

بررسی ارتباط بین اندازه، گستردگی عملکرد و تعداد کارکنان موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۳/۱۸

تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۴/۰۴

محمود ریسی پور زمانی^۱

چکیده

از عوامل مهمی که بر کیفیت حسابرسی، تأثیرگذار است، اندازه موسسه حسابرسی، گستردگی عملکرد و تعداد کارکنان موسسه حسابرسی هست. در این تحقیق به منظور بررسی این رابطه از تعریف‌های عملیاتی متفاوتی برای اندازه موسسه حسابرسی، گستردگی عملکرد و تعداد کارکنان موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی، نسبت به تحقیقات پیشین استفاده شده است. جامعه آماری مورد مطالعه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و نمونه مورد نظر تعداد ۱۱۰ شرکت در صنایع متفاوت است که با استفاده از روش حذفی سیستماتیک انتخاب شده اند. روش تحقیق حاضر به لحاظ هدف کاربردی و به لحاظ اجرا توصیفی-همبستگی بوده و داده‌های پژوهش با استفاده از ضریب همبستگی و رگرسیون تک متغیره و چند متغیره مبتنی بر روش پانل دیتا مورد واکاوی قرار گرفته است. سه فرضیه تحقیق عبارت بودند از الف- بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد، ب- تعداد کارکنان موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد، ج- بین تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گستردگی عملکرد) و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. نتایج تحقیق در فرضیه اول نشان داد که بین متغیر اندازه موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد از طرفی علامت ضریب این متغیر در مدل مثبت می‌باشد بنابراین رابطه بین این دو متغیر مثبت می‌باشد به عبارتی با افزایش متغیر اندازه موسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی افزایش و با کاهش متغیر اندازه موسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. لذا با توجه به نتایج مدل، فرضیه اول این پژوهش تأیید گردید، همچنین در فرضیه دوم مشخص شد بین متغیر تعداد کارکنان موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد لذا با توجه به نتایج مدل، فرضیه دوم این پژوهش تأیید نمی‌گردد. بررسی فرضیه سوم مشخص شد که بین متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گستردگی عملکرد) با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد از طرفی علامت ضریب این متغیر در مدل مثبت می‌باشد بنابراین رابطه بین این دو متغیر مثبت می‌باشد به عبارتی با افزایش متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گستردگی عملکرد)، کیفیت حسابرسی افزایش و با کاهش متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گستردگی عملکرد)، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. لذا با توجه به نتایج مدل، فرضیه سوم این پژوهش تأیید می‌گردد.

واژگان کلیدی: واژه کلیدی، واژه کلیدی، واژه کلیدی، واژه کلیدی، واژه کلیدی،

صورت‌های مالی حسابرسی شده به‌وسیله حسابرسان مستقل، وسیله بسیار مناسبی در انتقال اطلاعات قابل اتکاست. حسابرس مستقل، شایسته‌ترین شخص برای اظهار نظر درباره قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی واحد اقتصادی است. شایستگی حسابرس به این دلیل است که وی فردی مستقل بوده و حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی انجام می‌دهد تا اطمینان یابد که اقلام صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است. بنابراین، حسابرس به ادعاهایی اعتبار می‌دهد که توسط شخص دیگری در قالب صورت‌های مالی تهیه شده است و بدین وسیله قابلیت اتکای اطلاعات به کار رفته در تصمیمات اقتصادی را افزایش می‌دهد (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹). در سطح جامعه این تصور وجود دارد که تائید کیفیت حسابرسی توسط محیط اقتصادی، برای تداوم فعالیت بلندمدت مؤسسات حسابرسی بسیار حیاتی است و آینده حرفه حسابرسی تا حد قابل ملاحظه‌ای به کیفیت ستانده فرآیند حسابرسی بستگی دارد. همچنین، ادعا می‌شود که کیفیت، مؤلفه اساسی برای بازی رقابت بین مؤسسات حسابرسی است (هریج، ۲۰۰۱).

