

بررسی رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی

دکتر عباس هشی

عضو هیئت علمی دانشگاه شهید بهشتی و مدیر عامل موسسه حسابرسی هشیار بهمند

کمیل مظاهری فرد

کارشناس ارشد حسابداری فارغ التحصیل از دانشگاه شهید بهشتی

چکیده:

تحقیق در مورد کیفیت حسابرسی و عوامل موثر بر آن همواره از موضوعات مورد توجه محققان بوده است. یکی از عوامل مهمی که بر کیفیت حسابرسی، تاثیرگذار شناخته شده است، اندازه موسسه حسابرسی می باشد. در این تحقیق بمنظور بررسی این رابطه از تعریف های عملیاتی متفاوتی برای اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی، نسبت به تحقیقات پیشین استفاده شده است.

جامعه آماری تحقیق شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. برای آزمون فرضیات از اطلاعات مربوط به ۱۰۰ شرکت بین سالهای ۱۳۸۵ تا ۱۳۸۷ استفاده شده است. تجزیه و تحلیل اطلاعات با استفاده از روش آماری رگرسیون لجستیک چند جمله ای صورت گرفته است.

یافته های تحقیق حاکی از تاثیر گذاری اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی می باشد. از طرف دیگر با بررسی نتایج تحقیق دلیلی برای فزونی معنی دار کیفیت حسابرسی سازمان حسابرسی نسبت به سایر موسسات بدست نیامده است.

کلید واژه ها: کیفیت حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی، سازمان حسابرسی

مقدمه

ارتباط بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی از موضوعاتی است که تحقیقات بسیاری پیرامون آن انجام شده است. فرضیه غالب این است که خدمات حسابرسی ارائه شده توسط موسسات بزرگتر نسبت به موسسات کوچکتر از کیفیت بالاتری برخوردار است. در پیشینه تحقیق دلایل متفاوتی برای این فرضیه عنوان شده است که برخی از آنها به شرح زیر است:

دی آنجلو اظهار می دارد که موسسات بزرگتر در اثر عدم کشف و گزارش موارد ارائه نادرست سود، زیان بیشتری می بینند که ناشی از وجود منافع خاص یک مشتری است [12]. از سوی دیگر دای ریسک مالی ناشی از دعاوی حقوقی را برای موسسات بزرگتر بدلیل جیب-های بزرگتر^۱ آنها بیشتر می داند که این امر باعث افزایش خود خواسته کیفیت خدمات آنها می شود [15].

فرانسیس و یو موسسات بزرگتر را بدلیل در اختیار داشتن پرسنل با تجربه^۲، دارای صلاحیت بیشتری در کشف تحریفات با اهمیت می دانند [16]. دان و همکاران معتقدند که موسسات بزرگتر بدلیل اینکه تعداد صاحبکارانشان زیاد است، نگران از دست دادن آنها نمی باشند و لذا برای بدست آوردن شهرت، حسابرسی را با کیفیت بالاتری ارائه می کنند [14].

دلایل فوق که در بسیاری از تحقیقات دیگر نیز مورد تاکید قرار گرفته است، ناظر بر تاثیر گذاری اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی هستند. در ادامه نتایج بدست آمده از این تحقیقات نیز مورد بررسی قرار گرفته است.

¹ - Deeper pockets

² - In house experience

مبانی نظری و پیشینه تحقیق

تعریف کیفیت حسابرسی

اولین بار دی آنجلو، کیفیت حسابرسی را سنجش و ارزیابی بازار از توانایی حسابرس در کشف تحریفات با اهمیت و گزارش تحریفات کشف شده دانست [12]. پالمرز کیفیت حسابرسی را ایجاد اطمینان از صورت های مالی، و احتمال آنکه صورتهای مالی هیچگونه تحریف با اهمیتی نداشته باشد تعریف کرد [23]. دیویدسون و نئو 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 گزارش شده مرتبط دانستند [11]. در نهایت عمومی ترین تعریف از کیفیت حسابرسی توسط پیچا ارائه شد که عناصر زیر را در بر می گیرد:

- ✓ احتمال وجود اشتباهات عمده در صورتهای مالی که حسابرس بتواند آنها را کشف و گزارش کند،
- ✓ احتمال این که حسابرس برای صورتهای مالی حاوی اشتباهات با اهمیت گزارش مشروط صادر نکند،
- ✓ دقت اطلاعاتی که حسابرس درباره آن گزارش صادر کرده است،
- ✓ سنجه ای برای توان حسابرس در کاهش اشتباهات و تحریفات جانبدارانه و بهبود کیفیت داده های حسابداری [24].

تعریف عملیاتی کیفیت حسابرسی در تحقیقات پیشین

برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی در تحقیقات پیشین تعریف های عملیاتی گوناگونی استفاده شده است. برخی از تعریف های عملیاتی استفاده شده بشرح زیر می باشند:

۱- اندازه موسسه حسابرسی

چانتائو و همکاران [8]، دیویدسون و نئو [11]، دی آنجلو [12]، کریشنان [19]، مویزر [22] و علوی طبری و همکاران [4] از جمله کسانی هستند که در تحقیق خود فرض کرده اند موسسات بزرگتر دارای کیفیت حسابرسی بالاتری هستند.

۲- مدیریت سود^۱

برخی تحقیقات برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی انجام شده، میزان مدیریت سود را در صورتهای مالی صاحبکار اندازه گیری کرده اند. با این استدلال که هر چه حسابرسی انجام شده با کیفیت تر باشد مدیریت سود در صورتهای مالی کمتر صورت می گیرد. از جمله می توان به بکر و همکاران [6]، فرانسیس و یو [16]، فرانکل و همکاران [17]، پیوت و جنین [25] و ابراهیمی و سیدی [2] اشاره نمود.

۳- بندهای مرتبط با تداوم فعالیت

در میان تحقیقات انجام شده در مورد کیفیت حسابرسی، برخی تحقیقات از بندهایی که حسابرس در ارتباط با تداوم فعالیت صاحبکار در گزارش خود منظور کرده است و میزان صحت این بندها در پیش بینی ورشکستگی صاحبکار استفاده نموده اند. تحقیقات انجام شده توسط سیترون و تافلر [9]، کراس ول و همکاران [10]، دیفاند و همکاران [13]، فرانسیس و یو [16]، لینوکس [20] و رینولدز و فرانسیس [26] از این دست می باشد.

