فصلنامه حسابداری مالی/سال یازدهم/ شماره ۴۳ /پاییز ۹۸/صفحات ۱۲۵- ۹۷

تأثیر نقش دوگانه‌ی "حسابدار قضایی ــ حسابدار رسمی" شریک مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی

مصطفی عبدی *
مهدی کاظمی‌علوم **
سمیه آقاجانلو ***
وحید شهبازی ****

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۳/۱۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۱۰/۱۸

چکیده

یکی از ویژگی‌های شخصی حسابرس که می‌تواند بر کیفیت حسابرسی اثرگذار باشد مهارت، تجربه و تخصص است که حسابداران قضایی به دلیل گذراندن دوره‌های تخصصی تقلب، می‌توانند حسابرسی با کیفیت بیشتری را انجام دهند؛ بنابراین هدف از انجام این پژوهش بررسی تأثیر نقش دوگانه‌ی حسابدار قضایی- حسابدار رسمی شریک مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی است. به این منظور داده‌های ۱۵۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ جمع‌آوری و فرضیه‌های پژوهش با استفاده از داده‌های ترکیبی و رگرسیون پروبیت مورد آزمون قرار گرفت. برای سنجش کیفیت حسابرسی از دو معیار نوع اظهارنظر حسابرس و تعداد بندهای شرط قبل از اظهارنظر استفاده شده است. نتایج پژوهش حاکی از آن است که چنان‌چه شریک مؤسسه حسابرسی، حسابدار قضایی (کارشناس رسمی حسابداری و

* کارشناس رسمی قوه‌قضائیه، حسابداری و حسابرسی، زنجان، ایران. (نویسنده مسئول)
Email: abdi.accounting@yahoo.com
** استادیار حسابداری (مدرس مدعو)، دانشکده اقتصاد و علوم اجتماعی، دانشگاه بوعلی‌سینا، همدان، ایران.
Email: mkolum1361@gmail.com
*** کارشناس ارشد حسابداری، مؤسسه آموزش عالی روزبه زنجان، زنجان، ایران.
Email: saghajanloo6200@gmail.com
**** کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده اقتصاد و علوم اجتماعی، دانشگاه بوعلی‌سینا، همدان، ایران.
Email: shahazivahid7712@gmail.com

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

حسابرسی دادگستری و قوه قضائیه در ایران) باشد، احتمال ارائه اظهارنظر تعدیل شده بیشتر شده و نیز احتمال ارائه اظهارنظر مشروط با تعداد بند شرط بیشتر هم بالا می‌رود؛ به عبارت دیگر نتایج حاکی از آن است که چنان‌چه شریک مؤسسه حسابرسی همزمان حسابدار قضایی - حسابدار رسمی نیز باشد این امر موجب افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. همچنین نتایج آزمون‌های اضافی نشان داد که نقش دوگانه شریک حسابرسی بر اقلام تعهدی اختیاری به عنوان معیار سنجش کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معنادار دارد. یافته‌های پژوهش حاکی از اثربخشی نقش همزمان حسابدار قضایی - حسابدار رسمی در راستای بهبود کیفیت حسابرسی و در نهایت بهبود کیفیت گزارشگری مالی است.

واژه‌های کلیدی: اقلام تعهدی اختیاری، حسابدار قضایی، شریک مؤسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی، گزارش حسابرسی تعدیل شده.

۱- مقدمه

کیفیت گزارشگری مالی، شامل صورت‌های مالی قابل‌اعتماد و عاری از تحریف‌های با اهمیت ناشی از اشتباه یا تقلب است (موسوی و پاکمرام، ۱۳۹۵). اطلاعات منعکس در صورت‌های مالی زمانی برای استفاده‌کنندگان مفید و مؤثر است که از ویژگی‌های کیفی لازم برخوردار باشد. یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی قابلیت اعتماد است. اطلاعات مالی هنگامی قابل‌اعتماد و اتکاست که آثار مالی معاملات و سایر رویدادهای مالی به گونه‌ای بی‌طرفانه اندازه‌گیری شده و نتایج اندازه‌گیری‌ها معتبر و قابل‌تأیید مجدد باشد. حسابرسی گزارش‌های مالی باعث ارتقای کیفیت آن‌ها می‌گردد و کیفیت بالای حسابرسی بر این مهم می‌افزاید (حاجیها و قانع، ۱۳۹۵). قانون‌گذاران ممکن است کیفیت بالای حسابرسی را به عنوان عاملی که باعث انجام کار بر اساس استانداردها می‌شود، مدنظر قرار دهند و نیز کیفیت بالای حسابرسی را به عنوان عاملی که از بروز مشکلات اقتصادی برای شرکت یا بازار جلوگیری می‌کند، مدنظر داشته باشند (نیچل، کریشنان، پوزنر و شفچیک[1]، ۲۰۱۳). در نهایت کیفیت بالای حسابرسی باعث افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران و در نتیجه منجر به کارآمدی بازارهای مالی می‌شود (دیکنز، جانسون - اسنایدر و ریسچ[2]، ۲۰۱۸).

پال‌مروس[3] (۱۹۸۸) کیفیت حسابرسی را بدین‌گونه تعریف کرده است: ایجاد اطمینان از صورت‌های مالی و احتمال آن که صورت‌های مالی هیچ‌گونه تحریف با اهمیتی نداشته باشد

1 Knechel, Krishnan, Pevzner and Shefchik
2 Dickens, Johnson-Snyder and Reisch
3 Palmrose

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

(دانگ، بروان و کالوچ[1]، ۲۰۰۴). مؤسسات حسابرسی می‌توانند کیفیت بالا حسابرسی را بر اساس میزان مؤثر بودن در برابر چالش‌های بازرسی و یا دعاوی حقوقی ارزیابی کنند. از زمان پیدایش حرفه حسابرسی تا به امروز، مسئولیت حسابرسان نسبت به تقلب نوسان‌های زیادی پیدا کرده است، به خصوص از سال ۲۰۰۱ به بعد، در پی رسوایی‌های مالی شرکت‌هایی همچون انرون[2] و وردکام[3]، همواره این سؤال مطرح بوده است که حسابرسان طی این مدت کجا بوده‌اند؟ (اکویی و گبگی[4]، ۲۰۱۳) و چرا حسابرسی‌های انجام شده فاقد کیفیت لازم برای جلوگیری از وقوع چنین مشکلاتی بوده است. ازآنجاکه حسابرسان مستقل بر این امر تأکید دارند که کشف تقلب‌ها جزء مسئولیت‌های مدیران بوده و حسابرس برای این نقش برنامه‌ریزی نشده، احتمال می‌رود بسیاری از تقلب‌ها و سوءاستفاده‌ها کشف نشود و همه موارد کشف شده نیز افشاء نگردد (چالاکی و قادری، ۱۳۹۴).

دی آنجلو[5] (۱۹۸۱) عدم کشف تقلب را به شایستگی حسابرس و عدم افشاء موارد کشف شده را به استقلال حسابرس نسبت می‌دهد؛ بنابراین به منظور حفاظت از منافع گروه ذی‌نفع و همچنین حل و فصل دعاوی حقوقی مطرح شده علیه شرکت‌ها و حسابرسان، شاخه‌ای از حسابداری به نام حسابداری قضایی[6] به وجود آمده است. حسابدار قضایی دارای نقش دوگانه است؛ به این معنی که هم می‌تواند عاملی بازدارنده در وقوع اعمال متقلبانه باشد و هم می‌تواند در کشف و پیگیری تقلب نقش مهمی داشته باشد (اکویی و گبگی، ۲۰۱۳). طبق تعریف جامعه رسمی حسابداران امریکا[7]؛ حسابداری قضایی به معنای کاربرد اصول حسابداری، نظریه، فرضیه‌ها و حقایق برای حل و فصل دعاوی حقوقی بوده که هر شاخه از دانش حسابداری را می‌تواند شامل شود. حسابداران قضایی آموزش دیده‌اند که با نگرش باز به بررسی وضعیت و شرایط واحدهای تجاری بپردازند و خود را محدود به اعداد و ارقام گزارش شده ننمایند. تجزیه و تحلیل، تفسیر، تجمیع و خلاصه‌سازی موضوعات پیچیده مربوط به واحدهای تجاری از ویژگی‌های برجسته این حرفه است (بهاسین[8]، ۲۰۰۷) که کارشناسان حسابداری و حسابرسی دادگستری و قوه قضائیه، در نظام حقوقی ایران جزء حسابداران قضایی محسوب می‌گردند (جعفری، دهقان و دارابی،

1 Dang, Brown and Cullough
2 Enron
3 Worldcom
4 Okoye and Gbegi
5 DeAngelo
6 Forensic Accountant
7 AICPA
8 Bhasin

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

۱۳۹۶). ارتباط بین حسابرسی و حسابدار قضایی و تقلب پویا بوده و در طی زمان به خاطر مسائل سیاسی، اجتماعی و فرهنگی تغییر می‌کند. در بیشتر مواقع تقلب به دلیل تخصص حسابرسان، کارشناسان و پیچیدگی مدل‌های به کار گرفته شده متقلبان، کشف نشده باقی می‌ماند (دیانتی، ۱۳۹۶). ازآنجا که حسابرسان در دامنه استاندارد حسابرسی ۹۹ آمریکا (شماره ۲۴۰ ایران) کار می‌کنند، لذا انتظار می‌رود در حد خیلی کمی دانش و مهارت کافی در زمینه مباحث تقلب و حسابداری قضایی داشته باشند؛ حسابداری قضایی به عنوان شاخه‌ای از حسابداری است که یکی از اهداف اصلی آن، رسیدگی و بر ملاء کردن فعالیت‌های متقلبانه در درون و بیرون از سازمان است و بیشتر بر روابط عمومی بین حسابداری، حسابرسی و قوانین تأکید دارد (چالاکی و قادری، ۱۳۹۴). با توجه به ماهیت حسابدار قضایی و اهمیت کیفیت حسابرسی و با توجه به نبود پژوهش مشابهی در این زمینه، این پژوهش در پی بررسی تأثیر نقش دوگانه حسابدار قضایی و شریک مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی است.

