

Investigating the relationship between the failure of financial statement audits and the contagion effect of audit quality reduction

Anahita Zandi¹

Received: July 24, 2024

Accepted: September 21, 2024

Abstract

Purpose: The main purpose of this research is to provide evidence about the contagion effect of audit quality reduction. The failure of the audit affects the quality of financial analysis and has a great impact on the accuracy of decision-making due to the bias in important information.

Methodology: Using the considered limitations. 141 companies were selected as the research sample in the period of 2016-2022. To test research hypotheses, multivariate linear regression based on panel data has been used.

Findings: The results of this research show that the failure of the audit in detecting the distortion in the financial statements lowers the quality of the audit of other companies that have been audited by the same auditor. There is also the finding that the contagion effect of audit quality reduction is stronger for auditors of non-ranked A audit companies and non-industry experts. In fact, audit failures can happen. It is possible that a failure to audit a particular customer unit will affect the failure of other customers receiving the service. If such contagion is proven, the accounting profession and accounting firms will face great challenges to maintain professional credibility, which should be given special attention.

Originality: The findings of this research can encourage audit companies to design quality control for audit services. This action takes into account the issue of maintaining the quality of audit and credit services.

Keywords: Audit failure, audit quality, reputation, specialist auditor.

JEL Classification: M42

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Qods City Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (zandi_anna@yahoo.com)

Cite this paper: Zandi, A. (2024). Investigating the relationship between the failure of financial statement audits and the contagion effect of audit quality reduction. *Journal of Accounting & Financial Transparency*, 2(2), 51-66. [In Persian]

 <https://doi.org/00.00000/aft.0000.0000000.0000>



بررسی رابطه عدم موفقیت حسابرسی صورت‌های مالی بر اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسی

آناهیتا زندی^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۵/۰۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۳۱

چکیده

هدف: هدف اصلی این پژوهش فراهم ساختن شواهدی در مورد اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسی است. عدم موفقیت حسابرسی روی کیفیت تحلیل‌های مالی انجام شده اثر می‌گذارد و به خاطر سوگیری در اطلاعات مهم، تأثیر زیادی در دقت تصمیم‌گیری دارد.

روش‌شناسی: با استفاده از محدودیت‌های در نظر گرفته شده، تعداد ۱۴۱ شرکت در بازه زمانی ۱۴۰۱-۱۳۹۵ به‌عنوان نمونه پژوهش انتخاب گردید. جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از رگرسیون خطی چند متغیره مبتنی بر داده‌های تابلویی بهره گرفته شده است.

یافته‌ها: نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که عدم موفقیت حسابرسی در تشخیص تحریف در صورت‌های مالی، کیفیت حسابرسی سایر شرکت‌هایی که توسط همان حسابرس، حسابرسی شده‌اند را پایین می‌آورد. این یافته نیز وجود دارد که اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسی برای حساب‌برسان شرکت‌های حسابرسی غیر رتبه الف و غیرمتخصص صنعت قوی‌تر است. در واقع، عدم موفقیت حسابرسی می‌تواند اتفاق بیفتد. این امکان وجود دارد که عدم موفقیت در حسابرسی یک واحد خاص مشتری، روی شکست سایر مشتریانی که خدمات دریافت می‌کنند، اثر بگذارد. اگر چنین سرایتی اثبات شود، حرفه‌ی حسابداری و شرکت‌های حسابداری با چالش‌های بزرگی برای حفظ اعتبار حرفه‌ای روبرو خواهند شد که باید توجه خاصی به آن‌ها داشت.

دانش افزایی: یافته‌های این پژوهش می‌تواند، شرکت‌های حسابرسی را ترغیب کند تا برای خدمات حسابرسی، کنترل کیفی طراحی کند. این اقدام با در نظر گرفتن مسئله‌ی حفظ کیفیت خدمات حسابرسی و اعتبار صورت می‌گیرد.

کلیدواژه‌ها: اعتبار، حساب‌برسان متخصص، کیفیت حسابرسی، عدم موفقیت حسابرسی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42

۱. استادیار، گروه حسابداری، واحد شهر قدس، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (zandi_anna@yahoo.com)

استناد: زندی، آناهیتا. (۱۴۰۳). بررسی رابطه عدم موفقیت حسابرسی صورت‌های مالی بر اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسی. *حسابداری و شفافیت مالی*، ۲(۲)، ۶۶-۵۱.

مقدمه

حسابرسان نقش مهمی را در تعیین کیفیت صورت‌های مالی ایفا می‌کنند. حسابرسان مستقل باید بتوانند با بالا بردن قابلیت اطمینان و اعتبار، به ارزش گزارش‌های مالی اضافه کنند (حدیب و کوک^۱، ۲۰۰۵). فرآیند حسابرسی حسابرسان برای تشخیص و پرده برداری از اقدامات ناسالم مدیریت و سهامداران عمده سودمند است (لین^۲ و همکاران، ۲۰۰۹). برای اینکه حسابرسان بتوانند خدمات بهینه‌ای را فراهم کنند، باید ماهر باشند. بحث پیرامون کیفیت حسابرسان در مرکز تعیین کیفیت صورت‌های مالی قرار دارد. یکی از معیارهای کیفیت حسابرسی، عدم موفقیت حسابرسی است. عدم موفقیت حسابرسی نشان می‌دهد که کیفیت خدمات حسابرسی پایین آمده است (لی^۳ و همکاران، ۲۰۱۷). عدم موفقیت حسابرسی می‌گوید حسابرسان نمی‌توانند همه‌ی خطاهای شرکت در گزارشگری مالی را تشخیص دهند. بررسی کاهش کیفیت حسابرس حائز اهمیت است زیرا کاربران صورت‌های مالی به اطلاعات موجود در صورت‌های مالی علاقه‌مندند (کسل^۴ و همکاران، ۲۰۱۲).

فرانسیس و میکاس^۵ (۲۰۱۳) پی بردند که عدم موفقیت حسابرسی نشان دهنده‌ی مشکلی سیستمی در شرکت‌های حسابداری است. این مشکل سیستمی قابلیت این را دارد که اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسی ایجاد کند. اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد که حساب‌رسانی که کیفیت حسابرسی پایینی دارند روی عدم موفقیت حسابرسی سایر شرکت‌هایی که توسط همان حسابرس حسابرسی می‌شوند اثر می‌گذارند (دو و لی^۶، ۲۰۱۸؛ فرانسیس و میکاس، ۲۰۱۱؛ گال^۷ و همکاران، ۲۰۱۵؛ لی و همکاران، ۲۰۱۷). عدم موفقیت در حسابرسی با تحریف در صورت‌های مالی (که در ارائه‌ی مجدد بعدی آشکار می‌شود) مشخص می‌شود. اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسی از طریق وجود حداقل یک شرکت که ارائه‌ی مجدد گزارش مالی انجام داده و متعاقباً، وجود یک شرکت دیگر که توسط همان حسابرس حسابرسی شده و قابلیت داشتن کیفیت پایین حسابرسی دارد مشخص می‌شود.