۴- نوع گزارش حسابرسی

برخی دیگر از تحقیقات انجام شده برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی، گزارشات مقبول بدون بند توضیحی را گزارش بدون کیفیت و سایر انواع گزارشات (مقبول با بند توضیحی، مشروط، مردود و عدم اظهار نظر) را گزارشات با کیفیت در نظر گرفته اند. به عنوان نمونه می توان به تحقیقات انجام شده توسط چن و همکاران [7] و لی و همکاران [21] اشاره نمود.

¹ - Earning Management

۵- تفکیک بندهای گزارش

بعضی دیگر از محققان، بندهای گزارش را تفکیک کرده (تداوم فعالیت، عدم توافق در اصول حسابداری، محدودیت در رسیدگی و . . .) و سپس با امتیازدهی به هر نوع از بند، کیفیت گزارش صادر شده را اندازه گیری نموده اند. به عنوان مثال آیرلند [18] و کاوه آذین فر [1] از این روش استفاده نموده اند.

۶- تعداد بندهای گزارش

ابراهیمی و سیدی در بخشی از تحقیق خود برای اندازه گیری کیفیت گزارش حسابرسی، و بررسی ارتباط آن با مدیریت سود، از تعداد بندهای شرط گزارش استفاده نموده اند. به این ترتیب که به گزارشات با بندهای شرط کمتر از ۳ عدد صفر و در غیر این صورت عدد یک را نسبت داده اند [2].

تعریف عملیاتی اندازه موسسه حسابرسی در تحقیقات پیشین

در تحقیقات انجام شده در خصوص کیفیت حسابرسی، هر گاه نوبت به متغیر مربوط به اندازه موسسه حسابرسی می رسد تقریباً تمامی محققان با تقسیم کردن موسسات حسابرسی به دو دسته بزرگ و کوچک و در نتیجه نسبت دادن عدد یک و صفر به این متغیر، آن را اندازه گیری کرده اند. تنها تفاوتی که این تحقیق ها با هم دارند، تفاوت در تعداد موسساتی است که بعنوان موسسات بزرگ در نظر گرفته شده اند (۴، ۶، ۸ یا ۱۰ موسسه بزرگ). بعنوان مثال می توان به پژوهش های انجام شده توسط کراس ول [10]، دی آنجلو [12]، دیفاند و همکاران [13]، فرانسیس و یو [16]، آیرلند [18] و رینولدز و فرانسیس [26] اشاره نمود.

از تحقیقات بیشماری که از این روش استفاده کرده اند که بگذریم، به تحقیقات اندکی می رسیم که روش دیگری را برای تعیین کردن اندازه موسسات برگزیده اند. برخی از این تحقیقات به جای نسبت دادن یک متغیر گسسته (صفر و یک) به موسسات، از متغیرهای پیوسته در این راستا استفاده نموده اند. این متغیرها شامل سهم از بازار (بورس) هر یک از موسسات

حسابرسی می‌باشد که بر اساس تعداد شرکتهای بورسی رسیدگی شده توسط یک موسسه حسابرسی، مجموع داراییها، مجموع درآمد عملیاتی، حق الزحمه حسابرسی و متغیرهایی از این دست تعیین شده است.

بطور مثال می‌توان به تحقیق انجام شده توسط لی و همکارانش اشاره نمود. به گفته آنها بازار خدمات حسابرسی در چین تا حدود زیادی همگن می‌باشد، به عبارت بهتر موسسات حسابرسی در چین تا حدود زیادی به هم شباهت دارند و امکان تفکیک آنها به دو بخش بزرگ و کوچک وجود ندارد [21]. باود و ویلکینز، دو محقق بلژیکی نیز برای انجام تحقیق خود برای اندازه موسسه حسابرسی شاخص هایی چون سهم بازار حسابرس، تعداد صاحبکاران موسسه حسابرسی، تعداد شرکای موسسه حسابرسی، جمع دارایی ها و جمع سود عملیاتی موسسه حسابرسی را قرار دادند [5].

تحقیقات انجام شده در ایران نیز عموماً از روش اول استفاده نموده اند و به اندازه موسسات حسابرسی، یک متغیر گسسته نسبت داده اند. به عنوان مثال می‌توان به سه تحقیق زیر اشاره کرد: کاوه آذین فر در پایان نامه خود برای اندازه گیری اندازه موسسات حسابرسی به آنها اعداد صفر و یک را نسبت داده است. بدین صورت که اگر حسابرس، سازمان حسابرسی باشد، بزرگ در نظر گرفته شده و به آن عدد یک، و در غیر این صورت کوچک در نظر گرفته شده و به آن عدد صفر نسبت داده شده است [1]. امین پوربهبهانی [3] و ابراهیمی و سیدی [2] نیز، دقیقاً از همین روش برای اندازه گیری اندازه موسسه حسابرسی استفاده کرده است.

با این حال، در ایران نیز تحقیقات اندکی وجود دارد که برای اندازه گیری این متغیر، از روش متداول استفاده نموده اند. به عنوان مثال می‌توان به تحقیق انجام شده توسط علوی طبری و همکاران اشاره کرد که در آن برای اندازه گیری این متغیر از تعداد مدیران ارشد و حسابرسان سرپرست و همچنین تخصص حسابرس در یک صنعت خاص استفاده شده است [4].

مروری بر تحقیقات پیشین

فرانسیس و یو در تحقیق خود تفاوت معنادار بین کیفیت حسابرسی ارائه شده توسط ۴ موسسه بزرگ حسابرسی و سایر موسسات حسابرسی را روی نمونه ای متشکل از ۶،۵۶۸ شرکت/سال بین سالهای ۲۰۰۳ تا ۲۰۰۵ در ایالات متحده مورد آزمون قرار دادند. نتایج تحقیق نشان می‌داد که موسسات حسابرسی بزرگتر تمایل بیشتری برای ارائه گزارشات حسابرسی با کیفیت‌تر دارند. نتایج همچنین نشان می‌داد که این موسسات تمایل بیشتری برای صدور گزارشاتی با بند تداوم فعالیت دارند [16].