پژوهش‌های بسیاری از قبیل پژوهش‌های کردستانی، رضازاده، کاظمی‌علوم و عبدی (۱۳۹۷)، هشی و مظاهری‌فرد (۱۳۹۲)، ساریخانی و برزگر (۱۳۹۵)، دیکنز و همکاران (۲۰۱۸) و ایمانی‌برندق، مهرانی و حجت شمامی (۱۳۹۵) به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند. در رابطه با حسابدار قضایی و عوامل مؤثر بر آن پژوهش‌های محدودی از قبیل پژوهش جعفری و همکاران (۱۳۹۶)، دیانتی (۱۳۹۶)، چالاکی و قادری (۱۳۹۴) و مشایخی و آژنگ (۱۳۹۲) انجام شده است. ولی هیچ‌کدام از این پژوهش‌ها به بررسی همزمان تأثیر دوگانگی نقش حسابدار قضایی و شریک مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی نپرداخته‌اند. فقدان پژوهش کافی در زمینه تأثیر نقش همزمان حسابدار قضایی و شریک مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، انگیزه انجام این پژوهش را فراهم کرد. از این رو پرسش اصلی این پژوهش بدین شرح است، اگر حسابرس یا شریک مؤسسه حسابرسی از مهارت‌های حسابدار قضایی برخوردار باشد، بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد؟

نظر به این‌که کیفیت حسابرسی از موضوعات با اهمیت پژوهش‌های حسابداری محسوب می‌شود و حسابداری قضایی که مهارت‌های آن به صورت دانشگاهی در عملکرد واحدهای آموزشی ایران منظور نشده است، این پژوهش می‌تواند موجب گسترش عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی و ضرورت آموزش مهارت‌های حسابداری قضایی در ایران شود و نیز به پیشنهاد زایسمن[1] (۲۰۱۱) که حسابداری قضایی را به دو بخش خدمات دادرسی و حسابداری تحقیقی تقسیم‌بندی نموده، در ایران نیز بهتر است با توجه به فقدان چنین عملکردی حول محور این دو مقوله، پژوهش‌هایی

1 Zysman

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

صورت گیرد و با توجه به این‌که امروزه اکثر شرکت‌های بزرگ، در بخش اداری خود واحدی به عنوان دایره حسابداری قضایی تأسیس نموده‌اند (اولکان و پاموک[1]، ۲۰۱۲) این پژوهش می‌تواند در انجام اقدامات مشابه در ایران مؤثر واقع شود.

۲- مبانی نظری پژوهش و بسط فرضیه

۲-۱- حسابداری قضایی

داشتن یک چارچوب مفهومی برای حسابداری قضایی به منظور کمک به قانون‌گذاران، نهادهای حرفه‌ای، جامعه دانشگاهی و همچنین واحدهای تجاری امری ضروری است. انتظار می‌رود که منافع حسابداری قضایی در هر دو بخش عمومی و خصوصی قابل‌لمس باشد (چالاکی و قادری، ۱۳۹۴). شانیکات و خان[2] (۲۰۱۳) چارچوب مفهومی حسابداری قضایی را به صورت مرحله اول: اهداف و مأموریت‌ها، مرحله دوم: اجزای حسابداری قضایی، مرحله سوم: وظایف و مسئولیت‌ها و مرحله چهارم: استانداردها و مهارت‌ها، ارائه کرده‌اند.

حسابداری قضایی از جمله مفاهیمی است که به خاطر ماهیت پیچیده و چند رشته‌ای، تعریف آن دشوار است (سورانک[3]، ۲۰۱۶). معمولاً اصطلاح حسابداران قضایی به حسابداران عمومی گواهی‌شده‌ای اطلاق می‌شود که فرآیند تحلیل، بازرسی، بررسی، حسابرسی و پرس‌وجو را برای حصول اطمینان و ارائه یک نظر کارشناسی انجام می‌دهند. حسابداران قضایی بر پیشگیری و کشف تقلب، بررسی تقلب در صورت‌های مالی و حوزه‌های مرتبط با آن و دیگر مسائل قضایی و دادگاهی تمرکز می‌کنند. حسابداری قضایی می‌تواند به عنوان انجام بررسی‌ها از دیدگاه حقوقی باشد درحالی‌که هم‌زمان موضوعات مالی را در مسائل تجاری به کار می‌گیرد. مهم‌ترین ویژگی حسابداری قضایی این است که حسابداران قضایی نسبت به دیگر حرفه‌ها از تقلب حسابداری آگاه‌تر هستند (مشایخی و آژنگ، ۱۳۹۲). در واقع حسابداران قضایی، حسابدارانی هستند که بعد از اتمام و شکایت که منجر به پیدا شدن شواهد و مظنونین تقلب می‌شوند، آغاز به کار می‌کنند. آن‌ها افراد با تجربه، آموزش دیده و آگاه هستند که در تمام مراحل مختلف تحقیق به دنبال کشف تقلب هستند (تومی، سینگلتون، بولگنا و لیندکوئیست[4]، ۲۰۱۰).

حسابداری قضایی روشی جامع برای بررسی تقلب است. این امر شامل جلوگیری از تقلب و تجزیه و تحلیل کنترل‌کننده‌های ضد تقلب نیز می‌شود. حسابداری قضایی شامل حسابرسی از

1 Ulucan and Pamukc
2 Shanikat and Khan
3 Sorunke
4 Tommie, Singelton, Bologna, Lindquist

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

سوابق حسابداران که در جستجوی تقلب بوده‌اند نیز می‌شود. بررسی تقلب برای اثبات یا رد وقوع تقلب بخشی از حسابداری قضایی است. در تعاریف، حسابداری قضایی را علمی دانسته‌اند که با استفاده از واقعیت‌های حسابداری و مفاهیمی که توسط روش‌های حسابداری جمع‌آوری‌شده است، تکنیک‌ها و راه‌حل‌هایی ارائه شده که به واسطه آن‌ها مشکلات قضایی حل و فصل می‌گردد. مشکلاتی که نیازمند به‌کارگیری مهارت‌های تحقیقی، حسابداری و حسابرسی است (انوف، آکپاکو و اوتوبی[1]، ۲۰۱۳). در نظام حقوقی ایران، کارشناسان رسمی دادگستری و قوه قضاییه با تخصص حسابداری در زمره نزدیک‌ترین اشخاص به حسابداران قضایی قرار می‌گیرند (جعفری و همکاران، ۱۳۹۶). اگر چه نقش کارشناسان رسمی دادگستری و قوه قضاییه (دارای تخصص حسابداری و حسابرسی) در رسیدگی به دعاوی و مناقشات مالی را نمی‌توان انکار کرد، اما واقعیت این است که پرورش و به‌کارگیری حسابداران قضایی در نظام حقوقی ایران در قالب یک رشته مجزا می‌تواند به رعایت هر چه بیشتر انصاف در رسیدگی به جرائم و دعاوی مالی و اقتصادی و در نهایت حفظ حقوق مردم کمک شایانی کند (رحیمیان، ۱۳۹۰).

انتظار بر این است که حسابداران قضایی در زمینه حسابداری و سیستم‌های مالی دارای تخصص و توان کافی باشند، اما به دلیل رشد و توسعه شرکت‌ها و همچنین تغییرات سریع محیط رقابتی و تجاری، حسابداران قضایی باید علاوه بر دانش مالی در زمینه‌های دیگری هم‌چون فناوری اطلاعات، حقوق، روان‌شناسی و سایر علوم تخصص کافی را به دست آورند (بهاسین، ۲۰۰۷) و علاوه بر حوزه تخصصی و توانایی فنی از دیدگاه زایسمن (۲۰۰۹) حسابداران قضایی باید دارای خصوصیاتی هم‌چون کنجکاوی، پشتکار، خلاقیت، قدرت تشخیص بالا، اعتماد به نفس، نظم و صداقت کاری و حرفه‌ای باشند.

۲-۲- کیفیت حسابرسی

در مورد کیفیت حسابرسی تعریف فراگیر و مورد پذیرش عموم وجود ندارد چرا که دارای مفهومی چندوجهی است و عوامل مستقیم و غیرمستقیم متعددی بر آن تأثیر می‌گذارد. ذی‌نفعان درک متفاوتی از سطح کیفیت حسابرسی دارند که آن درک، بستگی زیادی به آشنایی آن‌ها با گزارش‌های حسابرسی و کار حسابرسی صورت‌های مالی دارد (ایمانی‌برندق و همکاران، ۱۳۹۵). دیویدسون و نئو[2] (۱۹۹۳) تعریف متفاوتی از کیفیت حسابرسی ارائه کردند، آن‌ها کیفیت حسابرسی را به توانایی حسابرس در کشف و رفع تحریفات مهم و دستکاری در سود خالص

1 Enofe, Okpako and Atube
2 Davidson and Neu

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

گزارش شده مرتبط دانستند. دی‌آنجلو (۱۹۸۱) عمومی‌ترین تعریف از کیفیت حسابرسی را که شامل عناصر زیر می‌باشد را ارائه نمودند:

- احتمال وجود اشتباه‌های عمده در صورت‌های مالی که حسابرس بتواند آن‌ها را کشف و گزارش کند.
- احتمال این‌که حسابرس برای صورت‌های مالی حاوی اشتباه‌های با اهمیت گزارش مشروط صادر نکند.
- دقت اطلاعاتی که حسابرس درباره آن‌ها گزارش صادر کرده است.
- سنجه‌ای برای توان حسابرس در کاهش اشتباه‌ها و تحریف‌های جانبدارانه و بهبود کیفیت داده‌های حسابداری.

در یک بازار رقابتی تفاوت میان حق‌الزحمه مؤسسات حسابرسی بیانگر تفاوت در کیفیت این مؤسسات در نظر گرفته می‌شود (پورحیدری، صفی‌پورافشار و تله‌جردی، ۱۳۹۴). کیفیت حسابرسی می‌تواند به شیوه‌های بسیاری که شامل توانایی حسابرس برای کشف و گزارش تحریف‌ها، رعایت الزامات قانونی و حرفه‌ای و یا برآورد نیازهای سرمایه‌گذاران، اما نه محدود به این موارد، تعیین شود. اگرچه تعیین و اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی ممکن است دشوار باشد اما نیاز به کیفیت بالای حسابرسی به طور کلی مورد تأیید است (دیکنز و همکاران، ۲۰۱۸). شیلدر[1] (۲۰۱۱) به لحاظ مفهومی کیفیت حسابرسی را دارای سه جنبه مختلف شامل داده‌ها (ورودی‌ها)، ستانده‌ها (خروجی‌ها) و عوامل محیطی می‌داند. شایستگی و استقلال حسابرس از داده‌های فرایند حسابرسی است که توانایی حسابرس برای انجام حسابرسی با کیفیت بالا شاخصی بالقوه محسوب می‌شود (دیکنز و همکاران، ۲۰۱۸)، از جمله داده‌های دیگری که بر کیفیت حسابرسی مؤثرند ولی جزئی از الزامات حسابرسی نیستند، می‌توان به ویژگی‌های شخصی حسابرس مثل تجربه و مهارت، ارزش‌های اخلاقی و نظام فکری اشاره کرد (معززی‌راد، ۱۳۹۱). دی‌آنجلو (۱۹۸۱) بیان می‌کند که کیفیت حسابرسی غیرقابل ملموس و ارزیابی آن هزینه‌بر است؛ بنابراین یک راه‌حل برای صاحبکاران این است که به متغیرهای دیگری که نیاز به هزینه بالایی ندارد و با کیفیت حسابرسی مرتبط است، اتکا کنند (محمدرضایی و محمدرضایی، ۱۳۹۴). از جمله این متغیرها می‌توان به مهارت و صلاحیت حسابرسی (ایمانی‌برندق و همکاران، ۱۳۹۵)، ویژگی‌های شخصی حسابرس (معززی‌راد، ۱۳۹۱) و توانایی حسابرس (دیکنز و همکاران، ۲۰۱۸) اشاره کرد.