از طرفی فرآیند اندازه‌گیری سود و نتیجه آن، نقش مهمی در اداره شرکت دارد و معمولاً کاربران صورتهای مالی، اهمیت زیادی برای آن قائل‌اند. از آنجا که محاسبه سود بنگاه اقتصادی، متأثر از روشهای برآوردی حسابداری است و تهیه صورتهای مالی به عهده مدیریت واحد تجاری است، ممکن است بنا به دلایل مختلف، مدیریت اقدام به مدیریت سود نماید (ناظمی، ۱۳۸۹). در واقع، تعریف واحدی از مدیریت سود وجود ندارد و پژوهشگران مختلف با توجه به اهداف خود، تعاریف مختلفی در این زمینه ارائه داده‌اند. اسکات (۲۰۰۹) مدیریت سود را "انتخاب سیاست‌ها و رویه‌های حسابداری برای نیل به اهداف ویژه" تعریف می‌کند. این سیاست‌ها به دو طبقه: یکی انتخاب روش‌های حسابداری، مثل روش خط مستقیم استهلاک یا روش (FIFO) برای ارزیابی موجودیها و... طبقه دیگر، مربوط به اقلام تعهدی اختیاری تقسیم می‌گردند، مثلاً هزینه‌های برآوردی تضمین محصولات، ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول، ذخیره کاهش ارزش موجودیها و... (اسکات، ۲۰۰۹).

از حسابرس انتظار می‌رود، رویه‌های حسابداری سؤال‌برانگیز و خطاهای بااهمیت و موارد خلاف را گزارش نماید. در واقع این مسئله، شایستگی حرفه‌ای و استقلال حسابرس را خاطر نشان می‌سازد. احتمال کشف موارد نقض قرارداد توسط حسابرس، به شایستگی حسابرس و احتمال گزارش موارد نقض کشف شده، به استقلال وی بستگی دارد. حمایت بازار از حسابرس و در واقع تقاضا برای خدمات حسابرسی تا زمانی تداوم می‌یابد که وی قادر به کشف و گزارش موارد نقض قرارداد باشد (واتز و زمبرمن، ۱۹۸۶).

منطقی است که پیش‌بینی نماییم احتمال کشف رویه‌های حسابداری سؤال‌برانگیز، توسط حسابرسان با کیفیت بالا در مقایسه با حسابرسان با کیفیت پایین، بیشتر است. از آنجا که در بسیاری از تحقیقات، از اندازه مؤسسات حسابرسی به عنوان شاخص کیفیت حسابرسی استفاده شده است، پیش‌بینی می‌شود مدیریت سود در شرکت‌هایی با حسابرسان با کیفیت پایین (مؤسسات حسابرسی کوچک)، بیشتر از شرکت‌های با حسابرسان با کیفیت بالا (مؤسسات حسابرسی بزرگ)، رخ دهد، از طرفی با توجه به اینکه در بیشتر تحقیقات حسابرسی در ایران به پشتوانه تحقیقات خارجی و اثبات کیفیت حسابرسی بالای مؤسسات بزرگ نسبت به مؤسسات کوچک در تحقیقات خارجی، کیفیت حسابرسی مؤسسات بزرگ (سازمان حسابرسی) را نسبت به مؤسسات کوچک بالا در نظر می‌گیرند،

تئوری نمایندگی بیان می‌کند که صورت‌های مالی قابل‌اتکاء، عدم تقارن اطلاعات بین صاحبان سهام و مدیران را کاهش، اطمینان سرمایه‌گذاران و قیمت سهام را افزایش و در نتیجه باعث می‌شود شرکت بتواند با هزینه کمتری اقدام به جذب سرمایه‌های جدید نموده و رشد بیشتری کند (فروغی، ۱۳۹۰، صفحه ۷۴).

صورت‌های مالی اولین منبع اطلاعاتی در اختیار بازار است که می‌بایستی کیفیت مناسبی داشته باشد که بتواند به نحو صحیح به وظیفه اطلاع‌رسانی خود عمل کند. حسابرس مستقل با بررسی این موضوع که آیا صورت‌های مالی، وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی را به نحو صحیح طبق استانداردهای حسابداری نشان می‌دهد یا خیر به اعتبار صورت‌های مالی می‌افزاید (همان منبع، صفحه ۷۳)

تحقیق حاضر به دنبال بررسی ارتباط بین اندازه، گستردگی عملکرد و تعداد کارکنان موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی است.