لی و همکاران در پژوهشی که روی شرکتهای حاضر در بورس شانگهای و شزن بین سالهای ۲۰۰۱ تا ۲۰۰۳ انجام دادند، نتایجی حاکی از وجود رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی را به اثبات رساندند [21].

پیوت و جنین به بررسی کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در فرانسه پرداختند. آنها ۲۵۵ مشاهده شرکت/سال در سالهای ۱۹۹۹-۲۰۰۲ مورد بررسی قرار دادند و دریافتند که شرکتهایی که توسط ۵ بزرگ، حسابرسی می‌شوند با مدیریت سود کمتری مواجه نیستند و در واقع تفاوت‌های کیفیت حسابرسی ۵ بزرگ تاثیری بر عدم مدیریت سود ندارد [25].

باود و ویلکینز اثرات اندازه موسسه حسابرسی را بر کیفیت حسابرسی در بازار بلژیک به آزمون گذاشتند. نتایج تحقیقات ایشان نشان داد که رابطه معناداری بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود ندارد [5].

لینوکس نشان داد که موسسه‌های حسابرسی بزرگ نسبت به موسسه‌های حسابرسی کوچک انگیزه بیشتری برای صدور گزارش صادقانه دارند. تحقیقات وی نشان می‌دهد که هر چه میزان منافع مالی در واحدهای مورد حسابرسی بیشتر باشد، استقلال حسابرسان نیز اهمیت بیشتری می‌یابد [20].

دیویدسون و نئو بر اساس داده هایی از بازارهای کانادا متوجه شدند که صاحبکاران حسابرسان صاحب نام در مقایسه با صاحبکارانی که از چنین حسابرسانی بر خوردار نیستند، اشتباهات پیش‌بینی مدیریت بیشتری دارند [11].

ابراهیمی و سیدی رابطه بین حسابرسان مستقل و نوع اظهار نظر حسابرس با مدیریت سود را مورد بررسی قرار دادند. یافته های پژوهش نشان می دهد که فقط نوع موسسه حسابرسی با اقلام تعهدی اختیاری ارتباط دارد [2].

علوی طبری و همکاران در تحقیق خود، به بررسی ارتباط میان کیفیت حسابرسی با پیش بینی سود شرکتها پرداختند. نتایج تحقیق نشان می دهد که اولاً زمانی که شرکتها بوسیله حسابرسان متخصص در صنعت حسابرسی می شوند، صحت پیش بینی سود بالاتر و انحراف پیش بینی سود کمتر است، ثانياً اندازه موسسه حسابرسی با انحراف پیش بینی سود رابطه معکوس دارد و در نهایت کیفیت حسابرسی، که بر اساس اندازه حسابرس و تخصص صنعتی حسابرس مشخص می شود، با پیش بینی دقیق تر سود رابطه دارد [4].

امین پوربهبهانی در پایان نامه خود نشان می دهد که تغییر حسابرس با اندازه حسابرس، اندازه صاحبکار و وضعیت مالی صاحبکار دارای رابطه معنادار بوده ولی فاقد رابطه معنادار با رشد صاحبکار است. همچنین افزایش مدت تصدی حسابرسی باعث کاهش احتمال تغییر بین موسسات حسابرسی کوچک می شود [3].

کاوه آذین فر به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی در یک پایان نامه پرداخته است. نتیجه تحقیق نشان داد که موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی (غیر بزرگ) نسبت به سازمان حسابرسی از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردارند و الزاماً بزرگ بودن موسسه حسابرسی در ایران منجر به کیفیت حسابرسی نمی شود [1].

تدوین فرضیه

فرضیه اصلی تحقیق بشرح زیر می‌باشد:

مؤسسات حسابرسی بزرگتر نسبت به مؤسسات حسابرسی کوچکتر گزارشات حسابرسی با کیفیت تری صادر می‌کنند.

بهترین تعریف عملیاتی که از نظر محقق برای اندازه گیری بزرگی یک موسسه حسابرسی متصور می‌باشد، میزان درآمد یک موسسه حسابرسی است. لیکن در غیاب دسترسی به چنین اطلاعاتی، میزان سهم یک موسسه حسابرسی از بازار بورس اوراق بهادار تهران (بدلیل در دسترس بودن اطلاعات این بازار)، به عنوان معیار اندازه گیری بزرگی یک موسسه حسابرسی انتخاب شد. از سوی دیگر بدلیل عدم الزام شرکتهای بورسی در ایران به افشای حق الزحمه حسابرسی، دسترسی به اطلاعات درآمدی مؤسسات حسابرسی از این طریق نیز مقدور نشد. به همین دلیل سه معیار دیگر برای سنجش سهم از بازار مؤسسات حسابرسی در نظر گرفته شد که بنظر می‌رسد تا حدود زیادی معرف و نماینده میزان بزرگی یک موسسه حسابرسی می‌باشد. سهم از بازار مؤسسات حسابرسی بر اساس تعداد شرکتهای بورسی، مجموع درآمد و مجموع داراییهای شرکتهای بورسی طرف قرارداد نسبت به کل شرکتهای بورسی در یک سال، معیارهایی هستند که برای اندازه گیری بزرگی یک موسسه حسابرسی انتخاب شدند. هر یک از این معیارها در قالب یک فرضیه بررسی شدند.

از سوی دیگر معیار استفاده شده توسط تحقیقات انجام شده پیشین در ایران نیز در قالب فرضیه چهارم بررسی شد. این فرضیه عبارتست از مقایسه کیفیت گزارشات صادره توسط سازمان حسابرسی به عنوان تنها موسسه حسابرسی بزرگ در ایران با کیفیت گزارشات مجموع تمامی مؤسسات حسابرسی دیگر، به عنوان مؤسسات کوچک.