1 Schilder

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

رایج‌ترین خروجی مورد استفاده برای ارزیابی کیفیت حسابرسی، نظر حسابرس است (دیکنز و همکاران، ۲۰۱۸) و یکی از افراد مؤثر در فرایند حسابرسی و تهیه گزارش حسابرسی، شریک مؤسسه حسابرسی است که استاندارد شماره ۲۲۰ ایران شریک مؤسسه حسابرسی را هر عضو جامعه حسابداران رسمی ایران که به طور تمام وقت، منحصراً در یک مؤسسه به کار حرفه‌ای اشتغال داشته و در مقابل فعالیت‌های مؤسسه حسابرسی و اشخاص ثالث مسئولیت تضامنی دارد، تعریف می‌کند؛ بنابراین توانایی، تجربه و مهارت شریک مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی انجام شده موثر است. ازآنجاکه حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی به گونه‌ایی طراحی می‌شود که از نبود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، اطمینان معقولی به دست آید (امانی و دوانی، ۱۳۹۰) و از طرفی تقلب بر خلاف اشتباه، عمدی و معمولاً با کتمان آگاهانه همراه است (اعتمادی و عبدلی، ۱۳۹۶) بنابراین کشف تقلب با استفاده از روش‌های معمولی حسابرسی، کار بسیار دشواری است (کودری[1]، ۱۹۹۹) و دلایل آن را الیوت و ویلینگهام[2] (۱۹۸۰) کمبود دانش در ارتباط با ویژگی‌های تقلب مدیریت و عدم وجود تجربه مورد نیاز در کشف تحریف‌ها به ویژه موارد تقلب می‌داند. در این پژوهش تأثیر وجود دانش، مهارت و تجربه‌های حسابدار قضایی در شریک مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۲-۳- حسابدار قضایی و کیفیت حسابرسی

به لحاظ مفهومی کیفیت حسابرسی دارای سه جنبه مختلف ۱. داده‌ها، ۲. ستانده‌ها و ۳. عوامل محیطی است. داده‌های زیادی بر کیفیت حسابرسی مؤثرند که در واقع جزئی از الزامات حسابرسی نیستند. یکی از آن‌ها، ویژگی‌های شخصی حسابرس است؛ مثل تجربه، مهارت، ارزش‌های اخلاقی و نظام فکری. داده‌ی مهم دیگر، فرآیند حسابرسی است. فرآیند حسابرسی بیشتر با موضوع‌های استحکام روش‌شناسی، کارایی ابزار حسابرسی به‌کاررفته و دسترسی به کمک‌های فنی مناسب و هر آنچه به پیشبرد کیفیت حسابرسی کمک می‌کند، سر و کار دارد و نیز خروجی‌های حسابرسی نیز پیامدهای مهمی برای کیفیت حسابرسی دارند. چرا که خروجی‌ها توسط استفاده‌کنندگان در ارزیابی کیفیت حسابرسی در نظر گرفته می‌شوند (شیلدر، ۲۰۱۱). دیکنز و همکاران (۲۰۱۸) معتقدند که رایج‌ترین خروجی مورد استفاده برای ارزیابی کیفیت حسابرسی، نظر حسابرس است که یکی از افراد مؤثر در فرآیند حسابرسی به اعتقاد شیلدر (۲۰۱۱) و تهیه گزارش حسابرسی به اعتقاد دیکنز و همکاران (۲۰۱۸)، شریک مؤسسه حسابرسی است. طبق چارچوب مفهومی مذکور

1 Coderre
2 Elliot and Willingham

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

ویژگی‌های شخصی شریک مؤسسه حسابرسی مثل مهارت و تجربه بر کیفیت حسابرسی مؤثر است.

به‌رغم آن‌که استانداردهای حسابرسی به ویژه استاندارد ۹۹ امریکا و یا بند ۱۰ استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰ ایران، مسئولیت اصلی پیش‌گیری و کشف تقلب و اشتباه را از وظایف اصلی مدیران واحد مورد رسیدگی می‌دانند، اما بخش ۲۰۰ استانداردهای حسابرسی تأکید دارد که هدف اصلی حسابرسی صورت‌های مالی این است که حسابرس بتواند درباره انطباق صورت‌های مالی تهیه شده از تمام جنبه‌های با اهمیت، با استانداردهای حسابداری اظهارنظر کند. حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی به گونه‌ای طراحی می‌شود که از نبود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، اطمینان معقولی به دست آید. در واقع استاندارد حسابرسی در جهت کمک به جلوگیری از تقلب‌ها و افشاء آن‌ها ارائه می‌شود (امانی و دوانی، ۱۳۹۰)، با این حال ازآنجاکه خطر تقلب همواره شرکت‌ها را تهدید کرده و حسابرسان نیز مسئولیت کشف تقلب را نمی‌پذیرند و همان‌طور که اشاره شد تقلب بر خلاف اشتباه عمدی و با کتمان آگاهانه همراه است و با استفاده از روش‌های معمولی قابل‌کشف نیست، بنابراین حسابداری قضایی می‌تواند به عنوان یک حرفه در کشف تقلب مورد استفاده قرار گیرد. چرا که حسابداران قضایی آزمون بازرس تقلب گواهی شده[1] را با موفقیت گذرانده و در دوره‌هایی که توسط انجمن بازرسان تقلب گواهی شده[2] برگزار می‌شود، مانند دوره‌های تراکنش‌های مالی، آزمون و بازرسی، موضوعات حقوقی، جرم‌شناسی و اخلاق آموزش‌های لازم را دیده‌اند (مشایخی و آژنگ، ۱۳۹۲). هر چند که حرفه حسابرسی و حسابداری قضایی خاستگاه تقریباً یکسانی دارند اما آن‌چه که این دو را از هم متمایز می‌سازد، نوع خدماتی است که آن‌ها ارائه می‌نمایند (ایمونیان، آنتونیز و فارمیگونی[3]، ۲۰۱۳). جهت شفاف‌سازی موارد فوق در جدول ۱ به مقایسه حسابدار قضایی و حسابرسی پرداخته شده است.

1 Certified Fraud Examiners (CFE)
2 Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)
3 Imonian, Antunes and Formigoni

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

جدول (۱): مقایسه حسابدار قضایی و حسابدار رسمی

حسابدار قضایی	حسابدار رسمی
تمرکز بر اظهارنظر بر اساس واقعیت‌هایی که می‌تواند شناخته شوند؛ حسابدار قضایی چیزهایی را می‌بیند که دیگران نمی‌بینند.	تمرکز بر اظهارنظر حرفه‌ای از دیدگاه واقعی و منصفانه.
کارشناس نظارت و بررسی عملکرد.	فقط بررسی عملکرد.
بر اساس تقاضای سازمان انجام می‌گیرد.	یک فرآیند روزمره در سازمان است.
پرونده‌های مدنی و کیفری را بررسی می‌کند.	فقط موارد مدنی را بررسی می‌کند.

منبع: (اکویی، ۲۰۰۹)

با توجه به تعاریف کیفیت حسابرسی و حسابداری قضایی ازآنجاکه انحراف‌های عمده از استانداردهای مربوطه بازتابی از کیفیت نازل حسابرسی است (نیچل و همکاران، ۲۰۱۳) و اداره حسابداری دولت امریکا[1] کیفیت حسابداری را اجرای حسابرسی مطابق استانداردهای حسابرسی پذیرفته شده عمومی به منظور فراهم ساختن اطمینان منطقی و معقول از صورت‌های مالی حسابرسی شده و موارد مرتبط با افشاء آن مطابق اصول پذیرفته شده حسابداری و عدم تحریف با اهمیت در نتیجه خطاها و تقلب‌ها تعریف می‌کند، بنابراین چنانچه حسابرس مؤسسه حسابرسی از مهارت‌های یک حسابدار قضایی جهت یافتن اطمینان معقول از نبود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه برخوردار باشد، مهارت‌های مذکور می‌تواند یک حسابرس را در رعایت هر چه‌بهتر استانداردهای حسابرسی یاری کند و تأثیر مثبت بر کیفیت حسابرسی انجام شده داشته باشد. با توجه به نقش با اهمیت حسابدار قضایی و الزامات قانونی مرتبط با آن و نیز حمایت مراجع قضایی از کارشناسان رسمی دادگستری و قوه قضائیه، چنانچه حسابدار رسمی هم‌زمان حسابدار قضایی هم باشد، انتظار می‌رود وی دارای دانش، توانایی و استقلال بیشتری در فرایند حسابرسی بوده و با بررسی بهتر و دقیق‌تر صورت‌های مالی به مواردی دست می‌یابد که منجر به بهبود کیفیت حسابرسی گردد. بر این اساس فرضیه اصلی پژوهش به شرح زیر بیان می‌گردد:

فرضیه اصلی پژوهش: نقش دوگانه حسابدار قضایی _حسابدار رسمی شریک مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.

ازآنجاکه کیفیت حسابرسی متغیری است که به صورت مستقیم قابل‌اندازه‌گیری و سنجش نیست، بنابراین از دو معیار ۱. نوع گزارش حسابرسی (محمدرضایی و مهربان‌پور، ۱۳۹۵؛ برادران‌حسن‌زاده، پاکمرام، حسین بابایی و فریادی بناب، ۱۳۹۵ و لنوکس و لی[2]، ۲۰۱۲) و ۲. تعداد بندهای شرط قبل از اظهارنظر (یعقوب‌نژاد، رویایی و آذین‌فر، ۱۳۹۱؛ بنی مهد، حساس‌یگانه

1 American Government Accounting Office (AGAO)
2 Lennix and Li

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

و یزدانیان، ۱۳۹۳؛ محمدرضایی و مهربانپور، ۱۳۹۵ و هشی و مظاهری‌فرد، ۱۳۹۲) برای سنجش کیفیت حسابرسی در این پژوهش استفاده می‌شود. با توجه به موارد مذکور فرضیه‌های فرعی پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه اول پژوهش: نقش دوگانه حسابدار قضایی - حسابدار رسمی شریک مؤسسه حسابرسی بر نوع گزارش (اظهارنظر) حسابرسی تأثیر دارد.

فرضیه دوم پژوهش: نقش دوگانه حسابدار قضایی - حسابدار رسمی شریک مؤسسه حسابرسی بر تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی تأثیر دارد.

۳- روش پژوهش

پژوهش حاضر ازلحاظ نتیجه‌ی اجرا از نوع کاربردی؛ ازنظر منطق اجرا، قیاسی ـ استقرایی؛ ازنظر هدف، توصیفی؛ ازنظر بعد زمانی طولی و ازنظر فرآیند اجرا کمی است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از تحلیل رگرسیون چندگانه با داده‌های ترکیبی استفاده شده است؛ بنابراین اطلاعات مورد نیاز از شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک و با توجه به معیارهای زیر گردآوری شده است:

- ✓ سال مالی شرکت‌ها طی دوره‌ی زمانی پژوهش تغییر نکرده باشد.
- ✓ سال مالی شرکت‌ها منتهی به پایان اسفند ماه باشد.
- ✓ داده‌های مورد نیاز برای دوره‌ی زمانی پژوهش موجود و در دسترس باشد.
- ✓ به دلیل ماهیت خاص فعالیت، از شرکت‌های بیمه، سرمایه‌گذاری، بانک‌ها و لیزینگ نباشد.