فرض بر این است که اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسی به ویژگی‌های حسابرسان بستگی دارد. حسابرسان با ویژگی‌های صلاحیتی بالا امکان مهار اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسی را فراهم می‌کنند. یکی از ویژگی‌های حسابرسان اعتبار حسابرس است. اعتبار حسابرس را می‌توان با این مسئله در نظر گرفت که حسابرسان به شرکت‌های رتبه الف حسابرسی وابسته هستند یا خیر. با توجه به اهمیت حفظ اعتبار، حسابرسان وابسته به شرکت بزرگ حسابرسی (رتبه الف) در مقایسه با حساب‌رسانی که ارتباطی با این شرکت ندارند، انگیزه‌ی اصلاح هر گونه مشکل سیستماتیک که باعث اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود را دارند (شاپاریه و روچایتون^۸، ۲۰۲۳).

ویژگی دیگر حسابرسان، تخصص حسابرس در صنعت^۹ است. اندیانی و وارسونو^{۱۰} (۲۰۱۳) می‌گویند حسابرسان متخصص حساب‌رسانی هستند که در استخدام، آموزش، فناوری اطلاعات، و فناوری بالای حسابرسی سرمایه‌گذاری

1. Hudaib & Cooke

2. Lin

3. Li

4. Cassell

5. Francis & Michas

6. Du & Lai

7. Gul

8. Shachariyah & Rochayatun

9. Auditor's industry specialization

10. Andayani & Warsono

می‌کند و توانایی زیادی در تشخیص تحریف دارند (کریستیان و نوگراهانتی^۱، ۲۰۱۴؛ پوجیلستاری و هروسیتیا^۲، ۲۰۱۳). در ایران، حسابرسی که تخصص بالایی در صنعت دارند در مقایسه با غیر متخصصین، قادرند کیفیت گزارش‌های مالی را بهبود ببخشند (عرب‌زاده و پرویزلو، ۱۳۹۹؛ فزل سفلی و همکاران، ۱۳۹۷). با وجود تخصص در صنعت، اثر سرایتی می‌تواند توسط حسابرسان متخصص صنعت در مقابل حسابرسان غیر متخصص، مهار شود. شواهدی وجود دارد که نشان می‌دهند بسیاری از حسابرسان و شرکت‌های حسابرسی از قوانین و استانداردهای مربوطه برای حفظ کیفیت خدمات حسابرسی تبعیت نمی‌کنند. شاید این پدیده تنها قطره‌ای از دریا باشد که به پژوهش و اقدامی جدی برای حل مسئله نیاز دارد. از طرفی این امکان وجود دارد که عدم موفقیت در حسابرسی یک واحد خاص مشتری، روی شکست سایر مشتریانی که خدمات دریافت می‌کنند اثر بگذارد. اگر چنین سرایتی اثبات شود، حرفه‌ی حسابداری و شرکت‌های حسابداری با چالش‌های بزرگی برای حفظ اعتبار حرفه‌ای روبرو هستند که باید توجه خاصی به آن‌ها داشت. این مطالعه، اطلاعات قابل توجهی را در مورد ریشه‌ی مشکلات مربوط به کاهش کیفیت حسابرسی توسط حسابرسان فراهم می‌کند. نتایج آن نیز مسیری را به نهادهای نظارتی ارائه می‌دهند تا اقدامات اصلاحی را به منظور حفظ سطح بالای کیفیت حسابرسی انجام دهند.

این مقاله در ادامه به این صورت سازماندهی شده است. بخش دوم چارچوب نظری و ادبیات مربوطه را تشریح می‌کند و همچنین فرضیه‌ها را توسعه می‌دهد. بخش «روش شناسی پژوهش» روش پژوهش را شرح می‌دهد. بخش «نتایج» به ارائه‌ی نتایج و بحث در مورد آن‌ها می‌پردازد و از این مطالعه نتیجه‌گیری می‌کند.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

نظریه‌ی نمایندگی^۳ نظریه‌ای است که رابطه‌ی نمایندگی را به عنوان رابطه‌ای تعریف می‌کند که بین یک یا چند طرف (کارفرمایان) با طرفین دیگر (نماینده‌ها) وجود دارد، و این دو گروه برای مدیریت شرکت بر اساس منافع کارفرما، و از جمله تفویض اختیار تصمیم‌گیری به نماینده‌ها با هم در ارتباطند (جنسن و مک‌کلینگ^۴، ۱۹۷۶). کارفرمایان مشوق‌هایی را برای نماینده‌ها در نظر می‌گیرند و هزینه‌ی نظارت را پرداخت می‌کنند تا نماینده‌ها کارهای انحرافی انجام ندهند (جنسن و مک‌کلینگ، ۱۹۷۶). کارفرمایان اطلاعات کافی در مورد عملکرد نماینده‌ها ندارند. نماینده‌ها از اطلاعات بیشتری درباره‌ی ظرفیت، فضای کاری و شرکت برخوردارند. این همان چیزی است که منجر به عدم توازن اطلاعات کارفرما و نماینده می‌شود. این عدم توازن اطلاعاتی تحت عنوان عدم تقارن اطلاعاتی^۵ شناخته می‌شود. این فرض که افراد در جهت ارتقاء خود عمل می‌کنند، باعث می‌شود که نماینده از عدم تقارن اطلاعاتی که دارد برای مخفی کردن برخی از اطلاعاتی که برای کارفرما ناشناخته است، استفاده کند. عدم تقارن اطلاعاتی و تضاد منفعلی که بین کارفرما و نماینده رخ می‌دهد، نماینده را تشویق می‌کند تا اطلاعات نادرست را به کارفرما ارائه کند، به خصوص اگر اطلاعات مربوط به اندازه‌گیری عملکرد نماینده باشد. یکی از مکانیسم‌های کاهش تضادهای نمایندگی، وجود یک طرف مستقل است که صورت‌های مالی تهیه شده توسط نماینده را بررسی می‌کند. طرف مستقل، حسابرس است. حسابرسان نیز نمایندگان

¹. Christiani & Nugrahanti

². Pujilestari & Herusetya

³. Agency theory

⁴. Jensen & Meckling

⁵. Information asymmetry

کارفرما جهت نظارت بر سایر نمایندگان (مدیریت) هستند زیرا نظریه‌ی نمایندگی توضیح می‌دهد که کارفرما به مدیریت اعتماد کامل ندارد (بودیسانتوسو و کورنیاوان^۱، ۲۰۲۴). فرآیند حسابرسی نوعی خدمات تضمینی است که هدف آن بهبود کیفیت اطلاعات تولید شده توسط مدیریت است. یکی از مکانیسم‌های کاهش عدم تقارن اطلاعاتی در صورت‌های مالی، انجام حسابرسی صورت‌های مالی، ارزیابی صورت‌های مالی شرکت و اظهارنظر نسبت به نتایج حسابرسی است.

اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسی

هدف اصلی حسابرسان از حسابرسی صورت‌های مالی این است که تضمین کنند که گزارش‌های مالی به شیوه‌ای منصفانه و مطابق با استانداردهای موضوعه‌ی حسابداری ارائه می‌شوند (شاچاریه و روچایتون، ۲۰۲۳؛ ایکاتان-آکونتان-پابلیک-ایندونزی، ۲۰۱۵؛ هیئت استانداردهای بین‌المللی تضمین و حسابرسی، ۲۰۰۹). برای دستیابی به این اهداف، حسابرسان باید از نظر همه‌ی قابلیت‌های مورد نیاز برای انجام وظایف حسابرسی از کیفیت بالایی برخوردار باشند. معیارهای مختلفی در رابطه با ویژگی‌های حسابرسان وجود دارند که کیفیت حسابرسی را توصیف می‌کنند، مانند تخصص حسابرس (اندیانی و وارسونو، ۲۰۱۳؛ کریستیانی و نوگراهاتی، ۲۰۱۴؛ پوجیلستاری و هروستیا، ۲۰۱۳)، اعتبار حسابرس (کانگارتنام^۲ و همکاران، ۲۰۱۰) و وابستگی سازمانی شرکت حسابرس (رتبه الف و غیر الف) (جین و آگاروالا، ۲۰۲۳، ممیس و ستناک، ۲۰۱۲؛ یاسار^۳، ۲۰۱۳). بر اساس نتایج حسابرسی، کیفیت حسابرسی را می‌توان از کیفیت صورت‌های مالی دریافت. یکی از معیارهای کیفیت صورت‌های مالی مرتبط با عملکرد حسابرس، تحریف صورت‌های مالی (که در دوره بعدی با تجدید ارائه آشکار می‌شود) است که نشانه‌ای از کیفیت پایین حسابرسی است (دو و لی، ۲۰۱۸). تحریف نشان دهنده‌ی نقض استانداردهای حسابداری و مقررات گزارشگری مالی است، بنابراین می‌توان از آن به عنوان تصویری از کیفیت حسابرس استفاده کرد (فرانسیس و میکاس، ۲۰۱۳). تحریف عبارت است از عدم دستیابی به هدف اصلی حسابرسی صورت‌های مالی یا عدم موفقیت حسابرسی است. به این معنی که عملکرد حسابرس به عنوان یک واسطه در نظریه‌ی نمایندگی برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی محقق نمی‌شود.

برای عدم موفقیت حسابرسی در یک شرکت حسابرسی این توضیح وجود دارد که عدم موفقیت حسابرسی نشان‌دهنده‌ی کیفیت پایین کار حسابرسی (یا عوامل خاصی از جانب شرکت-مشتری) (فرانسیس و میکاس، ۲۰۱۳) مانند پیچیدگی استانداردهای حسابداری، کنترل‌های داخلی، تغییرات در سطوح اهمیت، محافظه‌کاری حسابرس، مدیریت سود، پیچیدگی معامله و سیاست‌های مدیریتی شرکت (پلاملی و یون^۴، ۲۰۱۰) می‌باشد. هم‌چنین عدم موفقیت حسابرسی در ارتباط با اثر سرایتی، یک مشکل نظام‌مند را در شرکت حسابرس توصیف می‌کند که ناشی از ویژگی‌های کلی شرکت حسابرس است (فرانسیس و میکاس، ۲۰۱۳). اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسی می‌تواند به واسطه‌ی ویژگی‌های عمومی شرکت حسابرسی رخ دهد که این ویژگی‌ها، فقدان توانمندی در حسابرس و روندهای کنترل کیفی هستند که به کیفیت پایین حسابرسی می‌انجامد (فرانسیس و میکاس، ۲۰۱۳). این باعث عملکرد پایین شرکت حسابرسی می‌شود. وجود اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسی توسط دو و لی (۲۰۱۸) و فرانسیس و میکاس (۲۰۱۳)

¹. Budisantoso & Kurniawan

². Kanagaretnam

³. Yasar

⁴. Plumlee & Yohn

اثبات شده است؛ این پژوهشگران پی بردند که شرکت حسابرسی که صورت‌های مالی شرکتی را حسابرسی می‌کند که تحریف را تجربه می‌کند روی کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط همان شرکت حسابرسی اثر می‌گذارد. لی و همکاران (۲۰۱۷) پی بردند که صورت‌های مالی که تحریف شده‌اند در دوره‌ی بعدی کیفیت گزارش مالی پایینی دارند اگر حسابرس، همان حسابرس باشد.

فرضیه‌های پژوهش

تحریف صورت‌های مالی (که در ارائه‌ی مجدد دوره‌ی بعدی آشکار می‌شود) نشانه‌ای از ضعف کیفیت حسابرسی است. ارائه‌ی مجدد گزارش مالی نشان می‌دهد که نقض استانداردها یا مقررات گزارشگری مالی در صورت‌های مالی قبلی رخ داده است (طاهری و نصیری، ۱۳۹۹، دو ولی، ۲۰۱۸). تحریف صورت‌های مالی می‌تواند به عنوان معیاری برای عدم موفقیت حسابرسی حسابرس استفاده شود. مسئولیت وجود تحریف به عهده‌ی شرکت حسابرس است، مسئولیت نتایج حسابرسی صورت‌های مالی به عهده‌ی شرکت حسابرس است زیرا حسابرسان فردی از طرف شرکت حسابرس حسابرسی می‌کنند. با وجود مشکلات سیستماتیک در شرکت حسابرسی که ناشی از ویژگی‌های کلی شرکت حسابرسی است، سایر شرکت‌های حسابرسی شده توسط همان حسابرس نیز کاهش کیفیت حسابرسی را تجربه می‌کنند (فرانسیس و میکاس، ۲۰۱۳). پلاملی و یون (۲۰۱۰)، ۳۷۴۴ ارائه‌ی مجدد مربوط به سال‌های ۲۰۰۳ تا ۲۰۰۶ را بررسی کرده و چهار دلیل اصلی را شناسایی کردند: اکثریت (۵۷٪) ارائه‌های مجدد ناشی از خطای داخلی شرکت و به دنبال آن ویژگی‌های استانداردهای حسابداری (۳۷٪) شامل پیچیدگی، عدم وضوح استاندارد و نیاز به استفاده از قضاوت در بکارگیری استاندارد هستند. مابقی موارد ارائه‌ی مجدد به دلیل تقلب (۳٪) و پیچیدگی معامله (۳٪) می‌باشند. این بدان معنا است که حسابرس خارجی یک شرکت در قبال اجازه دادن به شرکت برای صدور صورت‌های مالی که به هر یک از این چهار علت تحریف شده‌اند مسئولیت دارد زیرا حسابرسان «مسئولیت دارند حسابرسی را طوری برنامه ریزی کرده و به انجام برسانند که در مورد اینکه صورت‌های مالی عاری از هرگونه تحریف داده، چه ناشی از اشتباه و چه ناشی از تقلب، هستند اطمینان منطقی حاصل کنند» در نتیجه، یک حسابرسی با کیفیت بالا باید، در صورت ثابت بودن سایر شرایط، تحریف‌های ناشی از هر یک از دلایل فوق را با نرخ بالاتری نسبت به حسابرسی با کیفیت پایین تشخیص دهد، و در این راستا قضاوت حرفه‌ای مورد نیاز برای مقابله با پیچیدگی و تفسیر و اجرای استانداردهای حسابداری را داشته باشد. در نتیجه، وجود یک ارائه‌ی مجدد حسابداری نشان می‌دهد که حسابرسی نسبتاً با کیفیت پایین رخ داده است.