معیار استفاده شده در این تحقیق برای اندازه گیری کیفیت گزارش حسابرسی، تعداد بندهای گزارشات صادره می‌باشد. همانطور که می‌دانیم یکی از دلایل عمده افزایش تعداد بندهای

گزارش حسابرس، صلاحیت حرفه ای حسابرس می‌باشد که منجر به کشف موارد قابل ذکر در گزارش حسابرس می‌شود. استقلال حسابرس به عنوان دلیل دیگر باعث می‌شود موارد کشف شده در گزارش حسابرس درج شوند. بدین ترتیب دو مورد از عوامل افزایش کیفیت گزارش حسابرسی تاثیر مستقیم روی تعداد بندهای گزارش حسابرسی دارند. هر چند در این تحقیق با وارد کردن موارد متعددی از متغیرهای کنترل اثر سایر عوامل احتمالی بر روی تعداد بندهای گزارش کنترل شده است.

روش تحقیق

این پژوهش از نوع تجربی و رابطه ای علت و معلولی است. در ضمن بدلیل آنکه در تحقیق حاضر از داده های تاریخی و واقعی استفاده شده است، می‌توان آن را از نوع پژوهش‌های پس رویدادی طبقه بندی کرد. هدف نهایی تحقیق نیز بررسی رابطه علت و معلولی بین دو متغیر اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت گزارشات حسابرسی صادره می‌باشد.

برای آزمون آماری فرضیه تحقیق از آنجا که بدنبال بررسی رابطه علت و معلولی هستیم و از طرفی متغیر وابسته در این تحقیق (کیفیت حسابرسی یا همان تعداد بندهای گزارش) یک متغیر گسسته است که بیش از دو حالت را اختیار کرده است، از روش آماری رگرسیون لجستیک چند جمله ای^۱ استفاده شده است.

برای جمع آوری داده های تحقیق از بانک اطلاعات نرم افزار تدبیر پرداز استفاده شده است. برای بررسی گزارشات حسابرسی نیز صورتهای مالی شرکتهای مورد نظر از وب گاه مدیریت، پژوهش و توسعه اسلامی وابسته به سازمان بورس اوراق بهادار و برای شناسایی حسابرس یک شرکت در یک سال در بسیاری از موارد از وب گاه روزنامه رسمی استفاده شده است.

1- multinomial regression

آماده سازی و مرتب سازی داده ها با نرم افزار صفحه گسترده اکسل و آزمون فرضیات آماری تحقیق با نرم افزار SPSS انجام شده است.

جامعه آماری و نمونه

جامعه آماری تحقیق کلیه شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سالهای ۱۳۸۵ تا ۱۳۸۷ می باشد که اطلاعات و صورتهای مالی آنها برای سالهای ۱۳۸۳ تا ۱۳۸۷ موجود باشد. از بین جامعه مذکور به روش تصادفی ساده، ۱۰۰ نمونه انتخاب شده است. لازم به ذکر است در آزمون فرضیه ها بین اطلاعات سالهای مختلف تمایزی قائل نشده ایم؛ گویا از اطلاعات ۳۰۰ مشاهده شرکت/سال استفاده شده است.

مدل مفهومی و متغیرهای تحقیق

با توجه به مطالب گفته شده در قسمت قبل، مدل تحقیق به صورت زیر برآورد شده است:

$$\text{Logit(Opinion)} = \beta_0 + \beta_1 \text{Size} + \beta_2 (\text{Tenure})_i + \beta_3 (\text{Switch})_j + \beta_4 \text{Importance} + \beta_5 (\text{Member})_k + \beta_6 \text{Current} + \beta_7 \text{Debt} + \beta_8 \text{Profit} + \beta_9 (\text{Loss})_l + \beta_{10} (\text{Cash})_m + \beta_{11} (\text{Consolidate})_n + \beta_{12} \text{Client-size} + \text{error}$$

$i = 1, 2, 3, 4, 5$
 $j, k, l, m, n = 1, 2$

در ادامه متغیرهای مدل فوق تبیین شده اند و شرح مختصری نیز از دلیل گنجاندن آنها در مدل آمده است.

کیفیت حسابرسی (Opinion): متغیر وابسته (پاسخ) این تحقیق که بر اساس تعداد بندهای گزارش حسابرسی اندازه گیری شده است.

اندازه موسسه حسابرسی (Size): اندازه موسسه حسابرسی اصلی ترین متغیر مستقل تحقیق می باشد. که از تعریف های عملیاتی زیر برای اندازه گیری آن استفاده شده است:

الف) سهم از بازار- دارایی: عبارت است از سهم از بازار یک موسسه حسابرسی (درصد) در یک سال بر اساس مجموع داراییهای شرکتهای بورسی رسیدگی شده توسط آن موسسه طی

همان سال. به عبارت دیگر برای محاسبه سهم از بازار یک موسسه در یک سال، ابتدا کل شرکتهای بورسی طی آن سال مشخص شده اند، سپس جمع داراییهای شرکتهای بورسی که موسسه مورد نظر رسیدگی کرده است نسبت به کل داراییهای شرکتهای بورسی طی آن سال سنجیده شده و (درصد) سهم از بازار آن موسسه، محاسبه شده است.

ب) سهم از بازار- درآمد عملیاتی: عبارت است از سهم از بازار یک موسسه حسابرسی (درصد) در یک سال بر اساس مجموع درآمد عملیاتی شرکتهای بورسی رسیدگی شده توسط آن موسسه طی همان سال.

ج) سهم از بازار- تعداد: عبارت است از سهم از بازار یک موسسه حسابرسی (درصد) در یک سال بر اساس تعداد شرکتهای بورسی رسیدگی شده توسط آن موسسه طی همان سال.

د) اندازه - صفر و یک: طبق این روش، سازمان حسابرسی بزرگ در نظر گرفته شده و به آن عدد یک نسبت داده شده است و سایر موسسات کوچک در نظر گرفته شده اند و به آنان عدد صفر نسبت داده شده است.

سالهای تصدی (Tenure): با فرض اینکه با افزایش سالهای تصدی، کیفیت حسابرسی کمتر می شود متغیر سالهای تصدی به عنوان یکی از متغیرهای تاثیر گذار بر کیفیت حسابرسی در مدل تحقیق گنجانده شده است. کمترین عددی که این متغیر اختیار می کند، یک و بیشترین مقدار برای آن عدد پنج خواهد بود.