با توجه به معیارهای فوق ۱۵۲ شرکت به عنوان نمونه انتخاب شدند و داده‌های مربوط به آن‌ها طی دوره‌ی زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ از صورت‌های مالی منتشر شده‌ی شرکت‌ها در سایت کدال و سایت کارشناسان رسمی دادگستری و قوه قضائیه استخراج شد. جهت محاسبه مقادیر متغیرهای پژوهش و آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم‌افزارهای اکسل و ایویوز[1] و استفاده شده است.

کیفیت حسابرسی متغیری است که به طور مستقیم قابل سنجش و اندازه‌گیری نمی‌باشد، بنابراین برای سنجش این متغیر که متغیر وابسته پژوهش است از دو معیار نوع گزارش حسابرس و تعداد بندهای شرط قبل از اظهارنظر استفاده می‌شود. ازآنجاکه هر دو معیار دو وجهی است تخمین چنین مدل‌هـایی به روش حداقل مربعات معمولی و مدل‌های خطی امکان‌پذیر نیست.

1 Excel and Eviews

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

در این مواقع باید از رگرسیون لاجیت و یا پروبیت بهره گرفت. این دو روش معمولاً نتایج یکسانی ارائه می‌کنند. تفاوت اساسی دو روش مذکور این است که در مدل لاجیت برای تعریف متغیر وابسته از تابع توزیع تجمعی لاجستیک و در مدل پروبیت از تابع تجمعی نرمال شده استفاده می‌شود.

۳-۱- مدل آزمون فرضیه‌ها

برای آزمون فرضیه پژوهش، مدل اصلی به پیروی از پژوهش هشی و مظاهری فرد (۱۳۹۲) و محمدرضایی و مهربانپور (۱۳۹۵) برآورد شده است.

$$\begin{aligned}\text{Audit Quality}_{i.t} = {} & \beta_0 + \beta_1 \text{Duality}_{i.t} + \beta_2 \text{Current}_{i.t} + \beta_3 \text{LEV}_{i.t} \\ & + \beta_4 \text{Profit}_{i.t} + \beta_5 \text{Loss}_{i.t} + \beta_6 \text{CFO}_{i.t} \\ & + \beta_7 \text{Size}_{i.t} + \beta_8 \text{Tenure}_{i.t} + \beta_9 \text{Switch}_{i.t} + \varepsilon_{i.t}\end{aligned} \quad \text{مدل (۱)}$$

برای آزمون فرضیه اول پژوهش، تأثیر نقش دوگانه حسابدار قضایی- حسابدار رسمی و شریک مؤسسه حسابرسی بر نوع گزارش (اظهارنظر) حسابرسی از مدل شماره ۲ استفاده شده است (محمدرضایی و مهربان‌پور، ۱۳۹۵؛ برادران حسن‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵ و لنوکس و لی، ۲۰۱۲).

$$\begin{aligned}\text{Audit Opinion}_{i.t} = {} & \beta_0 + \beta_1 \text{Duality}_{i.t} + \beta_2 \text{Current}_{i.t} + \beta_3 \text{LEV}_{i.t} \\ & + \beta_4 \text{Profit}_{i.t} + \beta_5 \text{Loss}_{i.t} + \beta_6 \text{CFO}_{i.t} \\ & + \beta_7 \text{Size}_{i.t} + \beta_8 \text{Tenure}_{i.t} + \beta_9 \text{Switch}_{i.t} + \varepsilon_{i.t}\end{aligned} \quad \text{مدل (۲)}$$

برای آزمون فرضیه دوم پژوهش، تأثیر نقش دوگانه حسابدار قضایی- حسابدار رسمی شریک مؤسسه حسابرسی بر تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی از مدل شماره ۳ استفاده شده است (یعقوب‌نژاد و همکاران، ۱۳۹۱؛ بنی‌مهد، عربی و حسن‌پور، ۱۳۹۷؛ محمدرضایی و مهربانپور، ۱۳۹۵ و هشی و مظاهری فرد، ۱۳۹۲).

$$\begin{aligned}\text{Remark}_{i.t} = {} & \beta_0 + \beta_1 \text{Duality}_{i.t} + \beta_2 \text{Current}_{i.t} + \beta_3 \text{LEV}_{i.t} \\ & + \beta_4 \text{Profit}_{i.t} + \beta_5 \text{Loss}_{i.t} + \beta_6 \text{CFO}_{i.t} \\ & + \beta_7 \text{Size}_{i.t} + \beta_8 \text{Tenure}_{i.t} + \beta_9 \text{Switch}_{i.t} + \varepsilon_{i.t}\end{aligned} \quad \text{مدل (۳)}$$

۳-۲- متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته (Audit Quality): متغیر وابسته در این پژوهش کیفیت حسابرسی است که برای سنجش آن از دو معیار نوع گزارش حسابرسی (محمدرضایی و مهربانپور، ۱۳۹۵؛ برادران‌حسن‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵ و لنوکس و لی، ۲۰۱۲) و تعداد بندهای شرط قبل از اظهارنظر در گزارش‌های حسابرسی (یعقوب‌نژاد و همکاران، ۱۳۹۳؛ بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۳؛ محمدرضایی و مهربانپور، ۱۳۹۵ و هشی و مظاهری فرد، ۱۳۹۲) استفاده شده است.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

متغیر مستقل (Duality): عوامل گوناگونی بر کیفیت حسابرسی مؤثرند که در واقع جزئی از الزامات حسابرسی نیستند. یکی از آن‌ها ویژگی‌های شخصی حسابرس مانند مهارت، تجربه، ارزش‌های اخلاقی و نظام فکری است (شیلدر، ۲۰۱۱). از طرفی حسابداران قضایی به دلیل گذراندن دوره‌های تخصصی مانند تراکنش‌های متقلبانه، بخش‌های حقوقی تقلب، بازرسی تقلب و جرم‌شناسی و اخلاق دارای مهارت‌ها و توانایی‌هایی هستند که ممکن است یک حسابدار رسمی غیر قضایی فاقد آن باشد. در این پژوهش متغیر دو ارزشی نقش همزمان شریک مؤسسه حسابرسی و کارشناس رسمی دادگستری و قوه قضائیه در رشته‌ی حسابداری و حسابرسی (حسابدار قضایی) به عنوان متغیر مستقل می‌باشد که تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی بررسی شده است.

- متغیرهای کنترلی

نسبت جاری (Current)، اهرم مالی (LEV)، سودآوری (Profit)، زیان‌دهی (Loss) و نقدینگی (CFO): نسبت‌ها و متغیرهای مذکور به عنوان متغیرهای مربوط به سنجش وضعیت مالی شرکت در نظر گرفته شده است. وضعیت مالی شرکت از عوامل تأثیرگذار بر کیفیت گزارش حسابرسی می‌باشد. بدین ترتیب که یک شرکت با وضعیت مالی ضعیف‌تر، پتانسیل بیشتری برای دریافت گزارش مشروط و یا تعداد بندهای بیشتر را دارد (هشی و مظاهری فرد، ۱۳۹۲).

اندازه شرکت (Size): با افزایش حجم شرکت، به نظر می‌رسد تلاش مدیریت برای دریافت گزارش حسابرسی بهتر و با کیفیت‌تر بیشتر شود (هشی و مظاهری فرد، ۱۳۹۲).

دوره‌ی تصدی حسابرسی (Tenure): سال‌های تصدی حسابرس یکی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی است که به تعداد سال‌های متوالی که مؤسسات حسابرسی یک صاحبکار را مورد رسیدگی و حسابرسی قرار می‌دهند اطلاق می‌شود (فلاتح[1]، ۲۰۰۶).

تغییر حسابرس (Switch): وانگ، ونگ و ژیا[2] (۲۰۰۸) بیان می‌کنند که حسابرسان با کیفیت به منظور حفظ کیفیت اجرای حسابرسی خود تمایل بیشتری به تغییر صاحبکاران خود دارند. با توجه به این‌که با تغییر حسابرس، حسابرس جدید دامنه فعالیت خود را به دلیل عدم آشنایی قبلی با واحد تجاری مورد بررسی و کسب سطح اطمینان معقول از کنترل داخلی و سایر موارد مرتبط با گزارش حسابرسی گسترده‌تر می‌کند، انتظار می‌رود حسابرس جدید گزارش با کیفیت‌تری ارائه دهد.

1 Fllatah
2 Wang, Wong and Xia

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

در جدول ۲ متغیرهای مدل پژوهش و نحوه‌ی اندازه‌گیری آن‌ها را به تفکیک بیان شده است.

جدول (۲): متغیرهای پژوهش و نحوه‌ی اندازه‌گیری

نام متغیر	نماد متغیر	متغیر	نحوه‌ی اندازه‌گیری
نوع اظهارنظر حسابرس	Audit Opinion	وابسته	متغیر دو وجهی می‌باشد. اگر گزارش حسابرس مقبول باشد صفر و در غیر این صورت عدد ۱.
تعداد بندهای شرط قبل از اظهارنظر	Remark	وابسته	متغیر دو وجهی می‌باشد. اگر تعداد بندهای شرط در یک گزارش حسابرسی مشروط ۳ و بیشتر از آن باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر.
نقش دوگانه‌ی شریک حسابرسی	Duality	مستقل	متغیر دو وجهی می‌باشد. اگر شریک مؤسسه حسابرسی همزمان کارشناس رسمی دادگستری و قوه قضائیه باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر.
نسبت جاری	Current	کنترلی	نسبت جمع دارایی‌های جاری تقسیم‌بر جمع بدهی‌های جاری در پایان سال
اهرم مالی	LEV	کنترلی	نسبت جمع بدهی‌ها تقسیم بر جمع دارایی‌ها در پایان سال
نسبت سودآوری	Profit	کنترلی	نسبت سود خالص قبل از اقلام غیرعادی تقسیم بر جمع دارایی‌ها در پایان سال
زیان‌دهی شرکت	Loss	کنترلی	متغیر دو وجهی می‌باشد. اگر شرکت دارای زیان خالص باشد عدد ۱ و در غیر این صورت صفر.
نقدینگی	CFO	کنترلی	نسبت جریان نقد عملیاتی تقسیم بر جمع دارایی‌ها در پایان سال
اندازه شرکت	Size	کنترلی	لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های شرکت.
دوره تصدی حسابرس	Tenure	کنترلی	تعداد سال‌هایی که یک حسابرس، حسابرسی شرکت موردنظر را بر عهده داشته است.
تغییر حسابرس	Switch	کنترلی	متغیر دو وجهی می‌باشد. اگر در سال مورد بررسی تغییر حسابرس اتفاق افتاده باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

۴-یافته‌های پژوهش

۴-۱- آماره های توصیفی داده‌ها

آمار توصیفی داده‌ها شامل دو بخش داده‌های کمی و داده‌های کیفی پژوهش به صورت مجزا است. ازآنجاکه شرکت‌های استفاده شده در مدل‌های این پژوهش یکسان می‌باشند، آمار توصیفی برحسب مدل‌ها تفکیک نگردیده و به صورت یکجا و در دو جدول ۳ و ۴ ارائه شده است.