بر اساس این توضیح، اولین فرضیه‌ی این مطالعه به شرح زیر است.

فرضیه اول: تحریف صورت‌های مالی در حداقل یک شرکت مشتری باعث ایجاد اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسی در شرکت‌هایی که توسط همان حسابرس، حسابرسی شده‌اند می‌گردد.

یکی از ویژگی‌های حسابرسانی که قادر به حفظ کیفیت حسابرسی هستند، اعتبار حسابرس است. اعتبار حسابرس اغلب با وابستگی سازمانی حسابرس در ارتباط است. شرکت‌های رتبه الف حسابرسی، همانطور که از بیشترین تعداد مشتری آن‌ها مشهود است، اعتبار زیادی دارند، در حالی که شرکت‌های غیر رتبه الف، اعتبار کمتری نسبت به

شرکت‌های رتبه الف دارند. حسابرسان دارای اعتبار بالا می‌خواهند اعتبار خود را حفظ کنند تا فرآیند حسابرسی بهتری را نسبت به حسابرسان با اعتبار پایین انجام دهند. پژوهش‌های قبلی بیان کردند که در ۲۹ کشور، حسابرسان دارای اعتبار بالا توانستند کیفیت گزارش‌های مالی را بهبود بخشند (فرهادی و همکاران ۱۴۰۱؛ جین و آگاروالا، ۲۰۲۳؛ کانگارتنام و همکاران، ۲۰۱۰). در ترکیه، حسابرسان چهار شرکت بزرگ حسابرسی در تشخیص دستکاری سود از حسابرسان غیر چهار شرکت بزرگ حسابرسی بهتر عمل می‌کنند (ممیس و سنتناک^۲، ۲۰۱۲؛ یاسار، ۲۰۱۳). با توجه به اهمیت حفظ اعتبار، حسابرسان وابسته به چهار شرکت بزرگ حسابرسی در مقایسه با حسابرسان غیروابسته به آن‌ها انگیزه‌ی اصلاح هر گونه مشکل سیستماتیک را که باعث اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود دارند. بر اساس این توضیح، فرضیه دوم این پژوهش به شرح زیر است.

فرضیه دوم: اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسی در حسابرسان غیر رتبه الف قوی‌تر از حسابرسان رتبه الف است.

ویژگی دیگر حسابرسان، تخصص حسابرس در صنعت است. تخصص حسابرس نشان‌دهنده‌ی توانایی و درک او نسبت به یک فرآیند کاری خاص صنعت و گزارشگری مالی است. اندیانی و وارسونو (۲۰۱۳) بیان می‌کنند که حسابرسان متخصص حسابرسانی هستند که در استخدام، آموزش، فناوری اطلاعات، و فناوری بالای حسابرسی سرمایه گذاری می‌کنند و توانایی بالایی در تشخیص دستکاری سود دارند (بودیسانتوسو و کورنیوان، ۲۰۲۴؛ کریستیانی و نوگراهناتی، ۲۰۱۴؛ پوجیلستاری و هروستیا، ۲۰۱۳). در ایران، حسابرسانی که متخصص صنعت هستند در مقایسه با غیرمتخصصین می‌توانند کیفیت گزارش‌های مالی را بهبود بخشند (قرل سفلی و همکاران، ۱۳۹۷). با تخصص صنعتی، اثر سرایتی برای حسابرسان متخصص در مقایسه با حسابرسان غیرمتخصص پایین می‌آید. بر اساس این توضیح، فرضیه‌ی سوم این مطالعه به شرح زیر است.

فرضیه سوم: اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسی برای حسابرسان غیرمتخصص نسبت به حسابرسان متخصص صنعت قوی‌تر است.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ رابطه بین متغیرها، پژوهشی توصیفی از نوع همبستگی است. داده‌ها و اطلاعات بکار رفته از نوع تاریخی و پس رویدادی است. جامعه آماری این پژوهش کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. نمونه آماری پژوهش مشتمل بر کلیه شرکت‌هایی است که از ابتدای سال ۱۳۹۵ تا پایان ۱۴۰۱ در بورس فعال بوده و حائز شرایطی به این ترتیب می‌باشند: ۱. طی بازه زمانی پژوهش عضویت آنها در بورس اوراق بهادار تهران تداوم داشته باشد. ۲. داده‌های مورد نیاز پژوهش برای آنها در بازه زمانی پژوهش در دسترس باشد. ۳. جزء شرکت‌های سرمایه گذاری، واسطه‌گری مالی، هلدینگ، بانک و لیزینگ نباشند. ۴. پایان سال مالی شرکت‌ها طی بازه پژوهش تغییر نکرده باشد و منتهی به پایان اسفند ماه باشد. در نهایت پس از اعمال شروط فوق، تعداد ۱۴۱ شرکت (معادل ۹۸۷ سال-شرکت) به عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. برای گردآوری داده‌ها از

^۱. Jain & Agarwalla

^۲. Memis & Cetenak

بانک اطلاعاتی ره‌آورد نوین و گزارش‌های منتشر شده در کدال استفاده شد. فرضیه‌های پژوهش بر اساس داده‌های ترکیبی و با استفاده از مدل‌های رگرسیون چند متغیره آزمون شدند.

جدول ۱. روند انتخاب نمونه آماری پژوهش به روش حذف نظام مند

تعداد	شرح
۶۰۰	کل شرکتهای موجود در پایان سال ۱۴۰۱
(۹۳)	حذف شرکتهایی که بعد از سال ۱۳۹۵ در بورس پذیرفته شده‌اند. دلیل این امر آن است که تعداد نمونه بررسی در سال‌های مورد بررسی برابر باشد.
(۷۷)	شرکتهایی که جزء صنایع سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، هلدینگ، بانک و لیزینگ می‌باشد. دلیل این امر آن است که ساختار مالی آنها متفاوت است.
(۶۹)	برای رعایت قابلیت مقایسه پذیری آنها، سال مالی شرکت منتهی به تاریخ پایان اسفند ماه هر سال باشد.
(۲۲۰)	معاملات سهام شرکت به‌طور مداوم در بورس اوراق بهادار تهران صورت گرفته باشد و توقف معاملاتی بیش از سه ماه در مورد سهام یاد شده اتفاق نیفتاده باشند.
۱۴۱	تعداد شرکتهای موجود در جامعه آماری بعد از اعمال محدودیت‌ها و شرایط