تغییر حسابرس (Switch): چنانچه در سال مورد بررسی تغییر حسابرس اتفاق افتاده باشد، عدد یک و در غیر این صورت، عدد صفر را منظور نموده ایم. فرض ضمنی این است که حسابرس جدید گزارش با کیفیت تری ارائه می کند.

اهمیت یک شرکت برای یک موسسه حسابرسی (Importance): اهمیت یک شرکت برای موسسه حسابرسی ممکن است منجر به تمایل موسسه برای جلب رضایت شرکت و در نهایت صدور گزارش حسابرسی مطابق با خواست صاحبکار باشد. برای اندازه گیری این متغیر

از نسبت داراییهای شرکت مورد نظر بر کل داراییهای شرکتهای بورسی که توسط موسسه مربوطه در سال مورد نظر رسیدگی شده است، استفاده شده است.

عضویت در موسسات بزرگ بین المللی (Member): لازم به ذکر است عضویت یک موسسه در موسسات بزرگ بین المللی تنها از طریق بررسی سربرگ گزارشهای حسابرسی صادره توسط موسسه در سالهای ۱۳۸۵، ۱۳۸۶ و ۱۳۸۷ صورت گرفته و به صورت صفر و یک تعریف شده است. این عضویت ممکن است منجر به افزایش کیفیت حسابرسی گردد.

نسبت جاری (Current): نسبت داراییهای جاری یک شرکت در سال مورد نظر به بدهیهای جاری آن شرکت. این نسبت و چهار متغیری که در ادامه خواهند آمد به عنوان متغیرهای مربوط به سنجش وضعیت مالی شرکت در نظر گرفته شده است. وضعیت مالی شرکت از عوامل تاثیر گذار بر کیفیت گزارش می باشد بدین ترتیب که یک شرکت با وضعیت مالی ضعیف تر، پتانسیل بیشتری برای دریافت گزارش مشروط و یا تعداد بندهای بیشتر را دارد.

نسبت بدهی (Debt): نسبت مجموع بدهیهای یک شرکت در سال مورد نظر به مجموع دارایی آن شرکت.

نسبت سودآوری (Profit): نسبت سود خالص قبل از مالیات یک شرکت در سال مورد نظر به مجموع دارایی آن شرکت.

زیان دهی (Loss): متغیری دو حالته برای سنجش زیاندهی یک شرکت. چنانچه شرکت دارای زیان خالص باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن نسبت داده شده است.

نقدینگی (Cash): متغیری دو حالته برای سنجش عملکرد نقدی شرکت. چنانچه جریان نقد عملیاتی شرکت در سال مورد نظر منفی باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن نسبت داده شده است.

تلفیقی (Consolidate): با توجه به اینکه متغیری که ما برای کیفیت گزارش معرفی کردیم تعداد بندهای گزارش حسابرسی می باشد و با بررسی گزارشهای حسابرسی مشاهده شد که

تعداد بندهای گزارشهایی که روی صورتهای مالی تلفیقی صادر شده است، تفاوت معناداری با بقیه گزارشها دارد، این متغیر را بمنظور سنجش تاثیر صورتهای مالی تلفیقی روی کیفیت گزارش وارد مدل نمودیم. بدین ترتیب در صورتی که گزارش روی صورتهای مالی تلفیقی صادر شده باشد، به این متغیر عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر نسبت داده خواهد شد.

اندازه شرکت (Client-size): با افزایش حجم یک شرکت، به نظر می رسد تلاش مدیریت شرکت برای دریافت گزارش حسابرسی بهتر و با کیفیت تر بیشتر شود. برای سنجش اندازه شرکت از حجم داراییهای شرکت استفاده شده است. لیکن به دلیل بزرگی مقادیر از لگاریتم طبیعی آنها استفاده شده است.

یافته های پژوهش

همانطور که پیشتر گفته شد مدل برآورد شده، با روش رگرسیون لجستیک چند جمله ای، چهار مرتبه و هر بار با یکی از متغیرهای تعریف شده برای اندازه موسسه حسابرسی، هر کدام در قالب یک فرضیه آزمون شد.

فرضیه اهم تحقیق: موسسات حسابرسی بزرگتر نسبت به موسسات حسابرسی کوچکتر گزارشات حسابرسی با کیفیت تری صادر می کنند.

فرضیه اول:

در فرضیه اول از تعریف عملیاتی سهم از بازار موسسه حسابرسی بر اساس **جمع دارایی** شرکتهای رسیدگی شده توسط آن موسسه در همان سال، بعنوان متغیر اندازه موسسه حسابرسی استفاده شده است.

$$\text{Logit(Opinion)} = \beta_0 + \beta_1 \text{Size} + \beta_2(\text{Tenure})_i + \beta_3(\text{Switch})_j + \beta_4 \text{Importance} + \beta_5(\text{Member})_k + \beta_6 \text{Current} + \beta_7 \text{Debt} + \beta_8 \text{Profit} + \beta_9(\text{Loss})_l + \beta_{10}(\text{Cash})_m + \beta_{11}(\text{Consolidate})_n + \beta_{12} \text{Client-size} + \text{error}$$

متغیر	نشانه اختصاری	آماره کای دو	احتمال پی ولیو
-------	---------------	--------------	----------------

0.003	41.486	Size	اندازه - سهم دارایی
0.069	76.98	Tenure	سالهای تصدی
0.000	0	Switch	تغییر حسابرس
0.017	35.622	Importance	اهمیت - درصد دارایی
0.000	54.63	Member	عضویت
0.216	24.625	Current	نسبت جاری
0.234	24.193	Debt	نسبت بدهی
0.123	27.46	Profit	نسبت سودآوری
0.790	14.765	Loss	زیاندهی
0.009	37.966	Cash	نقدینگی
0.062	30.494	Consolidate	تلفیقی
0.010	37.556	Client-size	اندازه شرکت
			R ² تعدیل شده: ۷۶٪
			دوربین واتسن: ۱,۹۳۰
			تعداد مشاهدات: ۳۰۰

جدول ۱- یافته های آزمون مدل تحقیق برای فرضیه اول

همانطور که در جدول (۱) مشاهده می شود پی ویو (sig) برای متغیر اندازه موسسه حسابرسی برابر با ۰,۰۰۳ می باشد که از ۰,۰۵ کمتر است و لذا می توان بیان کرد که فرضیه اهم تحقیق با تعریف عملیاتی فوق الذکر برای متغیر اندازه موسسه حسابرسی، در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می شود.