۲- بیان مسئله

صورت های مالی حسابرسی شده به وسیله حسابرسان مستقل، وسیله بسیار مناسبی در انتقال اطلاعات قابل اتکاست. حسابرس مستقل، شایسته ترین شخص برای اظهار نظر درباره قابلیت اعتماد گزارش های مالی واحد اقتصادی است. شایستگی حسابرس به این دلیل است که وی فردی مستقل بوده و حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی انجام می دهد تا اطمینان یابد که اقلام صورت های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است. بنابراین، حسابرس به ادعاهایی اعتبار می دهد که توسط شخص دیگری در قالب صورت های مالی تهیه شده است و بدین وسیله قابلیت اتکای اطلاعات به کار رفته در تصمیمات اقتصادی را افزایش می دهد (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹).

اقلام تعهدی برخلاف اقلام نقدی با درجه ای از ابهام همراه هستند که باعث کاهش قابلیت اتکای آنها می شود (محمدزادگان، ۱۳۸۵)؛ اما در این میان، با توجه به مسئله تضاد منافع بین مالکیت و مدیریت، اقلام تعهدی ارایه شده در صورت های مالی می تواند به وسیله مدیران دستکاری شده و قابلیت اتکای آنها زیر سؤال رود. با توجه به مباحث مطرح شده، این سوال مطرح شود که چگونه می توان از سرمایه گذاران در برابر دستکاری اقلام صورت های مالی حمایت کرد؟ یکی از راه های مؤثر در کنترل دستکاری اقلام تعهدی توسط مدیریت و اعمال نظرهای مدیریت در انتخاب رویه های حسابداری، فرایند حسابرسی است (ابراهیمی کردلر، ۱۳۸۷).

استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، صورت های مالی را به عنوان ارائه های مدیریت توصیف می کنند. از آنجایی که مدیران نیز بخشی از گروههای ذینفع هستند این احتمال وجود دارد که ارائه های آنها مغرضانه باشد (شین، ۱۹۹۴)؛ بنابراین، حسابرسان مستقل نقش ناظرانی را عمل خواهند کرد که در کاهش این غرض ورزی ها می کوشند. مدیران تاثیر قابل ملاحظه ای در استخدام، ایقا و تغییر حسابرسان دارند. مدیران با بهره گیری از این تاثیر قادرند حسابرسانی را انتخاب کنند که اظهار نظر مطلوب و دلخواه مدیریت را صادر می کنند تا بدین وسیله منافع خود را به حداکثر برسانند (لنوکس، ۱۹۹۸). این تاثیر مدیریتی منجر به فرسایش کیفیت حسابرسی می شود و عواملی را ایجاد می کند که ممکن است به شکست حسابرسی منتهی شود.

استقلال، اساس و روح حسابرسی است و حسابرسی، بدون استقلال هیچ ارزشی ندارد. اعتماد مردم و بازار سرمایه به حسابرس به واسطه استقلال وی است، لذا عوامل تحدید کننده استقلال باید همواره مورد بررسی قرار گیرد؛ در این خصوص یکی از زمینه هایی که طی چند دهه اخیر همواره مورد بحث و پژوهش قرار گرفته است، اندازه موسسه حسابرسی به عنوان عاملی تاثیر گذار بر کیفیت حسابرسی، استقلال حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی بوده است (بزرگ اصل و شایسته مند، ۱۳۹۰: ۲۱۴). با توجه به نقش کنترلی و اعتباردهی حسابرسان و وجود سطوح متفاوت کیفیت مؤسسات حسابرسی از یک سو و همچنین وجود انگیزه ها و مسایل مختلف در تهیه و ارایه اطلاعات و گزارش های مالی به وسیله مدیریت از سوی دیگر، در این تحقیق، اقلام تعهدی غیر عادی را نماینده ای برای کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شده و آثار متغیر های مستقل (تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی، وسعت موسسه حسابرسی) بر کیفیت حسابرسی، مورد بررسی قرار می گیرد.