جدول (۳): آماره های توصیفی داده‌های کمی پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
نسبت جاری	Current	۱/۳۹۴	۱/۲۷۰	۲/۹۷۱	۰/۶۰۶	۰/۵۹۴
اهرم مالی	LEV	۰/۵۹۷	۰/۶۰۴	۰/۹۳۶	۰/۲۵۱	۰/۱۸۵
نسبت سودآوری	Profit	۰/۱۰۸	۰/۰۹۱	۰/۳۶۲	-۰/۰۹۱	۰/۱۱۶
نقدینگی	CFO	۰/۱۳۶	۰/۱۱۹	۰/۴۱۶	-۰/۰۸۳	۰/۱۳۱
اندازه شرکت	Size	۱۴/۰۵۸	۱۳/۸۶۷	۱۷/۱۱۸	۱۱/۹۹۵	۱/۳۱۸
دوره تصدی حسابرس	Tenure	۳/۲۰۹	۳/۰۰۰	۹/۰۰۰	۱/۰۰۰	۲/۲۴۵

جدول ۳ آمار توصیفی متغیرهای کمی پژوهش را نشان می‌دهد که بیانگر پارامترهای توصیفی برای هر متغیر به صورت جداگانه است. مقدار حداقل و حداکثر برای دوره تصدی به ترتیب ۱/۰۰۰ و ۹/۰۰۰ می‌باشد که نشان‌دهنده این است که در برخی از شرکت‌های نمونه، حسابرس تنها به مدت یک سال حسابرس آن شرکت بوده و نیز حداکثر دوره تصدی نشان‌دهنده شرکت‌هایی است که حسابرس آن‌ها سازمان حسابرسی بوده است. حداقل نسبت سودآوری ۰/۰۹۱- است که این علامت منفی نشان‌دهنده این است که شرکت‌هایی در نمونه دارای زیان بوده‌اند. میانگین و میانه از متداول‌ترین معیارهای گرایش به مرکز هستند که در اندازه شرکت که به صورت لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های شرکت اندازه‌گیری شده‌اند به ترتیب برابر ۱۴/۰۵۸ و ۱۳/۸۶۷ می‌باشند. میانه‌ی اهرم مالی شرکت ۰/۶۰۴ است که نشان می‌دهد تقریباً نیمی از داده‌های این متغیر بالای این عدد و نیمی دیگر کمتر از این مقدار است که این رقم هر چه به صفر نزدیک شود، یعنی اهرم مالی کوچک‌تر شود، نشان می‌دهد که بدهی‌های شرکت در مقابل دارایی‌های آن ناچیز است. میانگین نسبت جاری نشان می‌دهد که تقریباً نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری در شرکت‌های نمونه این پژوهش ۱/۳۹۴ می‌باشد. حداقل متغیر نقدینگی ۰/۰۸۳- است که علامت منفی نشان‌دهنده خروج وجه نقد ناشی از فعالیت عملیاتی شرکت‌های نمونه است.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

جدول (۴): آماره های توصیفی داده‌های کیفی پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	وجود		عدم وجود		جمع	
		تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد
نوع اظهارنظر حسابرس	Audit Opinion	۴۷۲	۵۱/۷۵	۴۴۰	۴۸/۲۵	۹۱۲	۱۰۰
تعداد بندهای شرط گزارش	Remark	۲۲۵	۲۴/۶۷	۶۸۷	۷۵/۳۳	۹۱۲	۱۰۰
نقش دوگانه‌ی شریک حسابرسی	Duality	۱۱۱	۱۲/۱۷	۸۰۱	۸۷/۸۳	۹۱۲	۱۰۰
زیان‌دهی شرکت	Loss	۱۱۰	۱۲/۰۶	۸۰۲	۸۷/۹۴	۹۱۲	۱۰۰
تغییر حسابرس	Switch	۲۲۹	۲۵/۱۱	۶۸۳	۷۴/۸۹	۹۱۲	۱۰۰

جدول ۴ آمار توصیفی متغیرهای کیفی (دو ارزشی) پژوهش را برای هر متغیر به تفکیک نشان می‌دهد. به طور کلی در ۲۲۵ مشاهده این پژوهش، سه بند شرط و بیشتر از آن را در گزارش‌های حسابرسی خود لحاظ کرده‌اند و همچنین حسابرسان در ۴۷۲ مشاهده اظهارنظر نامقبول شامل اظهارنظرهای مشروط، مردود و عدم اظهارنظر و در ۴۴۰ مشاهده گزارش مقبول ارائه داده‌اند. تقریباً ۸۸ درصد از حسابرسان که گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های نمونه را تهیه کرده‌اند، جزء حسابداران قضایی نبوده‌اند. هم‌چنین تقریباً ۱۲ درصد از شرکت‌های نمونه در صورت‌های مالی خود زیان گزارش نموده‌اند که این شامل ۱۱۰ شرکت نمونه در پژوهش است. در ۲۲۹ مشاهده، حسابرس از پروژه حسابرسی کناره‌گیری کرده و حسابرس دیگری کار حسابرسی شرکت‌های نمونه را عهده‌دار شده است و در ۶۸۳ مشاهده حسابرسان دارای دوره تصدی بیش از یک سال هستند.

۴-۲- تأثیر نقش دوگانه حسابدار قضایی - حسابدار رسمی شریک مؤسسه حسابرسی بر نوع اظهارنظر حسابرس

رگرسیون لاجیت و پروبیت در آزمون فرضیه‌هایی استفاده می‌شوند که متغیر وابسته آن‌ها از نوع دو وجهی (دو ارزشی) باشد. ازآنجاکه متغیر وابسته فرضیه اول پژوهش نوع اظهارنظر حسابرس یک متغیر کیفی (دو وجهی) است، بنابراین در این پژوهش از الگوی پروبیت برای آزمون فرضیه اول استفاده می‌شود. همان‌طور که ذکر شد برقراری فروض رگرسیون برای برآورد الگوی پروبیت ضروری نمی‌باشد. در ادامه نتیجه آزمون فرضیه اول پژوهش در جدول شماره ۵ مشاهده می‌شود.

آزمون این فرضیه با سطح خطای ۵ درصد و سطح اطمینان معقول ۹۵ درصد انجام شده است. آماره درست‌نمایی LR اعتبار کل رگرسیون را نشان می‌دهد. ازآنجاکه احتمال آماره درست‌نمایی (۰/۰۰۰) کمتر از سطح خطای مورد پذیرش است، تمام ضرایب رگرسیون پروبیت به طور هم‌زمان صفر نمی‌باشد و مدل برازش شده مناسب و معنادار است و این مطلب مؤید اعتبار کلی رگرسیون است. برای سنجش قدرت توجیه رگرسیون پروبیت از ضریب تشخیص مک‌فادن

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

استفاده می‌شود که در مدل برازش شده (۰/۰۶۲) است. مقدار ضریب برآورد شده برای متغیر نقش دوگانه‌ی شریک حسابرسی ۰/۲۶۳ است و نیز احتمال آماره به دست آمده برای این متغیر ۰/۰۴۴ است. علامت مثبت ضریب برآوردی و نیز احتمال به دست آمده کمتر از سطح خطای مورد پذیرش نشان‌دهنده این است که این متغیر بر نوع اظهارنظر حسابرس تأثیر مثبت و معنادار دارد. با توجه به نتایج به دست آمده فرضیه اول و همچنین فرضیه اصلی پژوهش رد نمی‌شود؛ بنابراین چنان‌چه شریک مؤسسه حسابرسی همزمان حسابدار قضایی (کارشناس رسمی دادگستری و قوه قضائیه در ایران) _ حسابدار رسمی باشد این امر منجر به ارائه اظهارنظر تعدیل‌شده‌ی بیشتر و در نهایت باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود.

جدول (۵): تأثیر نقش دوگانه حسابدار قضایی- حسابدار رسمی شریک مؤسسه حسابرسی بر نوع اظهارنظر حسابرس

مدل (۲)	$\mathbf{Audit\ Opinion_{i.t} = \beta_0 + \beta_1 Duality_{i.t} + \beta_2 Current_{i.t} + \beta_3 LEV_{i.t} + \beta_4 Profit_{i.t} + \beta_5 Loss_{i.t} + \beta_6 CFO_{i.t} + \beta_7 Size_{i.t} + \beta_8 Tenure_{i.t} + \beta_9 Switch_{i.t} + \varepsilon_{i.t}}$				
متغیر توضیحی	نماد	علامت پیش‌بینی‌شده	ضریب برآورد شده	آماره Z	احتمال
نقش دوگانه شریک حسابرسی	Duality	+	۰/۲۶۳	۲/۰۰۷	۰/۰۴۴
نسبت جاری	Current	+	۰/۱۷۲	۱/۵۷۹	۰/۱۱۴
اهرم مالی	LEV	+	۰/۱۵۷	۰/۴۲۸	۰/۶۶۸
نسبت سودآوری	Profit	-	-۲/۱۲۹	-۳/۳۱۶	۰/۰۰۰
زیان‌دهی شرکت	Loss	+	۰/۲۱۹	۱/۳۵۳	۰/۱۷۶
نقدینگی	CFO	-	-۰/۶۵۰	-۱/۶۳۲	۰/۱۰۲
اندازه شرکت	Size	+	۰/۲۰۶	۵/۶۶۸	۰/۰۰۰
دوره تصدی حسابرس	Tenure	-	-۰/۰۰۹	-۰/۳۹۶	۰/۶۹۱
تغییر حسابرس	Switch	+	۰/۰۵۲	۰/۰۴۳۷	۰/۶۶۱
ضریب ثابت	C	**	-۲/۹۰۲	-۴/۶۹۷	۰/۰۰۰
ضریب مک فادن	۰/۰۶۲	آماره LR	۷۸/۹۳۴	احتمال آماره LR	۰/۰۰۰

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

۴-۳- تأثیر نقش دوگانه حسابدار قضایی - حسابدار رسمی شریک مؤسسه حسابرسی بر تعداد بندهای شرط قبل از اظهارنظر

همان‌طور که پیش‌تر بیان شد زمانی که متغیر وابسته پژوهش کیفی باشد، برای آزمون فرضیه می‌بایست از الگوی لاجیت و یا پروبیت استفاده کرد. ازآنجاکه متغیر وابسته فرضیه دوم تعداد بندهای شرط یک متغیر دو وجهی است بنابراین برای آزمون فرضیه دوم مانند فرضیه اول از الگوی پروبیت استفاده می‌شود. نتیجه آزمون فرضیه دوم در جدول ۶ آمده است. نتایج آزمون فرضیه دوم در جدول ۶ ارائه شده‌است. ضریب تشخیص مک‌فادن که نشان‌دهنده قدرت توجیه رگرسیون است، در این آزمون ۰/۱۱۶ است. اعتبار کل رگرسیون پروبیت با آماره LR سنجیده می‌شود که احتمال این آماره (۰/۰۰۰) کمتر از سطح خطای مورد پذیرش ۵ درصد، نشان می‌دهد که تمام ضرایب رگرسیون به طور هم‌زمان صفر نمی‌باشد و مدل برازش شده مناسب و معنادار است. ضریب برآورد شده برای متغیر مستقل ۰/۲۹۲ و احتمال به دست آمده برای آن ۰/۰۳۹ است که کمتر از سطح خطای ۵ درصد است.