یکی از معیارهای سنجش میزان کیفیت پیش بینی مدل، معیار ضریب تعیین^۱ مدل می باشد که نمایانگر میزانی از تغییرات متغیر وابسته مدل است که توسط متغیرهای مستقل اعم از اصلی و

^۱ - R-Square

غیر اصلی بیان می شود. هر چه این معیار به یک نزدیک تر باشد، اعتبار مدل بالاتر است. ضریب تعیین ۷۶ درصد در آزمون فرضیه اول بیانگر اعتبار قابل قبول مدل می باشد. برای سنجش اعتبار مدل همچنین آزمون دوربین واتسون انجام شده است که مقدار آن برابر با ۱,۹۳۰ است. لازم به ذکر است هر چه میزان این متغیر به عدد ۲ نزدیکتر باشد اعتبار مدل بالاتر است.

فرضیه دوم:

در فرضیه دوم برای اندازه موسسه از تعریف عملیاتی سهم از بازار موسسه حسابرسی بر اساس جمع درآمد شرکتهای رسیدهگی شده توسط آن موسسه در همان سال، استفاده شده است. در جدول (۲) مشاهده می شود که پی ویو (sig) برای متغیر اندازه موسسه حسابرسی برابر با ۰,۰۰۲ می باشد و لذا فرضیه اهم تحقیق با تعریف عملیاتی فوق الذکر برای متغیر اندازه موسسه حسابرسی، در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می شود. ضریب تعیین ۷۷ درصد و دوربین واتسون ۱,۹۲۶ بیانگر اعتبار مدل برآورد شده با تعریف عملیاتی مذکور برای متغیر اندازه موسسه حسابرسی است.

متغیر	نشانه اختصاری	آماره کای دو	احتمال پی ویو
اندازه-سهم درآمد	Size	42.419	0.002
سالهای تصدی	Tenure	92.089	0.005
تغییر حسابرس	Switch	0	0.000
اهمیت-درصد دارایی	Importance	58.067	0.000
عضویت	Member	93.786	0.000
نسبت جاری	Current	347.706	0.000

نسبت بدهی	Debt	33.001	0.034
نسبت سوآوری	Profit	41.289	0.003
زیاندهی	Loss	23.495	0.265
نقدینگی	Cash	40.74	0.004
تلفیقی	Consolidate	36.118	0.015
اندازه شرکت	Client-size	37.455	0.010
R ² تعدیل شده: ۷۷٪			
دوربین واتسون: ۱,۹۲۶			
تعداد مشاهدات: ۳۰۰			

جدول ۲- یافته های آزمون مدل تحقیق برای فرضیه دوم

فرضیه سوم:

در فرضیه سوم از تعریف عملیاتی سهم از بازار موسسه حسابرسی بر اساس **تعداد** شرکتهای رسیدگی شده توسط آن موسسه در همان سال، بعنوان متغیر اندازه موسسه حسابرسی استفاده شده است.

پی ویو (sig) مشاهده شده در جدول (۳) برای متغیر اندازه موسسه حسابرسی برابر با ۰,۰۰۰ است و لذا فرضیه اهم تحقیق با تعریف عملیاتی فوق الذکر برای متغیر اندازه موسسه حسابرسی، در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می شود.

ضریب تعیین ۷۷ درصد و دوربین واتسون ۱,۹۲۶ اعتبار مدل برآورد شده با تعریف عملیاتی مذکور برای متغیر اندازه موسسه حسابرسی را تضمین می کنند.

$\text{Logit}(\text{Opinion}) = \beta_0 + \beta_1 \text{Size} + \beta_2 (\text{Tenure})_i + \beta_3 (\text{Switch})_j + \beta_4 \text{Importance} + \beta_5 (\text{Member})_k + \beta_6 \text{Current} + \beta_7 \text{Debt} + \beta_8 \text{Profit} + \beta_9 (\text{Loss})_l + \beta_{10} (\text{Cash})_m + \beta_{11} (\text{Consolidate})_n + \beta_{12} \text{Client-size} + \text{error}$			
0.000	49.011	Size	-

0.000	126.017	Tenure	
0.000	0	Switch	
0.008	38.429	Importance	-
0.000	62.105	Member	
0.032	33.179	Current	
0.011	37.102	Debt	
0.002	43.025	Profit	
0.243	23.978	Loss	
0.001	44.609	Cash	
0.007	38.664	Client-size	
0.013	36.508	Consolidate	
			R ² :
			% :
			:
			:

جدول ۳- یافته های آزمون مدل تحقیق برای فرضیه سوم

فرضیه چهارم:

در این فرضیه برای اندازه گیری متغیر اندازه موسسه حسابرسی سازمان حسابرسی را از سایر موسسات حسابرسی متمایز کردیم بدین معنی که سازمان حسابرسی را بزرگ و سایر موسسات را کوچک تلقی نمودیم. به عبارت دیگر در این فرضیه ما کیفیت حسابرسی انجام شده توسط سازمان حسابرسی را از یک سو و کیفیت حسابرسی انجام شده توسط تمامی سایر موسسات را از سوی دیگر، با هم مقایسه نمودیم.

