerold Zimmerman, (1995). Price and return models, *Journal of Accounting and Economics* 20 (2): 155-192.
- Knechel, W. R. (2013). Do auditing standards matter? *Current Issues in Auditing*, 7, A1 –A16. doi:10.2308/cia-50499.
- Mautz, R.K , and H. Sharaf , (1961) , *The Philosophy of Auditing* , American Accounting Association.
- Nishtiman H. M, Ku Nor Izah Ku, I, Noor Afza A, (2019). Audit Quality and Accounting Conservatism . *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies; Yalova* Vol. 5, Iss. 2, : 1-23. DOI:10.32602/jafas.2019.17.
- Shafiee Sardasht, Morteza, Rashedi, Elham. (2018). Identifying Influencing Factors of Audit Risk Model: A Combined Fuzzy ANP-DEMATEL Approach. *The International Journal of Digital Accounting Research* Vol. 18, ISSN: 2340-5058, pp. 69-117.
- Zheng ,Fenting (2019). The Impact of Accounting Information Comparability on Audit Time Lag. *International Conference on Education, Economics and Information Management. Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, volume 428.