متغیرها و اندازه‌گیری‌ها

متغیر وابسته

متغیر وابسته‌ی این تحقیق، کیفیت حسابرسی است. کیفیت حسابرسی از روی کیفیت اطلاعات گزارش‌های مالی مشاهده می‌شود. رابطه‌ی بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارش‌های مالی این است که مشتری-شرکت موظف است گزارش‌های مالی را طبق استانداردهای حسابداری مالی ارائه کند، در حالی که حسابرسان اطمینان حاصل می‌کنند که آیا اطلاعات مالی مطابق با استانداردهای حسابداری مالی موضوعه است یا خیر (فرانسیس و میکاس، ۲۰۱۳). کیفیت حسابرسی از ارقام تعهدی مطلق که کیفیت اطلاعات سود را توصیف می‌کنند، مشخص می‌شود (دو و لی، ۲۰۱۸؛ فرانسیس و میکاس، ۲۰۱۳). ارقام تعهدی اختیاری با استفاده از روش اصلاح‌شده‌ی جونز^۱ به دست می‌آیند. مراحل روش اصلاح‌شده‌ی جونز به شرح زیر هستند:

(۱) انجام رگرسیون با مدل زیر:

$$TACt / TAt - 1 = b_0(1 / TAt - 1) + b_1(\Delta SALEt / TAt - 1) + b_2(PPEt / TAt - 1)$$

(۲) محاسبه ارزش ارقام تعهدی غیر اختیاری با استفاده از نتیجه رگرسیون زیر:

$$NDA_t / TAt = b_0(1 / TAt - 1) + b_1(\Delta SALEt - \Delta Art / TAt - 1) + b_2(PPEt / TAt - 1)$$

(۳) محاسبه ارزش تعهدی اختیاری.

$$DA_t = (TACt / TAt - 1) + NDA_t$$

اطلاعات معادلات (۱) - (۳):

^۱. Jones Modified method

$TACt =$ کل ارقام تعهدی دوره t (درآمد خالص دوره t منهای جریان نقدی عملیاتی دوره t)

$TAt-1 =$ کل دارایی‌های دوره $t-1$

$\Delta SALESt =$ تغییرات فروش دوره t

$\Delta ARt =$ تغییرات حساب‌های دریافتی دوره t

$PPEt =$ دارایی‌های خالص ثابت دوره t

$NDAt =$ ارقام غیر تعهدی دوره t

$DAt =$ ارقام تعهدی دوره t

b_0, b_1 و $b_2 =$ ضریب رگرسیون معادله‌ی (۱)

متغیرهای مستقل

متغیر مستقل در این مطالعه وجود اثر سرایتی ناشی از عدم موفقیت حسابرسی است. تحریف صورت‌های مالی (که در دوره ارائه‌ی مجدد بعدی آشکار می‌شود) نشانه‌ای از ضعف کیفیت حسابرسی است. ارائه‌ی مجدد گزارش مالی حاکی از نقض استانداردها یا مقررات گزارشگری مالی در صورت‌های مالی قبلی است (دو ولی، ۲۰۱۸). می‌توان از تحریف صورت‌های مالی به عنوان معیاری برای عدم موفقیت حسابرسی حسابرس استفاده کرد. مسئولیت وجود تحریف بر عهده‌ی شرکت حسابرس است، در واقع، مسئولیت نتایج حسابرسی صورت‌های مالی به عهده‌ی شرکت حسابرس است زیرا حسابرسان فردی، از طرف شرکت حسابرسی، حسابرسی می‌کنند. با وجود مشکلات سیستماتیک در شرکت حسابرسی که ناشی از ویژگی‌های کلی یک شرکت حسابرسی است، کاهش کیفیت حسابرسی توسط سایر شرکت‌های حسابرسی شده توسط همان حسابرس نیز رخ می‌دهد (فرانسیس و میکاس، ۲۰۱۳). بنابراین در صورت وجود تحریف (همانطور که از ارائه‌ی مجدد دوره‌ی بعدی مشاهده می‌شود) در حداقل یک شرکت مشتری، حسابرس در گروه حسابرس کیفیت پایین طبقه بندی می‌شود و امتیاز ۱ به او داده می‌شود، و اگر تحریف وجود نداشته باشد به او امتیاز صفر داده می‌شود.

متغیرهای کنترلی

متغیرهای کنترلی در این مطالعه، عوامل حسابرس و عوامل شرکت هستند. عوامل حسابرس شامل اعتبار شرکت حسابرس و تخصص حسابرس که نشان می‌دهد کیفیت حسابرسان می‌تواند از ارقام تعهدی بکاهد، هستند (اندیانی و وارسونو، ۲۰۱۳؛ جنیدی و همکاران، ۲۰۱۶؛ مینوتی-مزا، ۲۰۱۳). اعتبار حسابرس با استفاده از یک متغیر ساختگی اندازه‌گیری می‌شود (که اگر موسسات حسابرسی دارای رتبه کیفی الف باشد ۱ و در غیر این صورت ۰ است، اندازه‌گیری می‌شود).

تخصص حسابرس با استفاده از تخصص صنعت که با سهم بازار حسابرسان در یک صنعت خاص مشخص می‌شود اندازه‌گیری می‌شود (آودوست-کولیر و همکاران، ۲۰۱۶؛ بائه و همکاران، ۲۰۱۶). سهم بازار حسابرسان در صنعت شرکت نشان می‌دهد که حسابرسان چقدر فرآیند حسابرسی را همگام با صنعتی که شرکت در آن فعالیت دارد انجام داده‌اند. سهم بازار با استفاده از یک فرمول محاسبه می‌شود (آودوست کولیر و همکاران، ۲۰۱۶؛ بائه و همکاران، ۲۰۱۶):

$$MS_{ik} = \frac{\sum_{j=1}^{jik} SALES_{jik}}{\sum_{i=1}^{ik} \sum_{j=1}^{jik} SALES_{jik}} \quad (۴)$$

اطلاعات:

MS_{ik} = سهم بازار حسابرس i در صنعت k

SALES = فروش

i = حسابرس

k = صنعت

j = شرکت یا مشتری-شرکت

اگر سهم بازار حسابرسان ۲۰٪ یا بیشتر باشد، آن حسابرسان جزو حسابرسان متخصص صنعت مربوط به شرکت هستند (بائنه و همکاران، ۲۰۱۶). اگر سهم بازار حسابرسان زیر ۲۰٪ باشد، آن‌ها جزو حسابرسان غیرمتخصص صنعت مربوط به شرکت هستند (بائنه و همکاران، ۲۰۱۶). تخصص در صنعت به عنوان یک متغیر ساختگی اندازه‌گیری می‌شود که اگر حسابرس، متخصص صنعت باشد ۱ و در غیر اینصورت صفر می‌گیرد.

عوامل شرکت شامل اندازه و اهرم مالی شرکت می‌باشند. شرکت‌های بزرگ پیوسته سطح ارقام تعهدی را مدیریت می‌کنند و نمی‌خواهند متحمل هزینه‌های سیاسی گردند، در حالی که اهرم مالی بالا شرکت‌ها را وادار می‌کند که ارقام تعهدی را در مفاد قراردادهای بدهی افزایش دهند (واتس و زیمرمن، ۱۹۹۰). اندازه‌ی شرکت از طریق لگاریتم کل دارایی‌ها به دست می‌آید. اهرم مالی از طریق تقسیم بدهی‌ها به کل دارایی‌ها حاصل می‌شود.