با توجه به مطالب ذکر شده در این تحقیق به دنبال پاسخگویی به سوالات اساسی زیر هستیم:

- ۱- آیا بین اندازه موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد؟
- ۲- آیا بین تعداد کارکنان موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد؟
- ۳- آیا بین تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده گی عملکرد) با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد؟

۳- ضرورت انجام تحقیق

شرکت های بزرگ برای گزارش سود بیشتر و فریب سرمایه گذاران، متوسل به تقلب های حسابداری شده اند، در این راستا تمرکز واحدهای تجاری و شرکت های مشهور و بلند آوازه برای به حداکثر رسانیدن سود، مقابله با چالش های رقابتی، تاکید بر نتایج کوتاه مدت و ارائه خدمات متنوع حسابداری، حسابداران را در محیطی مملو از تضاد و فشار قرار داده اند که باعث شده تا حسابداران مدیران عالی اجرایی، کارگردانان و اداره کنندگان چنین تقلب هایی بوده و در نتیجه منجر به تضعیف تجارت و صنعت گردیده اند (سرلک، ۱۳۸۷، صفحات ۷۴ و ۷۵).

آگاهی از قابل اعتماد بودن اطلاعات مالی به دلایل مختلفی از جمله تضاد منافع، پیچیدگی رویدادهای اقتصادی و... از اهمیت ویژه برخوردار است. براساس تحقیقات گسترده انجام شده در دنیا از جمله دی آنجلو (۱۹۸۱)، لام و چانگ (۱۹۹۴)، چانتانو (۲۰۰۷) و ... عوامل مؤثر بر کیفیت گزارش های حسابرسی شامل اندازه، تنوع صاحبکار، شهرت و... می باشد و به موجب نظریه های غالب و پذیرفته شده در دنیا، کیفیت گزارشات بر موسسات حسابرسی بزرگ نسبت به کوچک و موسسات حسابرسی غیر متنوع تخصص گرا نسبت موسسات متنوع بیشتر است (یعقوب نژاد و امیری، ۱۳۸۸). در تحقیق آدین فر و حساس یگانه (۱۳۸۹) با عنوان رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی، موسسات حسابرسی را به دو گروه موسسات حسابرسی بزرگ و موسسات حسابرسی

کوچک تقسیم کردند و آن را به عنوان معیار اندازه موسسه حسابرسی مورد استفاده قرار دادند. کارجالانین (۲۰۱۰)، چهار موسسه حسابرسی بزرگ و حسابرسی های مشترک با بیش از یک حسابرس مسئول را به عنوان اندازه موسسه حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. اندازه موسسه حسابرسی موضوعی است که با معیارهای مختلف سنجیده شده است از جمله امتیاز کنترل کیفیت موسسات حسابرسی در چهار طبقه الف، ب، ج، د و همچنین تعداد کارکنان، میزان فروش و ... قابل سنجش می باشد برای مثال در تحقیق آذین فر و حساس یگانه (۱۳۸۹) با عنوان رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی، موسسات حسابرسی را را به دو گروه موسسات حسابرسی بزرگ و موسسات حسابرسی کوچک تقسیم کردند و آن را به عنوان معیار اندازه موسسه حسابرسی مورد استفاده قرار دادند. آن دسته از شرکت هایی که حسابرسی آن ها را سازمان حسابرسی انجام داده است به عنوان موسسه حسابرسی بزرگ شناخته می شدند و آن دسته از شرکت هایی که حسابرسی آن ها را موسسه های دیگر به جز سازمان حسابرسی انجام داده است به عنوان موسسه حسابرسی کوچک تلقی می شدند. امر بررسی ارتباط بین اندازه، گستردگی عملکرد و تعداد کارکنان موسسه حسابرسی و ارتباط آن با کیفیت حسابرسی امروزه از اهمیت بسیار زیادی برخوردار شده است.