$\text{Logit(Opinion)} = \beta_0 + \beta_1 \text{Size} + \beta_2 (\text{Tenure})_i + \beta_3 (\text{Switch})_j + \beta_4 \text{Importance} + \beta_5 (\text{Member})_k + \beta_6 \text{Current} + \beta_7 \text{Debt} + \beta_8 \text{Profit} + \beta_9 (\text{Loss})_l + \beta_{10} (\text{Cash})_m + \beta_{11} (\text{Consolidate})_n + \beta_{12} \text{Client-size} + \text{error}$			
0.264	23.524	Size	

0.026	82.961	Tenure	
0.000	0	Switch	
0.002	43.068	Importance	-
0.015	36.061	Member	
0.191	25.288	Current	
0.076	29.637	Debt	
0.002	43.589	Profit	
0.275	23.285	Loss	
0.002	42.891	Cash	
0.003	41.894	Consolidate	
0.003	41.965	Client-size	
			R ² :
			% :
			:
			:

جدول ۴- یافته های آزمون مدل تحقیق برای فرضیه چهارم

جدول (۴) به ما نشان می‌دهد که پی ویو (sig) برای متغیر اندازه موسسه حسابرسی برابر با ۰,۲۶۴ می‌باشد و لذا فرضیه اهم تحقیق با تعریف عملیاتی فوق الذکر برای متغیر اندازه موسسه حسابرسی، در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود. ضریب تعیین ۷۷ درصد و دوربین واتسون ۱,۹۳۰ اعتبار مدل برآورد شده با تعریف عملیاتی مذکور برای متغیر اندازه موسسه حسابرسی را تضمین می‌کنند.

تحلیل یافته ها

آنچه از نتایج تحقیق بدست آمد بیانگر تاثیرگذاری اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی می‌باشد. هر چند این تاثیرگذاری با معرفی چهار تعریف عملیاتی برای متغیر اندازه موسسه حسابرسی آزمون شده و تنها با سه تعریف از این چهار تعریف به اثبات رسیده است؛ لیکن به نظر می‌رسد سه متغیری که تاثیرگذار بر کیفیت حسابرسی شناخته شده اند، از کیفیت

بالا تری برخوردارند. در واقع متغیر چهارم تنها به این دلیل آزمون شد که مبنای قابل مقایسه ای با تحقیقات قبلی صورت گرفته در ایران بدست دهد. بهر حال رد شدن فرضیه چهارم، به نظر محقق بیشتر از آنکه دال بر عدم تاثیر گذاری اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی باشد، بیانگر عدم فزونی معنی دار کیفیت حسابرسی انجام شده توسط سازمان حسابرسی نسبت به سایر موسسات است. به عبارت دیگر یافته های فرضیه چهارم نشان می دهد که کیفیت حسابرسی انجام شده توسط سازمان حسابرسی آنچنان متفاوت (بالا تر) نیست که بتوان این سازمان را در یکسو و سایر موسسات را در سوی دیگر قرار داد. لازم به ذکر است نتایج این فرضیه با تحقیق آذین فرهماهنگی دارد [1].

دلایلی که برای وجود ارتباط میان اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی می توان برشمرد صلاحیت حرفه ای حسابرس از یکسو و استقلال حسابرس از سوی دیگر می باشد. به عبارت دیگر صلاحیت حرفه ای حسابرس موجب کشف تحریفات و اشتباهات با اهمیت شده و استقلال حسابرس بیان این موارد در گزارش حسابرسی را تضمین می کند. موسسات بزرگتر بدلیل در اختیار داشتن تعداد بیشتری از افراد با تخصص بالا، دارای صلاحیت حرفه ای بیشتر هستند از سوی دیگر این موسسات بدلیل ارزش بیشتری که برای نام تجاری خود قائلند و حساسیت بیشتری که از سوی مراجع حرفه ای و قانونی احساس می کنند بهای بیشتری برای استقلال خود قائل بوده و با قید تمامی موارد در گزارش خود ریسک کمتری را می پذیرند [12, 15, 16, 21]. در مجموع یافته های تحقیق با تحقیقات انجام شده در پیشینه تحقیق همخوانی داشته و گستره دانش را از حیث محدوده جغرافیایی و نیز روشهای اندازه گیری متغیرهای اصلی تحقیق، بسط بخشیده است.

محدودیت های پژوهش

بهترین معیار برای اندازه گیری اندازه موسسات حسابرسی، درآمد این موسسات می باشد. برای انجام این تحقیق، دسترسی به اطلاعات مجموع درآمد موسسات از طریق جامعه حسابداران

رسمی ایران و همچنین دسترسی به درآمد موسسات از شرکتهای بورسی از طریق یادداشتهای همراه صورتهای مالی (به دلیل عدم الزام افشای حق الزحمه حسابرسی در ایران) میسر نشد. بنابراین از اطلاعات دیگری نظیر مجموع دارایی، درآمد و تعداد شرکتهای مورد رسیدگی توسط یک موسسه حسابرسی، برای سنجش اندازه موسسه حسابرسی استفاده شد. از سوی دیگر در این تحقیق بدلیل محدودیت در دسترسی به اطلاعات شرکتهای، تنها از اطلاعات شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران استفاده شد در حالی که بخشی از قراردادهای موسسات حسابرسی مربوط به شرکتهای غیر بورسی می باشد. بدین ترتیب در این پژوهش از بررسی اطلاعات مربوط به بازار شرکتهای غیر بورسی و تاثیر آن بر فرضیات تحقیق چشم پوشی گردید.

پیشنهادات تحقیق

با توجه یافته های پژوهش و تایید تاثیر گذاری اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پیشنهاد می شود این موضوع از جانب مجامع عمومی صاحبان سهام و همچنین سرمایه گذاران نهادی که عموماً بخش عمده ای از سهام شرکت ها را در دست دارند و همچنین مراجع ذیصلاح قانونی و حرفه ای مدنظر قرار گرفته و در انتخاب حسابرس راهگشا باشد. به عنوان پیشنهاد برای تحقیقات آتی نیز می توان انجام تحقیقی با معیار مجموع درآمد موسسات به عنوان اندازه موسسه حسابرسی و همچنین انجام تحقیق در بازار خدمات حسابرسی غیر بورسی اشاره نمود. انجام این پژوهش ها اگرچه در حال حاضر دشوار و یا حتی غیر ممکن بنظر می رسد لیکن نتایج آنها در صورت انجام، از تعمیم پذیری بالاتری برخوردار است.