مدل‌های پژوهش

مدل فرضیه اول

$$ABS_{DA} = a_1 + b_{11}MISS + b_{21}SIZE + b_{31}LEV + b_{41}BIG + b_{51}SPECIAL + \sum year \quad (۵)$$

اگر ضریب b_{11} مقدار معناداری داشته باشد، فرضیه اول، پذیرفته می‌شود.

مدل برای فرضیه دوم

این مدل زیرنمونه‌ی بین حسابرسان شرکت‌های حسابرسی رتبه الف و غیر رتبه الف را به شکل زیر تفکیک می‌کند.

$$\begin{aligned} ABS_{DA_{sub-sample\ big\ four}} \\ = a_1 + b_{12}MISS + b_{22}SIZE + b_{32}LEV + b_{42}SPECIAL + \sum year \end{aligned} \quad (۶)$$

$$\begin{aligned} ABS_{DA_{sub-samplenon\ big\ four}} \\ = a_1 + b_{13}MISS + b_{23}SIZE + b_{33}LEV + b_{43}SPECIAL + \sum year \end{aligned} \quad (۷)$$

اگر ضریب b_{12} معنادار نباشد، در حالی که ضریب b_{13} معنادار باشد، فرضیه دوم پذیرفته می‌شود.

مدل برای فرضیه سوم

این مدل زیرنمونه‌ی بین حسابرس متخصص و حسابرس غیرمتخصص را به شکل زیر تفکیک می‌کند.

$$ABSDA_{\text{sub-sample specialist auditor}} = a_4 + b1_4 MISS + b2_4 SIZE + b3_4 LEV + b4_4 BIG + \Sigma year \quad (8)$$

$$ABSDA_{\text{sub-sample non specialist auditor}} = a_5 + b1_5 MISS + b2_5 SIZE + b3_5 LEV + b4_5 BIG + \Sigma year \quad (9)$$

اگر ضریب b14 معنادار نباشد، در حالی که ضریب b15 معنادار باشد، H3 پذیرفته می‌شود.
اطلاعات:

ABSDA = ارقام تعهدی مطلق

MISS = اگر دست کم یک تحریف شرکت-مشرتی وجود داشته باشد و از این رو، حسابرس در گروه کیفیت پایین قرار بگیرد نمره‌ی ۱ و در صورت عدم وجود تحریف، نمره‌ی صفر می‌گیرد.

SIZE = اندازه‌ی شرکت

LEV = اهرم مالی

BIG = اعتبار حسابرس

SPESAL = تخصص حسابرس

یافته‌های پژوهش

آمارهای توصیفی متغیرهای پژوهش

نتایج آمار توصیفی در جدول ۱ ارائه شده است. اصلی‌ترین شاخص مرکزی، میانگین است که نشان دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده هاست. برای مثال مقدار میانگین کیفیت حسابرسی برابر ۰/۹۹۰ می‌باشد که نشان می‌دهد بیشتر داده‌ها حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. میانه نقطه‌ای است که یک نمونه را به دو قسمت ۵۰ درصد مشاهدات قبل و قسمت ۵۰ درصد مشاهدات بعد از آن قرار دارند. همانطور که در جدول ۱ نشان داده شده است.

جدول ۱. آمارهای توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	میانگین	میانه	ماکزیمم	مینم	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
کیفیت حسابرسی	۰/۹۹۰	۰/۷۴۸	۳/۹۴۰	-۰/۴۵۰	۰/۴۸۸	-۰/۴۶۹	۱/۲۲۰
اندازه شرکت	۶/۸۸۲	۶/۷۹۶	۹/۰۴۳	۴/۹۵۴	۰/۷۹۲	۰/۳۴۱	۲/۷۳۲
اهرم مالی	۰/۵۲۵	۰/۵۲۲	۱/۵۰۸	۰/۰۳۱	۰/۲۸۶	۲/۳۲۹	۱۵/۹۳۳
عدم موفقیت حسابرسی	۰/۵۳۸	۱	۱	۰	۰/۵۰۰	-۰/۱۵۳	۱/۰۲۳
تخصص حسابرس	۰/۱۷۴	۰	۱	۰	۰/۳۷۹	۰/۷۲۰	۳/۹۵۹
اعتبار حسابرس	۰/۸۱۵	۰	۱	۰	۰/۲۷۴	۳/۰۵۹	۱۰/۳۵۵

مقدار میانه متغیر کیفیت حسابرسی ۰/۷۴۸ است. به طور کلی، معیارهای پراکندگی، انحراف معیار می‌باشد. با توجه به جدول فوق، این مقدار برای متغیر کیفیت حسابرسی ۰/۴۸۸ است. گفتنی است بیشترین مقدار متغیر کیفیت حسابرسی برابر با ۳/۹۴۰ و کمترین مقدار آن برابر ۰/۴۵۰- است. ویژگی‌های توصیفی سایر متغیرها نیز در جدول ۱ مشهود است.

آمار استنباطی

ابتدا مانایی متغیرهای پژوهش با از استفاده از آزمون ریشه واحد تحت عنوان لوین، لین و چو مورد بررسی قرار گرفت و با توجه به معناداری زیر ۰/۰۵، مانایی تمامی متغیرهای پژوهش تایید شد. برای تشخیص الگوی مناسب جهت برآورد مدل پژوهش، آزمون های F لیمر و هاسمن بکارگرفته شد. معناداری آماره F لیمر در تمامی مدل‌های پژوهش که زیر ۰/۰۵ است، نشان داد که مدل دارای اثرات ثابت یا تصادفی است. بنابراین آزمون هاسمن انجام گرفت و نتایج آماره و معناداری کمتر از ۰/۰۵ را نشان داد. بنابراین الگوی داده‌های تابلویی با اثرات ثابت جهت برآورد مدل‌های پژوهش مناسب تشخیص داده شد. نتایج آماره ولدریج و معنادار نبودن این آماره نشان داد مشکل خودهمبستگی بین مقادیر خطای مدل وجود ندارد. مشکل هم خطی بین متغیرهای پژوهش با کمک عامل تورم واریانس (VIF) مورد بررسی قرار گرفت و با توجه به نتایج این آماره که عدد کمتر از ۵ را نشان می‌دهد، بین متغیرهای توضیحی مدل، مشکل هم خطی وجود ندارد.

جدول ۲. آزمون فرضیه اول پژوهش

متغیر	ضریب	مقدار t	سطح معناداری
MISS	۰/۰۰۷	۲/۷۶۰	۰/۰۱۲
SIZE	۰/۰۰۲	۰/۷۴۰	۰/۴۸۳
LEV	۰/۰۵۴	۲/۲۱۰	۰/۰۴۶
BIG	-۰/۰۰۹	-۰/۶۲۰	۰/۴۳۴
SPECIAL	-۰/۰۶۲	-۲/۳۹۰	۰/۰۰۳
ثابت	۰/۰۱۶	۳/۳۶۰	۰/۰۲۹
اثر سال		بله	
مربع R تعدیل شده		۰/۵۴۹	
آماره F		۳/۸۹۱	
احتمال آماره F		۰/۰۰۰	

جدول ۲ نشان می‌دهد که ضریب رگرسیون برای متغیر MISS برابر ۰/۰۰۷ با مقدار t، ۲/۷۶۰ (معنادار در سطح ۱ درصد) است. این نتیجه نشان می‌دهد که فرضیه اول این مطالعه پذیرفته می‌شود، یعنی تحریف صورت‌های مالی در حداقل یک شرکت-مشارکتی باعث به وجود آمدن اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسی در سایر شرکت‌هایی که توسط همان حسابرس حسابرسی شده‌اند می‌شود.