۴- ادبیات موضوع

حسابداری را می توان فرایند شناسایی اندازه گیری طبقه بندی و گزارش اطلاعات مالی به منظور فراهم کردن امکان قضاوت آگاهانه و اتخاذ تصمیمات منطقی توسط استفاده کنندگان مالی تعریف کرد. عملکرد و رویه های حسابداری طی قرون متمادی تغییرات قابل ملاحظه ای داشته است و از ثبات نسبتاً ساده در دوران باستان تا سیستم های حسابداری کامپیوتری و پیچیده امروزی تکامل یافته است؛ اما در جریان این تغییرات و تحولات هدف نهایی حسابداری یعنی تأمین اطلاعات استفاده کنندگان بدون تغییر باقی مانده است. در حقیقت حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که به عنوان مهم ترین زیر مجموعه سیستم های اطلاعاتی مدیریت، وظیفه جمع آوری، طبقه بندی، تلخیص و ارائه گزارش های مربوط به وقایع مالی و اقتصادی یک سازمان را بر عهده دارد. اگر چه بیشتر استفاده کنندگان این اطلاعات سهامداران و مدیران یک بنگاه اقتصادی هستند ولی مدیریت بنابر وظایف و مسوولیت هایی که در قبال گروه های مختلف استفاده کنندگان اطلاعات مالی دارد و همچنین بنابر الزامات قانونی یا درخواست طرف های تجاری یا تأمین کنندگان مالی بنگاه، اطلاعات مختلفی را در اختیار استفاده کنندگان خارج از بنگاه قرار می دهد. این گزارش ها جهت استفاده کنندگان خارجی اطلاعات مالی در چارچوب مشخص ارائه می شود و صحت این اطلاعات و گزارش ها توسط حسابرسان مستقل تأیید می گردد. از سوی دیگر، تجدید ارائه صورت های مالی، اثرات و نتایج منفی به همراه دارد که شامل مواردی مانند تغییر حسابرس، افزایش هزینه سرمایه، سلب اطمینان استفاده کنندگان صورت های مالی نسبت به این گزارشات، کاهش بازده سهام و نظایر آن می باشد. مدیران برای کاهش این اثرات منفی، احتمالاً اقدام به تغییر برخی از سیاست های گزارشگری مالی خود می نمایند. (پوربهبهانی، امین، ۱۳۸۷). بر اساس نظر هیئت استانداردهای حسابداری مالی تصمیمات سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان استفاده آنها از اطلاعات دارای گستردگی بسیار بیشتری نسبت به سایر گروه های خارجی می باشد و به همین دلیل تصمیمات آنها دارای تأثیرات عمده ای در تخصیص منابع اقتصادی یک کشور است (هیئت استانداردهای حسابداری و مالی، ۲۰۱۰).

صورت های مالی و هم چنین گزارش های مالی، از مهمترین داده ها و اطلاعات سیستم حسابداری است که از عمده ترین اهداف آن، فراهم آوردن اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد و توانایی سودآوری بنگاه اقتصادی است. در واقع گزارش های مالی وسیله ای را برای مدیران فراهم می کند تا اطلاعات حاصل از عملکرد شرکت را به استفاده کنندگان صورت های مالی انتقال دهند (اعتمادی و شفاخیری، ۱۹: ۱۳۹۰). سازمان بورس اوراق بهادار ایران نیز در تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل موسسات معتمد سازمان بورس اوراق بهادار (مصوب ۱۳۸۶/۵/۸)، موسسات حسابرسی و شرکای مسئول کار حسابرسی هر یک از اشخاص حقوقی مشمول دستورالعمل مذکور را از پذیرش حسابرسی و بازرسی قانونی یک شرکت، به مدت بیش از ۴ سال منع کرده است. در سازمان حسابرسی نیز حداکثر مدت مجاز انجام حسابرسی توسط یک مدیر ۳ سال و توسط مدیر ارشد ۵ سال می باشد (بزرگ اصل و شایسته مند، ۱۳۹۰، صفحه ۲۱۴). الزام سازمان بورس اوراق بهادار تهران به تغییر حسابرس شرکت ها مسلماً ناشی از نگرانی دست اندرکاران و مسئولان بازار سرمایه در مورد استقلال، کیفیت حسابرسی و... است (بذرافشان، ۶۶: ۱۳۹۰).

دلیل اصلی تقاضا برای خدمات حسابرسی به عنوان یک ابزار نظارتی را می توان تضاد منافع موجود بین مالکان و مدیران شرکت ها دانست (والاس، ۱۹۸۷). به طور کلی، سه فرضیه ی عمده برای نیاز به حسابرسی مطرح است که عبارت از فرضیه ی نمایندگی، فرضیه ی علامت دهی، فرضیه ی اعتباربخشی بیمه ای می باشند (لم، ۱۹۹۸ و والاس، ۱۹۸۷).