منابع و مأخذ:

- ۱ - آذین فر، کاوه. (۱۳۸۶). "رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرس". **پایان نامه کارشناسی ارشد**، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده حسابداری و مدیریت.
- ۲ - ابراهیمی کردلر، علی؛ سیدی، سید عزیز (۱۳۸۷). "نقش حسابرسان مستقل در کاهش اقلام تعهدی اختیاری". **بررسیهای حسابداری و حسابرسی**، دوره ۱۵، شماره ۵۴، صص ۱۶-۳.
- ۳ - پوربهبهانی، امین. (۱۳۸۷). "بررسی رابطه حسابرس ° صاحبکار با تاکید بر مدت تصدی حسابرس و تغییر حسابرس در ایران". **پایان نامه کارشناسی ارشد**، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده حسابداری و مدیریت.
- ۴ - علوی طبری، سید حسین؛ خلیفه سلطان، سید احمد و شهبندیان، ندا. (۱۳۸۸). "کیفیت حسابرسی و پیش بینی سود". **مجله تحقیقات حسابداری**، شماره سوم، پاییز ۱۳۸۸، صص ۲۲-۳۵.
- 5- Bauwhede, H, V and Willekens. (2004). 'Audit - quality, Differentiation in the private client segment of the belgian audit market'. **European Accounting Review**, Vol. 13, No. 3, pp. 501-522.
- 6- Becker, C. , M. DeFond, J. Jiambalvo, and K. R. Subramanyam. (1998). 'The effect of audit quality on earnings management'. **Contemporary Accounting Research**. 15: 1-24.
- 7- Chen, C. J. , Chen, S. & Su, X. (2001). 'Profitability regulation, earnings management, and modified audit pinions: Evidence from China'. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 20, pp. 9-30.

- 8- Chuntao, Li, Frank, M, Song and Sonid, M, L, Wong. (2007). 'Audit firm size and perception of audit quality: evidence from a competitive audit market in china' **working paper**.
- 9- Citron, D. B. & Taffler, R. J. (1992) 'The audit report under going concern uncertainties: An empirical analysis'. **Accounting and Business Research**, Vol. 22, pp. 337-45.
- 10- Craswell, A. , Stokes, D. J. & Laughton, J. (2002). 'Auditor independence and fee dependence'. **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 33, pp. 253-75.
- 11- Davidson, R, A, and Neu, D. (1993). 'A note on the association between audit firm size and audit quality', **Contemporary accounting research**, vol. 9, pp 479-488.
- 12- DeAngelo, L. E. (1981). 'Auditor size and audit quality'. **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 3, pp. 183-99.
- 13- DeFond, M. L. , Wong, T. J. & Li, S. (2000). 'The impact of improved auditor independence on audit market concentration in China'. **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 28, pp. 269-305.
- 14- Dunn Kimberly , Brian W. Mayhew and Suzanne G. Morsfield, (2000), 'Auditor Industry Specialization and Client Disclosure Quality'. Florida Atlantic University - School of Accounting , University of Wisconsin, Madison - Department of Accounting and Information, **Working Paper**.
- 15- Dye, R. A. (1993), 'Auditing standards, legal liability, and auditor wealth'. **Journal of Political Economy**, Vol. 101, pp. 887-914.
- 16- Francis, J. R & Yu, Michael. D. (2009). 'Big 4 Office Size and Audit Quality', **The Accounting Review** American Accounting

- Association, Vol. 84, No. 5 DOI: 10. 2308/accr. 2009. 84. 5. 1521,2009 , pp. 1521–1552
- 17- Frankel, R. M. , M. F. Johnson, and K. K. Nelson. (2002). 'The relation between auditors fees for nonaudit services and earnings management'. **The Accounting Review**, 77: 71–105.
 - 18- Ireland, J. C. (2003). 'An empirical investigation of determinants of audit reports in the UK'. **Journal of Business Finance & Accounting**, Vol. 30, pp. 975–1016.
 - 19- Krishnan, G. (2003). 'Audit quality and the pricing of discretionary accruals'. **A journal of practice & theory**, vol. 22, pp 109-126.
 - 20- Lennox, Clive, S. (1999). 'Audit quality and auditor size an evaluation of reputation and deeo pockets hypothese'. **Journal of business finance and accounting**, vol. 26, pp. 779-805.
 - 21- Li Chuntao, Song Frank M. and Wong Sonia M. L. (2008), 'A Continuous Relation between Audit Firm Size and Audit Opinions: Evidence from China', **International Journal of Auditing**, Int. J. Audit. 12: 111–127.
 - 22- Moizer, P. (1997). 'Auditor Reputation: the international empirical evidence', **International journal of Auditing**, vol. 1, pp. 61-74.
 - 23- Palmrose, Z. V. (1988). 'An analysis of auditor litigation and audit service quality'. **Accounting Review**, Vol. 63, pp. 55–73.
 - 24- Peecha, Mark E, et al. (2005). 'It is all about audit quality: perspectives on strategic – system auditing'. **Accounting organization and society**, vol. 12, pp. 129-145.

- 25- Piot , Charles and Janin, Rémi. (2005). 'Audit Quality and Earnings Management in France' , CERAG & Pierre Mendès France University (Grenoble 2) and Universite Pierre Mendes, **Working Paper**.
- 26- Reynolds, J. K. & Francis, J. R. (2000). 'Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions', **Journal of Accounting and economics**, vol. 30, pp. 375-400.

The relationship between firm size and quality of services performed

Abstract

Audit quality and variables with important effects on it, is one of the interesting subjects that researchers concentrate on it. Important role of auditors in the society with important economic and social outcomes is maybe one of this attention reasons. Auditor size is one of the known effective variables on audit quality. Audit quality is measured by a variety of variables in the literature. Auditor size, earning management, going concern modifications and type of the audit report are some of used variables. Dichotomizing the Big firms from non-Big firms is a method that is frequently used to define audit firm size. In this research that performed on 100 companies in the Tehran Stock Exchange market during the years between 1385 until 1387, we measure the audit quality by the number of modification paragraphs of the audit report. In the other hand four methods is introduced to measure the auditor size and each method is examined in a separate hypothesis. In three

hypothesis auditor size is measured by auditor share of the Tehran Stock Exchange market based on total assets, revenue and the number of the clients. In the last method in accordance with previous Iranian researches, Audit Organization assumed as large and other auditors, as small auditors. Results accept first three hypothesizes and reject the last one. In other words when auditor size measured by auditor share of market, it is found effective on audit quality. Results also indicate that audit quality of audit organization does not have a considerable difference relative to other auditors.