جدول ۳. آزمون فرضیه دوم پژوهش

نتیجه‌گیری	غیر رتبه الف			رتبه الف			متغیر
	سطح معناداری	آمار t	ضریب	سطح معناداری	آمار t	ضریب	
فرضیه دوم	۰/۰۰۸	۲/۴۰۰	۰/۰۴۷	۰/۴۰۲	-۰/۷۹۳	-۰/۰۰۸	MISS
پذیرفته	۰/۴۴۷	۰/۸۴۰	۰/۰۰۲	۰/۳۰۹	-۱/۶۰۸	-۰/۰۰۴	SIZE
می‌شود.	۰/۶۷۷	۰/۴۵۰	۰/۰۰۹	۰/۰۲۷	۴/۶۲	۰/۰۶۴	LEV
	۰/۲۴۲	-۱/۶۰۰	-۰/۰۱۴	۰/۳۵۹	-۰/۹۴	-۰/۰۰۹	SPECIAL
	۰/۰۲۷	-۴/۵۷۶	-۰/۳۹۸	۰/۰۶۱	۱/۸۷۶	۰/۳۰۶	ثابت
		بله			بله		اثر سال
		۰/۴۴۲			۰/۴۴۹		مربع R تعدیل شده
		۲/۸۲۷			۵/۴۱۵		آماره F
		۰/۰۰۰			۰/۰۰۰		احتمال آماره F

جدول ۳ نشان می‌دهد که ضریب رگرسیون برای متغیر MISS زیرنمونه‌ی حسابرسی شده توسط حساب‌برسان رتبه الف ۰/۰۰۸- با مقدار t آماری ۰/۷۹۳- (بالای سطح معناداری) است. ضریب رگرسیون برای متغیر MISS زیرنمونه‌ی حساب‌برسی شده توسط حساب‌برسان غیررتبه الف ۰/۰۴۵ با مقدار t آماری ۲/۴۰۰ (معنادار در سطح ۱٪) است. این نتایج نشان می‌دهند که فرضیه‌ی دوم این مطالعه پذیرفته است، یعنی اثر سرایتی کاهش کیفیت حساب‌برسی در حساب‌برسان غیر رتبه الف قوی‌تر از حساب‌برسان رتبه الف است.

جدول ۴. آزمون فرضیه سوم پژوهش

نتیجه‌گیری	غیر متخصص صنعت			متخصص صنعت			متغیر
	سطح معناداری	آمار t	ضریب	سطح معناداری	آمار t	ضریب	
فرضیه سوم	۰/۰۴۳	۲/۱۹۰	۰/۰۰۴	۰/۱۲۲	۱/۱۶۶	۰/۰۰۹	MISS
پذیرفته	۰/۱۲۲	۱/۰۴۰	۰/۰۰۳	۰/۸۰۲	-۱/۳۷۴	-۰/۰۰۳	SIZE
می‌شود.	۰/۹۸۴	۰/۰۸۰	۰/۰۰۱	۰/۰۴۲	۲/۱۱	۰/۰۵۹	LEV
	۰/۱۲۱	-۱/۵۳۰	-۰/۰۱۴	۰/۲۲۷	۰/۱۷۹	۰/۰۰۲	BIG
	۰/۳۲۷	-۰/۹۸۰	-۰/۰۴۰	۰/۰۱۱	۲/۵۵۹	۰/۱۲۳	ثابت
		بله			بله		اثر سال
		۰/۳۲۲			۰/۳۶۱		مربع R تعدیل شده
		۲/۲۹۰			۲/۷۸۷		آماره F
		۰/۰۰۰			۰/۰۰۰		احتمال آماره F

جدول ۴ نشان می‌دهد که ضریب رگرسیون متغیر MISS برای زیرنمونه‌ی حسابرسی شده توسط حسابرسان متخصص صنعت برابر ۰/۰۰۹ با مقدار آماری t ، ۱/۱۶۶ (بالای سطح معناداری) می‌باشد. ضریب رگرسیون متغیر MISS برای زیرنمونه‌ی حسابرسی شده توسط حسابرسان غیر متخصص صنعت برابر ۰/۰۰۴ با مقدار آماری t ، ۲/۱۹۰ (سطح معناداری ۰/۰۵) می‌باشد. این نتایج نشان می‌دهند که فرضیه‌ی سوم این مطالعه پذیرفته می‌شود، یعنی اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسی در حسابرسان غیر متخصص صنعت نسبت به حسابرسان متخصص صنعت قوی‌تر است.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف اصلی این مقاله فراهم ساختن نشانه‌هایی در مورد اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسی است. این مطالعه شواهدی را فراهم می‌کند که نشان می‌دهند تحریف در صورت‌های مالی تنها یک شرکت مشتری باعث به وجود آمدن اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسی در سایر شرکت‌هایی می‌شود که توسط همان حسابرسان حسابرسی شده‌اند. بر اساس نتایج تحلیل داده‌ها، حسابرسانی که موفق به تشخیص تحریف در صورت‌های مالی نشده‌اند، عدم موفقیت حسابرسی در شرکت حسابرسان را نشان داده و روی کیفیت حسابرسی سایر شرکت‌های حسابرسی شده توسط همان حسابرسان تأثیر گذاشته‌اند. این نتایج با پژوهش‌های بودیسانتوسو و کورنیاوان (۲۰۲۴)، دو و لی (۲۰۱۸)، فرانسیس و میکاس (۲۰۱۳) و لی و همکاران (۲۰۱۷) همخوانی دارند؛ این پژوهش‌ها می‌گویند یک اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسی در سطح شرکت حسابرسان وجود دارد. یافته‌ها همچنین نشان می‌دهند که اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسی برای حسابرسان غیر رتبه الف در مقایسه با حسابرسان رتبه الف قوی‌تر است. شواهد قوی‌ای وجود دارند که نشان می‌دهند اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسی در حسابرسان غیرمتخصص نسبت به حسابرسان متخصص صنعت قوی‌تر است. بر اساس نتایج تحلیل، حسابرسانی که موفق به تشخیص تحریف در صورت‌های مالی نشده‌اند، عدم موفقیت حسابرسی در شرکت حسابرسان را نشان می‌دهند و روی کیفیت حسابرسی سایر شرکت‌های حسابرسی شده توسط همان حسابرسان اثر گذاشته‌اند. اثر سرایتی کاهش کیفیت حسابرسان برای حسابرسان غیر رتبه الف و غیر متخصص صنعت قوی‌تر بود. یکی از کاربردهای این پژوهش این است که بینشی روشن برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان فراهم می‌کند تا از اطلاعات حسابرسی شده توسط حسابرسانی که عدم موفقیت در حسابرسی نداشته‌اند، استفاده کنند. آن‌ها به کمک این بینش می‌توانند تصمیمات سرمایه‌گذاری دقیق‌تری بگیرند. کاربردی که این تحقیق برای شرکت‌ها دارد این است که شرکت‌ها باید حسابرسانی را انتخاب کنند که تحت تأثیر سرایت عدم موفقیت حسابرسان قرار نگیرند تا شرکت بتواند گزارش‌های مالی با کیفیت بالا تولید کند. کاربرد این تحقیق برای شرکت‌های حسابرسی در نظر گرفتن بهبود کنترل داخلی در سطح شرکت است تا بتوانند اثر مسری کاهش کیفیت حسابرسان را مهار کرده و کیفیت بالای حسابرسی را حفظ کنند. مورد آخر که به اندازه‌ی سایر موارد حائز اهمیت است، پیام روشنی برای نهادهای نظارتی است که هر گونه ارائه‌ی مجدد صورت‌های مالی در شرکت‌ها را بررسی کنند. در نهایت پژوهش حاضر با محدودیت خاصی مواجه نبود.