جدول (۶): تأثیر نقش دوگانه حسابدار قضایی - حسابدار رسمی شریک مؤسسه حسابرسی بر تعداد بندهای شرط قبل از اظهارنظر

مدل (۳)	$\mathbf{Remark}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \mathbf{Duality}_{i,t} + \beta_2 \mathbf{Current}_{i,t} + \beta_3 \mathbf{LEV}_{i,t} + \beta_4 \mathbf{Profit}_{i,t} + \beta_5 \mathbf{Loss}_{i,t} + \beta_6 \mathbf{CFO}_{i,t} + \beta_7 \mathbf{Size}_{i,t} + \beta_8 \mathbf{Tenure}_{i,t} + \beta_9 \mathbf{Switch}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$			
متغیر توضیحی	نماد	علامت پیش‌بینی‌شده	ضریب برآورد شده	آماره Z	احتمال
نقش دوگانه شریک حسابرسی	**Duality**	+	۰/۲۹۲	۲/۰۵۹	۰/۰۳۹
نسبت جاری	**Current**	+	۰/۴۱۹	۳/۳۱۵	۰/۰۰۰
اهرم مالی	**LEV**	+	۱/۰۶۸	۲/۶۰۷	۰/۰۰۹
نسبت سودآوری	**Profit**	-	-۲/۱۵۵	-۲/۹۴۰	۰/۰۰۳
زیان‌دهی شرکت	**Loss**	+	۰/۴۲۴	۲/۵۴۷	۰/۰۱۰
نقدینگی	**CFO**	-	-۰/۹۸۰	-۲/۱۸۳	۰/۰۲۹
اندازه شرکت	**Size**	+	۰/۲۹۶	۷/۲۶۵	۰/۰۰۰
دوره تصدی حسابرس	**Tenure**	-	-۰/۰۵۷	-۲/۰۰۶	۰/۰۴۴
تغییر حسابرس	**Switch**	+	-۰/۱۸۰	-۱/۳۱۷	۰/۱۸۷
ضریب ثابت	**C**	**	-۵/۶۵۸	-۷/۸۵۷	۰/۰۰۰
ضریب مک فادن	۰/۱۱۶	آماره LR	۱۱۸/۳۸۵	احتمال آماره LR	۰/۰۰۰۰

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

اطلاعات حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان‌دهنده تأثیر مثبت و معنادار نقش دوگانه‌ی شریک مؤسسه حسابرسی بر تعداد بندهای شرط اظهارنظر است؛ بنابراین اگر شریک مؤسسه حسابرسی حسابدار قضایی باشد بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معنادار دارد که این موضوع مؤید پذیرش فرضیه دوم و نیز فرضیه اصلی پژوهش می‌باشد.

۴-۴ آزمون استحکام نتایج

آزمون‌های حساسیت یا پشتیبان برای افزایش قابلیت اعتماد و اتکای یافته‌های اصلی پژوهش بسیار ضروری هستند. نوع آزمون حساسیت از پژوهشی به پژوهش دیگر می‌تواند متفاوت باشد. یکی از آزمون‌های حساسیت تعریف جایگزین از متغیرهای وابسته و مستقل اصلی می‌باشد. در واقع پژوهشگر با تعریف جایگزین از متغیرهای وابسته و مستقل اصلی و برآورد مدل رگرسیون با تعاریف جدید نشان می‌دهد که یافته‌های اصلی پژوهش نسبت به تعاریف متفاوت متغیرها حساسیت نداشته و پژوهشگر در اندازه‌گیری و تعریف متغیرهای اصلی سوگیری نداشته است. در این پژوهش از روش تعریف جایگزین متغیر وابسته (کیفیت حسابرسی) جهت انجام آزمون حساسیت و پشتیبان استفاده شده است. به این منظور برای سنجش کیفیت حسابرسی معیار کیفیت گزارشگری مالی در نظر گرفته شده است (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۷).

کیفیت حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی ارتباط مستقیم دارد، چرا که کیفیت بالا اعتبار بیشتری به صورت‌های مالی می‌بخشد. کیفیت حسابرسی بخشی از کیفیت گزارشگری مالی است. انگیزه تئوریک به‌کارگیری معیار مزبور این است که صورت‌های مالی حسابرسی شده محصول مشترک مدیریت و حسابرس است (دای[1]، ۱۹۹۱)؛ بنابراین، کیفیت گزارشگری مالی می‌تواند معیار مناسبی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی باشد. پرکاربردترین معیار کیفیت گزارشگری مالی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی مدل جونز[2] (۱۹۹۱) بر مبنای اقلام تعهدی اختیاری است (دفاند و ژانگ[3]، ۲۰۱۴). مزیت استفاده از این معیار این است که برخلاف سایر معیارها مانند معیار ارائه مجدد اقلام، امکان به‌کارگیری آن‌ها در پژوهش‌های با نمونه‌های بزرگ وجود دارد (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۷). با توجه به موارد مذکور جهت انجام آزمون حساسیت در این پژوهش از مدل ۴ استفاده شده است.

$$\begin{aligned} DACC_{i.t} = {} & \beta_0 + \beta_1 Duality_{i.t} + \beta_2 Current_{i.t} + \beta_3 LEV_{i.t} \\ & + \beta_4 Profit_{i.t} + \beta_5 Loss_{i.t} + \beta_6 CFO_{i.t} \\ & + \beta_7 Size_{i.t} + \beta_8 Tenure_{i.t} + \beta_9 Switch_{i.t} + \varepsilon_{i.t} \end{aligned} \quad \text{مدل (۴)}$$

1 Dey
2 Jones
3 DeFond and Zhang

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

برای محاسبه اقلام تعهدی اختیاری ابتدا جمع اقلام تعهدی شرکت در سال مورد نظر محاسبه شده است. برای محاسبه جمع اقلام تعهدی به صورت زیر عمل شده است:

رابطه (۱) $$\mathrm{ACC_{i.t}} = E_{\mathrm{i.t}} - \mathrm{CFO_{i.t}}$$

ازآنجا که جمع اقلام تعهدی شامل اقلام تعهدی غیر اختیاری و اقلام تعهدی اختیاری است، بنابراین جمع سه عبارت سمت راست مدل (۵) بیانگر اقلام تعهدی غیر اختیاری و $\varepsilon_{\mathrm{i.t}}$ نشان‌دهنده اقلام تعهدی اختیاری شرکت i در سال t خواهد بود که توسط مدل تعدیل شده جونز (۱۹۹۱) و به صورت رگرسیون مقطعی (۵) قابل تخمین است. دوره برآورد این مدل برای هر شرکت ۵ سال در نظر گرفته شده است.

مدل (۵) $$\frac{\mathrm{ACC_{i.t}}}{\mathrm{TA}_{i,t-1}} = \alpha\left(\frac{1}{\mathrm{TA}_{,t-1}}\right) + \beta\left(\frac{\Delta\mathrm{SALES_{i.t}} - \Delta\mathrm{AR_{i.t}}}{\mathrm{TA}_{i,t-1}}\right) + \gamma\left(\frac{\mathrm{PPE_{i.t}}}{\mathrm{TA}_{i,t-1}}\right) + \varepsilon_{\mathrm{i.t}}$$

که در آن:

ACC، جمع اقلام تعهدی؛ E، سود عملیاتی شرکت؛ CFO، جریان خالص وجه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی؛ TA، جمع دارایی‌های شرکت؛ ΔSALES، تفاوت فروش خالص شرکت در سال جاری نسبت به سال گذشته؛ ΔAR، تفاوت حساب‌های دریافتنی شرکت در سال جاری نسبت به سال گذشته؛ PPE، سطح اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات (دارایی‌های ثابت) شرکت و ε، خطای مدل (اقلام تعهدی اختیاری) شرکت می‌باشد که از قدر مطلق مقادیر خطابه عنوان جانشین کیفیت حسابرسی استفاده می‌گردد. هرچه قدر مطلق باقیمانده‌های حاصل از برآورد مدل‌بالاتر باشد، کیفیت حسابرسی نیز بیشتر می‌باشد.

۴-۴-۳- نتایج آزمون حساسیت

جهت انجام آزمون استحکام نتایج (آزمون پشتیبان) در این پژوهش از روش تعریف جایگزین متغیر وابسته استفاده شده است. برای این منظور تأثیر نقش دوگانه حسابدار قضایی - حسابدار رسمی و شریک مؤسسه حسابرسی بر اقلام تعهدی اختیاری بررسی‌شده است. مدل (۴) یک رگرسیون خطی است بنابراین بعد از انجام آزمون‌های فروض کلاسیک و انتخاب الگوی مناسب نتایج حاصل از برآورد مدل در جدول (۷) ارائه شده است. نتایج حاصل از آزمون چاو با سطح معناداری ۰/۰۰۰ نشان می‌دهد که استفاده از روش داده‌های پانل جهت انجام این پژوهش مناسب است و نتایج آزمون هاسمن با توجه به سطح معناداری ۰/۰۹۳ که بیشتر از سطح معناداری ۰/۰۵ می‌باشد، نشان می‌دهد که استفاده از اثرات تصادفی برای این آزمون کارآمد خواهد بود. نتایج آزمون LR بیانگر وجود مشکل ناهمسانی واریانس است. برای برطرف کردن این مشکل باید

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

رگرسیون به روش حداقل مربعات تعمیم یافته برآورد گردد. با توجه به این‌که نتایج آزمون هم‌خطی (آماره VIF) زیر ۵ است پس هم‌خطی شدید بین متغیرها وجود ندارد.