فهرست منابع

- طاهری عابد، رضا و نصیری، سحر. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر ارتباط بین رقابت بازار محصول و تجدید ارائه صورتهای مالی، اولین کنفرانس بین المللی چالش ها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع و مدیریت و حسابداری، ساری.
- عرب زاده، سیامک، پرویزلو، ناصر. (۱۳۹۹). تاثیر تخصص حسابرس در صنعت بر کیفیت گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۲۳)، ۵۸-۴۷.
- فرهادی، علی و باقرنژاد حکم آباد، حسن و طلوع، رضا. (۱۰۴۱). بررسی تاثیر عوامل کنترل کیفیت بر اجرای موثر حسابرسی صورتهای مالی، پنزدهمین کنفرانس بین المللی مدیریت، اقتصاد و توسعه.
- قزل سفلی، مریم، بذرافشان، آمنه، و مرادی، مهدی. (۱۳۹۷). تاثیر کیفیت حسابرسی بر اختلاف صورتهای مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده. دانش حسابداری مالی، ۵(۲)، ۱۱۱-۱۳۰.
- Andayani, W., & Warsono, S. (2013). Prospector-defender strategy, auditor industry specialization, earnings management through real activities, and earnings quality. *Journal of Indonesian Economy and Business*, 28(1), 115-131. doi: 10.22146/jieb.6232
- Budisantoso, T., & Kurniawan, H. (2024). The contagion effect of decreasing audit's quality on financial statement audit engagement: the Indonesian case. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, 16(1), 63-76. doi: 10.1108/APJBA-11-2020-0393
- Cassell, C. A., Giroux, G. A., Myers, L. A., & Omer, T. C. (2012). The effect of corporate governance on auditor-client realignments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(2), 167-188. doi: 10.2308/ajpt-10240
- Shachariyah, N., & Rochayatun, S. (2023). Audit Quality Reduction Behavior: A Literature Review. *EkBis: Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, 7(1), 34-44. doi: 10.14421/EkBis.2023.7.1.1764
- Christiani, I. & Nugrahanti, Y.W. (2014), Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Manajemen Laba, *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 16(1), pp. 52-62. doi: 10.9744/jak.15.2.75-85
- Du, X., & Lai, S. (2018). Financial distress, investment opportunity, and the contagion effect of low audit quality: Evidence from China. *Journal of Business Ethics*, 147, 565-593. doi: 10.1007/s10551-015-2986-5
- Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A journal of practice & theory*, 30(2), 125-152. doi: 10.2308/ajpt-50006
- Francis, J. R., & Michas, P. N. (2013). The contagion effect of low-quality audits. *The Accounting Review*, 88(2), 521-552. doi: 10.2308/accr-50322
- Ghezal Sofla, M., Bazrafshan, A., & Moradi, M. (2018). Effect of audit quality on differences between audited and unaudited financial statements. *Financial Accounting Knowledge*, 5(2), 111-130. doi: 10.30479/jfak.2018.1441 [In Persian]
- Gul, F. A., Lim, C. Y., Wang, K., & Xu, Y. (2015). *The price contagion effects of financial reporting fraud: evidence form the individual audit partner level*. Working Paper. Singapore Management University.
- Hudaib, M., & Cooke, T. E. (2005). The impact of managing director changes and financial distress on audit qualification and auditor switching. *Journal of Business Finance & Accounting*, 32(9-10), 1703-1739. doi: 10.1111/j.0306-686X.2005.00645.x

- Ikatan-Akuntan-Publik-Indonesia (2015), Standar Audit 200: Tujuan Keseluruhan Auditor Independen dan Pelaksanaan Audit Berdasarkan Standar Audit [Overall Objective of the Independent Auditor and the Conduct of Audit in Accordance with Standards on Auditing], IAPI.
- International-Auditing-and-Assurance-Standards-Board (2009), International Standard on Auditing 200: Overall Objective of the Independent Auditor and the Conduct of Audit in Accordance with International Standards on Auditing, IAASB, New York.
- Jain, S., & Agarwalla, S. K. (2023). Big-4 auditors and audit quality: a novel firm life-cycle approach. *Meditari Accountancy Research*, 31(5), 1436-1452. doi: 10.1108/MEDAR-06-2021-1344
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1919). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. In *Corporate governance* (pp. 77-132). Gower. doi: 10.4324/9781315191157-9
- Kanagaretnam, K., Lim, C. Y., & Lobo, G. J. (2010). Auditor reputation and earnings management: International evidence from the banking industry. *Journal of Banking & Finance*, 34(10), 2318-2327. doi: 10.1016/j.jbankfin.2010.02.020
- Li, L., Qi, B., Tian, G., & Zhang, G. (2017). The contagion effect of low-quality audits at the level of individual auditors. *The Accounting Review*, 92(1), 137-163. doi: 10.2308/accr-51407
- Lin, Z. J., Liu, M., & Wang, Z. (2009). Market implications of the audit quality and auditor switches: Evidence from China. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 20(1), 35-78. doi: 10.1111/j.1467-646X.2009.01026.x
- Memis, M. U., & Cetenak, E. H. (2012). Earnings management, audit quality and legal environment: An international comparison. *International journal of economics and financial issues*, 2(4), 460-469. <https://dergipark.org.tr/en/pub/ijefi/issue/31955/351862>
- Plumlee, M., & Yohn, T. L. (2010). An analysis of the underlying causes attributed to restatements. *Accounting Horizons*, 24(1), 41-64. doi: 10.2308/acch.2010.24.1.41
- Pujilestari, R., & Herusetya, A. (2013). Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Manajemen Laba Transaksi Real-Pengakuan Pendapatan Strategis. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 15(2), 75-85. doi: 10.9744/jak.15.2.75-85
- Yasar, A. (2013). Big four auditors' audit quality and earnings management: Evidence from Turkish stock market. *International journal of business and social science*, 4(17). <https://www.ijbssnet.com/journal/index/2301>