جدول ۷: تأثیر نقش دوگانه حسابدار قضایی_حسابدار رسمی شریک مؤسسه حسابرسی بر اقلام تعهدی اختیاری

مدل (۴)	$DACC_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Duality_{i,t} + \beta_2 Current_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 Profit_{i,t} + \beta_5 Loss_{i,t} + \beta_6 CFO_{i,t} + \beta_7 Size_{i,t} + \beta_8 Tenure_{i,t} + \beta_9 Switch_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$					
متغیر توضیحی	نماد	علامت پیش‌بینی‌شده	ضریب برآورد شده	آماره t	احتمال	هم‌خطی VIF
نقش دوگانه شریک حسابرسی	Duality	+	۰/۰۱۴	۴/۳۹۶	۰/۰۰۰	۱/۰۱۵
نسبت جاری	Current	+	۰/۰۰۶	۰/۵۸۸	۰/۵۵۶	۲/۲۴۷
اهرم مالی	LEV	+	-۰/۱۱۰	-۴/۵۴۱	۰/۰۰۰	۲/۵۴۵
نسبت سودآوری	Profit	-	-۰/۱۰۹	-۲/۹۴۰	۰/۰۰۳	۲/۹۲۱
زیان‌دهی شرکت	Loss	+	-۰/۰۳۷	-۱۰/۱۶۴	۰/۰۰۰	۱/۴۸۵
نقدینگی	CFO	-	-۰/۰۱۸	-۰/۷۸۱	۰/۴۳۵	۱/۵۱۴
اندازه شرکت	Size	+	-۰/۰۰۸	-۱/۰۷۳	۰/۲۸۳	۱/۱۹۲
دوره تصدی حسابرس	Tenure	-	-۰/۰۰۴	-۲/۸۸۶	۰/۰۰۴	۱/۶۹۸
تغییر حسابرس	Switch	+	-۰/۰۲۳	-۴/۴۴۹	۰/۰۰۰۰	۱/۵۱۸۵
ضریب ثابت	C	**	۰/۰۹۳	۰/۷۹۱	۰/۴۲۹	**
ضریب تعیین	۰/۳۹۷	ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۲۶۸	احتمال آماره F	۰/۰۰۰	آماره F ۳/۰۸۳
آماره آزمون چاو	۱/۷۰۴	سطح معناداری	۰/۰۰۰	نتیجه آزمون	روش داده تابلویی	
آماره آزمون هاسمن	۱۴/۹۰۲	سطح معناداری	۰/۰۹۳	نتیجه آزمون	اثرات تصادفی	
آماره LR	۷۶۶/۷۲۳	سطح معناداری	۰/۰۰۰	نتیجه آزمون	وجود ناهمسانی واریانس	
آزمون دوربین واتسون	۲/۲۷۸	نتیجه آزمون		عدم وجود خودهمبستگی		

آزمون مدل (۴) با سطح اطمینان معقول ۹۵ درصد و سطح خطای مورد پذیرش ۵ درصد انجام شده است. آماره F اعتبار کل رگرسیون را نشان می‌دهد. احتمال آماره مذکور (۰/۰۰۰) است که نشان‌دهنده این است که کل رگرسیون برآورد شده مناسب و معنادار است. ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل‌شده به ترتیب ۰/۳۹۷ و ۰/۲۶۸ است که نشان می‌دهد قدرت توجیهی

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

مدل برازش شده برای تبیین تغییرات متغیر وابسته مدل (اقلام تعهدی اختیاری) ۳۹ درصد است.

آزمون مدل (۴) با سطح اطمینان معقول ۹۵ درصد و سطح خطای مورد پذیرش ۵ درصد انجام شده است. آماره F اعتبار کل رگرسیون را نشان می‌دهد. احتمال آماره مذکور (۰/۰۰۰) است که نشان‌دهنده این است که کل رگرسیون برآورد شده مناسب و معنادار است. ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل‌شده به ترتیب ۰/۳۹۷ و ۰/۲۶۸ است که نشان می‌دهد قدرت توجیهی مدل برازش شده برای تبیین تغییرات متغیر وابسته مدل (اقلام تعهدی اختیاری) ۳۹ درصد است.

مقدار ضریب برآورد شده برای متغیر دوگانگی نقش شریک مؤسسه حسابرسی ۰/۰۱۴ است. به دست آمده برای این متغیر ۰/۰۰۰ است. اقلام تعهدی اختیاری سود بر tاحتمال آماره اساس مدل جونز (۱۹۹۱) با کیفیت حسابرسی رابطه معکوس دارد، ازآنجاکه از اقلام تعهدی به عنوان معیار سنجش کیفیت حسابرسی در این پژوهش استفاده شده است، بنابراین جهت سنجش ارتباط مستقیم اقلام تعهدی اختیاری با کیفیت حسابرسی قبل از برازش مدل اقلام تعهدی در ۱- ضرب شده است. علامت مثبت ضریب برآوردی متغیر نقش دوگانه شریک حسابرسی و احتمال به دست آمده کمتر از سطح خطای مورد پذیرش، نشان‌دهنده این است که این متغیر به عنوان متغیر مستقل بر اقلام تعهدی اختیاری تأثیر مثبت و معنادار دارد؛ بنابراین می‌توان بیان کرد نتایج آزمون حساسیت و تطابق آن با نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های این پژوهش مؤید پذیرش فرضیه‌های اول و دوم و نیز فرضیه اصلی پژوهش است.

۵- نتیجه‌گیری و بحث

تاکنون پژوهش‌های اندکی در حیطه پژوهش‌های حسابداری با موضوع حسابداران قضایی و تأثیر آن‌ها بر سایر عوامل و متغیرهای حسابداری و حسابرسی انجام شده است. ازآنجاکه کیفیت حسابرسی از مهم‌ترین موضوعات مطرح شده در پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی است، موردتوجه بسیاری از پژوهش‌گران قرارگرفته است و به عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند. در رابطه با تأثیر حسابدار قضایی بر متغیرهای گوناگون نیز پژوهش‌هایی انجام شده است. با این حال در خصوص تأثیر مهارت‌های حسابدار قضایی بر کیفیت حسابرسی انجام شده توسط شرکای مؤسسه حسابرسی، پژوهشی انجام‌نشده است؛ بنابراین در این پژوهش تأثیر نقش دوگانه حسابدار قضایی و شریک مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت.

یافته‌های پژوهش نشان داد که چنان‌چه مهارت‌ها و تخصص یک حسابدار قضایی- حسابدار رسمی در شرکای مؤسسه حسابرسی باشند، این امر بر نوع اظهارنظر و تعداد بندهای شرط قبل

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

از اظهارنظر تأثیر مثبت دارد که به‌تبع آن این موضوع بر کیفیت حسابرسی مؤثر است. طبق نتایج این پژوهش اگر شریک مؤسسه حسابرسی، حسابدار قضایی (کارشناس رسمی دادگستری و قوه قضائیه) باشد احتمال ارائه اظهارنظر تعدیل شده و گزارش مشروط با تعداد بندهای شرط بیشتر، بالا می‌رود؛ به عبارت دیگر حسابرسی که از دانش و توانایی حسابداران قضایی برخوردار است با بررسی بهتر و دقیق‌تر صورت‌های مالی به مواردی دست می‌یابد که با اشاره به آن‌ها دربندهای شرط گزارش حسابرسی منجر به ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت بالاتر می‌شود. به منظور افزایش قابلیت اتکای نتایج، آزمون حساسیت برای پژوهش حاضر انجام شد. در این آزمون از روش تعریف جایگزین برای متغیر وابسته استفاده شد. با استفاده از مدل جونز (۱۹۹۱) اقلام تعهدی اختیاری برای سنجش کیفیت حسابرسی (متغیر وابسته پژوهش) در نظر گرفته شد. نتایج آزمون حساسیت انجام شده مؤید نتایج حاصل از این پژوهش است.

با توجه به نوآوری موضوعی این پژوهش و فقدان پژوهش‌های داخلی و خارجی مشابه این پژوهش امکان تطبیق با نتایج پژوهش‌های انجام شده میسر نمی‌باشد و این پژوهش می‌تواند جهت تطبیق نتایج موردتوجه پژوهش‌گران در پژوهش‌های آتی باشد.

این پژوهش به توسعه‌یافته‌های پژوهش‌های پیشین در خصوص عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی می‌پردازد و نیز حسابداری قضایی را به عنوان عامل مؤثر بر یکی از مهم‌ترین متغیرها در پژوهش‌های حسابرسی معرفی می‌کند. یافته‌های این پژوهش می‌تواند موردتوجه و استفاده ذی‌نفعان و سرمایه‌گذاران، قانون‌گذاران، مدیران شرکت‌ها، مدیران مؤسسات حسابرسی، حسابرسان و کمیته تدوین دروس دانشگاهی در وزارت علوم، جامعه حسابداران رسمی و کانون کارشناسان رسمی دادگستری و قوه قضائیه واقع شود. کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن ازآن‌جهت موردتوجه موارد مذکور می‌باشد که مؤید کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها است. ذی‌نفعان خواهان گزارش مالی با کیفیت شامل صورت‌های مالی قابل‌اعتماد و عاری از تحریفات با اهمیت ناشی از اشتباه یا تقلب می‌باشند که کیفیت بالای حسابرسی منجر به کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. قانون‌گذاران خواستار کیفیت بالای حسابرسی به عنوان عاملی که باعث انجام کارها بر اساس استانداردهای مدون می‌شود، هستند. طبق استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰ مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه در صورت‌های مالی از وظایف مدیران واحد مورد رسیدگی است. چنان‌چه حسابرسی انجام شده از کیفیت بالایی برخوردار باشد، این امر مدیران را در راستای ایفای مسئولیت خودیاری می‌نماید؛ بنابراین مدیران می‌توانند از مؤسساتی که شرکای آن‌ها حسابدار قضایی هستند، تقاضای حسابرسی صورت‌های مالی خود را بنمایند چرا که طبق نتایج پژوهش حاضر این امر یکی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی است. مدیران مؤسسات حسابرسی

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

در جهت حفظ صاحبکاران موجود و جذب صاحبکاران جدید می‌توانند نتایج این پژوهش را مدنظر قرار دهند، چون صاحبکاران، خواهان حسابرسی با کیفیت بالا هستند. از طرفی حسابرسان در جهت حفظ بازار کار و نیز اعتبار و خوشنامی خود، می‌توانند در راستای فراگیری مهارت‌های حسابداران قضایی اقدامات مربوطه را انجام دهند. در نهایت ازآنجاکه مهارت‌های حسابداران قضایی در راستای کیفیت بالای حسابرسی می‌تواند مؤثر واقع شود، کمیته تدوین دروس دانشگاهی در وزارت علوم می‌تواند در جهت تدوین این مهارت‌ها به عنوان یکی از دروس و یا یکی از گرایش‌های رشته حسابداری و حسابرسی نتایج این پژوهش را مدنظر قرار دهد. با توجه به نتایج این پژوهش جامعه حسابداران رسمی می‌تواند دوره‌های حسابداری قضایی را با هماهنگی کانون کارشناسان رسمی دادگستری و قوه قضائیه در دوره‌های تخصصی خود جهت ارتقاء تخصص حسابداران رسمی بگنجاند و جزئی از شرایط پذیرش حسابداران رسمی قرار دهد. همچنین با توجه به اهمیت این موضوع و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی کانون کارشناسان رسمی دادگستری و مرکز کارشناسان رسمی قوه قضائیه می‌تواند دوره‌های ویژه‌ای با هماهنگی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی در این مراکز آموزشی جهت ارتقاء سطح علمی فارغ‌التحصیلان حسابداری برگزار کند.

در این پژوهش برای سنجش کیفیت حسابرسی از دو معیار نوع اظهارنظر و تعداد بندهای شرط قبل از اظهارنظر که از معیارهای خروجی اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی است، استفاده شد. پژوهش‌گران در پژوهش‌های آتی می‌توانند از سایر معیارهای تدوین‌شده توسط دفاند و ژانگ (۲۰۱۴) به منظور سنجش کیفیت حسابرسی استفاده نمایند. یکی از محدودیت‌های این پژوهش مربوط به گردآوری داده‌های مربوط به متغیر حسابداران قضایی است، چرا که در سایت کارشناسان رسمی دادگستری و قوه قضائیه تاریخ پذیرش افراد به عنوان کارشناس رسمی ذکر نشده است؛ بنابراین هنگامی‌که شرکای مؤسسات حسابرسی جزء کارشناسان رسمی بوده‌اند، تمامی اظهارنظرهای آنان در داده‌های مربوط به این متغیر، بدون در نظر گرفتن تاریخ عضویت آنان منظور شده است. همچنین این پژوهش با بررسی داده‌های ۱۵۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام شده است، لذا در هنگام تعمیم نتایج به دست آمده می‌بایست این موضوع موردتوجه قرار گیرد.

۶- منابع

استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰ ایران، **اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی (تجدیدنظر شده در سال ۱۳۹۱)**، تهران، سازمان حسابرسی.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

استاندارد حسابرسی شماره ۲۲۰ ایران، **کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی (تجدیدنظر شده در سال ۱۳۸۶)**، تهران، سازمان حسابرسی.

استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰ ایران، **مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه در حسابرسی صورت‌های مالی (تجدیدنظر شده در سال ۱۳۸۴)**، تهران، سازمان حسابرسی.

اعتمادی، حسین، و لیلا عبدلی. (۱۳۹۶). کیفیت حسابرسی و تقلب در صورت‌های مالی. **دانش حسابداری مالی** ۴(۱۵): ۴۳-۲۳.

امانی، علی، و غلامحسین دوانی. (۱۳۹۰). فساد، تقلب، پولشویی و وظیفه حسابرسان. **فصلنامه تحلیلی حسابدار رسمی** (۱۲): ۷۱-۵۶.

ایمانی برندق، محمد؛ کاوه مهرانی و رحیم حجت شمامی. (۱۳۹۵). شناسایی عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی در ایران از دیدگاه حسابداران رسمی. **دانش حسابداری** ۷(۲۵): ۱۸۹-۱۶۷.

برادران حسن‌زاده، رسول؛ عسگر پاکمرام؛ قادر حسین بابایی و علی فریادی بناب. (۱۳۹۵). تأثیر برخی سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر محتوی گزارش حسابرسان. **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی** ۲۳(۲): ۱۷۲-۱۵۵.

بنی مهد، بهمن؛ یحیی حساس یگانه و نرگس یزدانیان. (۱۳۹۳). مدیریت سود و اظهارنظر حسابرسی: شواهدی از بخش خصوصی حسابرسی. **حسابداری مدیریت** (۲۱): ۲۰-۱.

بنی‌مهد، بهمن؛ مهدی عربی و شیوا حسن‌پور. (۱۳۹۷). **پژوهش‌های تجربی و روش‌شناسی در حسابداری**، انتشارات ترمه. تهران. چاپ پنجم.

پورحیدری، امید؛ مجتبی صفی‌پورافشار و علی‌گودرز تله‌جردی. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر هزینه حسابرسی و قیمت‌گذاری کمتر از واقع در عرضه‌های اولیه. **فصلنامه حسابداری مالی** ۷(۲۶): ۵۱-۳۱.

جعفری، نادر؛ حبیب‌اله دهقان و رویا دارابی. (۱۳۹۶). بررسی نقش حسابدار قضایی در دادرسی جرم پولشویی. **پژوهش حسابداری** ۶ (۲۴): ۱۰۱-۸۵.

چالاکی، پری، و بهمن قادری. (۱۳۹۴). حسابداری قضایی و نقش آن در پیشگیری و کشف تقلب. **مطالعات حسابداری و حسابرسی** ۴(۱۶): ۲۱-۱.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

حاجیها، زهره، و علی قانع. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر فرصت سرمایه‌گذاری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. **دانش حسابرسی** ۱۶(۶۳): ۱۲۷-۱۰۳.

دیانتی دیلمی، زهرا. (۱۳۹۶). راهنمای تدوین برنامه درسی برای تعلیم و تربیت حسابداران متخصص در زمینه مباحث قضایی و تقلب. **اولین همایش سراسری حسابداری دادگاهی و تقلب**. اصفهان.

رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۳۹۰). کشف تقلب. **فصلنامه تحلیلی حسابدار رسمی** (۱۳): ۹۱-۸۱.

ساریخانی، نصیبه، و الهه برزگر. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی ناشی از مدیریت سود، مدیریت وجه نقد در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. **فصلنامه حسابداری مالی** ۸(۲۹): ۱۳۱-۱۰۳.

صالحی، تابنده. (۱۳۹۵). رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی. **اخلاق در علوم و فناوری** ۱۱(۳): ۸۶-۷۷.

کردستانی، غلامرضا؛ جواد رضازاده؛ مهدی کاظمی علوم و مصطفی عبدی. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی. **پژوهش‌های حسابداری مالی** ۱۰(۳۶): ۸۳-۶۵.

محمدرضایی، فخرالدین، و محمدرضا مهربانپور. (۱۳۹۵). نوع گزارش حسابرسی و تعداد بندهای حسابرسی: اثر رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار. دانش **حسابداری و حسابرسی مدیریت** ۵(۱۷): ۷۷-۶۵.

محمدرضایی، فخرالدین، و مهدی محمدرضایی. (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابرسی. **دانش حسابداری و حسابرسی** مدیریت ۴(۱۴): ۱۴-۱.

مشایخی، بیتا، و احمد آژنگ. (۱۳۹۲). حسابداری دادگاهی و عدالت. **ماهنامه حسابدار** ۲۶۳ و ۲۶۴: ۳۹-۳۶.

معززی‌راد، مهرداد. (۱۳۹۱). کیفیت حسابرسی از نگاه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی. **دوماهنامه حسابرس** ۱۴(۶۱): ۱۱۰-۱۰۶.

موسوی، میر مرتضی، و عسگر پاکمرام. (۱۳۹۵). رابطه بین کیفیت حسابرسی با مدیریت سود و مدیریت جریان نقد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. **اقتصاد و مالیات** ۳(۴): ۱۶۰-۱۳۹.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

هشی، عباس، و کمیل مظاهری فرد. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی. **تحقیقات حسابداری و حسابرسی** ۴(۱۷): ۲۶-۱.

یعقوب نژاد، احمد؛ رمضانعلی رویایی و کاوه آذین‌فر. (۱۳۹۱). ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی. **حسابداری مدیریت** (۱۴): ۴۶-۲۶.

Bhasin, M.L. (2007). Forensic Accounting: A New Paradigm for Niche Consulting, The Chartered Accountant, published by the **ICAI, New Delhi** 10(3): 100-110.

Coderre, G.D. (1999). **Fraud Detection**. Using Data Analysis Techniques to Detect Fraud, Global Audit Publications, Vancover.

Dang, L., K.F. Brown and M.C. Cullough. (2004). Assessing audit quality: A Value Relevance Perspective. **Apparnet Audit Failures** 10(2): 134-154.

Davidson, R.A., and D. Neu. (1993). A note on the association between audit firm size and audit quality, **Contemporary Accounting Research**, 9(2): 479-488.

DeAngelo, L.E. (1981). Audit Size and Audit Quality, **Journal of Accounting and Economics** 61(3): 183-199.

DeFond, M., and J. Zhang. (2014). A review of archival auditing research, **Journal of Accounting and Economics** 58(3): 275- 326.

Dey, R. (1991). Informationally motivated auditor replacement. **Journal of Accounting and Economics** 14(2): 347- 374.

Dickens, D., A.T. Johnson-snyder, and J. Reisch. (2018). Selecting & Auditor for Bradco Using Indicators of Audit Quality, **Journal of Accounting Education** 45(4): 32-44.

Elliot, R. and J. Willingham. (1980). **Management Fraud: Detection and Deterrence**, Petrocelli, New York, NY.

Enofe, A.O., P.O. Okpako, and E.N. Atube, (2013). The Impact Of forensic, Accounting on Fraud Detection. **European Journal of Business and Management** 5(26): 61-73.

Fllatah, Y. (2006). **The Role of asset Reliability and Auditor Quality in Equity valuation: A dissertation of the requirements for the degree of Doctor of philosophy**. Florida Atalantic Univercity; Avilable at UMI icroform 3222087 (proQuest).

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

Imonian, J.O., M.T.P Antunes, and H. Formigoni. (2013). The forensic accounting and corporate fraud. **Journal of Information Systems and Technology Management** 10(1): 119-144.

Jones, J. (1991). Earnings management during important relief investigations. **Journal of Accounting Research** 29(3): 193-228.

Knechel, R., G. Krishnan, M. Pevzner, and L. Shefchik. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature Auditing. **A Journal of Practice & Theory** 32(1): 385–421.

Lennix, C., and B. Li. (2012). The consequences of protecting audit partners: personal assets from the threat of liability. **Journal of Accounting and Economics** 54(2): 154-173.

Okoye, E.I., and D.O. Gbegi. (2013). Forensic Accounting: A Tool for Fraud Detection and Prevention in the Public Sector. (A Study of Selected - Ministries in Kogi State**). International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences** 3(3): 1-15.

Okoye, I.E. (2009). Forensic Accounting in Developing Economic Problems & Prosspects. **International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences** (1): 1-13.

Palmrose, Z. (1988). An Analysis of Auditor Lititgation & Audit Service Quality. **The Accounting Review** 64(1): 55-73.

Schilder, A. (2011). Audit quality an IAASB perspective. **www.iaasb.org.**

Shanikat, M., and A. Khan. (2013). Culture-Specific Forensic Accounting Conceptual Framework: A Skills Set Theoretical Analysis. **International Journal of Business and Management** 15(4): 1-12.

Sorunke, O.A. (2016). Integrating Forensic Accounting in to The Accounting Curriculum in Nigerian Univercities: Challenges & Remedies. **International Journal of Research in Progressive Education & Development** 5(1): 59-64.

Tommie, W., A.J. Singelton, G.J. Bologna, D.R.J. Lindquist. (2010). **Fraud Auditing & Forensic Auditing**. Willey & Sons, Inc

Ulucan, Ö.F., and A. Pamukç. (2012). Fraud Detection and Forensic Accounting. Available at: **http://www.springer.com**.

Wang, Q., T.J. Wong, and L. Xia. (2008). State Ownership, the institutional environment, and auditor choice: Evidence from china. **Journal of Accounting and Economics** 46(1): 112-134.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

Zysman, A. (2009). Litigation: Forensic Accounting Demystified. Available at: **http://www.forensicaccounting.com.**

Zysman, A. (2011). Forensic Accounting Demystified. Available at: **http://www.forensicaccounting.com.**

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]