فرضیه ی نمایندگی: این فرضیه، به نقشی که حسابرسی در کاهش مسائل و خطرات نادیده گرفتن اصول اخلاقی ایفا می کند، اشاره دارد. طبق فرضیه ی نمایندگی، حسابرس در چارچوب روابط بین نماینده - مالک، بخش لاینفک سازوکاری قراردادی است که برای کنترل و نظارت بر هزینه های نمایندگی مدیر ایجاد می شود. هنگامی که نماینده (مدیر) نسبت به مالک، از اطلاعات

بیشتری راجع به عملیات داخلی شرکت برخوردار است، با فرض اینکه مدیر به دنبال منافع شخصی خود است، بیشتر از حد مطلوب از منابع شرکت استفاده کرده، برای انتقال ثروت از مالکان به نفع خود تلاشی کند. بنابراین، سرمایه‌گذارانی که از رفتار عقلایی برخوردارند، چنین رفتارهایی را در قیمت گذاری اوراق بهادار شرکت لحاظ خواهند کرد و مبلغ کمتری را برای آن اوراق بهادار می‌پردازند. حتی به عنوان آخرین گزینه ممکن است سرمایه‌ی خود را از شرکت خارج نمایند. در نتیجه، سرمایه‌گذاران برای اجتناب از چنین پیشامدهایی سعی می‌کنند، سازوکارهایی را برقرار سازند که بر رفتارها و انگیزه‌های فرصت‌طلبانه نظارت و کنترل داشته باشد. وجود حسابرس مستقل، یکی از این ساز و کارها است. بدین ترتیب، در فرضیه‌ی نمایندگی، نقش حسابرس کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و خطرات زیر پا گذاشتن اصول اخلاقی است. بدون وجود حسابرس، ممکن است صورت‌های مالی جانب‌دارانه و نادرست ارائه شوند. بر اساس این تئوری، در سازمان‌هایی که عدم تقارن اطلاعاتی بالاتر است، حسابرس نیازمند کار و تلاش بیشتری است. به گفته‌ی والاس نزدیک‌ترین مفهوم به عدم تقارن اطلاعاتی، واژه‌ی پیچیدگی است که بیشترین معیاری که محققان برای سنجش آن به کار برده‌اند، تعداد شرکت‌های فرعی واحد مورد رسیدگی است. استاندارد حسابرسی آمریکا تصریح می‌کند: سازمانی که بدون نظارت کافی بر عملیات آن و به صورت غیر متمرکز اداره می‌شود، ریسک بسیار بالایی را خواهد داشت. در واقع، خطر نادیده گرفتن اصول اخلاقی بیشتر در بخش‌های غیر متمرکز دیده می‌شود. (نونهال نهر، علی اکبر و علی نژاد، مهدی، ۱۳۸۷)

فرضیه‌ی علامت دهی: بر اساس این فرضیه، حسابرس به کاهش تصمیمات نادرست در بازار سرمایه کمک می‌کند و سرمایه‌گذار سعی می‌کند حسابرس معتبری را برگزیند تا به بازار سرمایه نشان دهد که عملیات شرکت شفاف و مناسب است. سرمایه‌گذاران بالقوه نیز برای تصمیمات سرمایه‌گذاری خود از این علایم استفاده می‌کنند. توجیه این فرضیه در مورد نحوه‌ی قیمت گذاری خدمات حسابرسی بدین صورت است که مؤسسات حسابرسی بزرگ و معتبر از صاحب کاران خود حق‌الزحمه‌ی بالاتری را طلب می‌کنند، زیرا چنین مؤسساتی از کیفیت و اعتبار بالایی نزد سرمایه‌گذاران و جامعه برخوردارند و در نتیجه شفافیت و عملکرد مناسب‌تری را برای شرکت به ارمغان می‌آورند. (حساس یگانه، یحیی و بولو، قاسم و فرخی نژاد، فاطمه، ۱۳۸۹)

فرضیه اعتباربخشی: بر اساس این فرضیه که نسبت به دو فرضیه‌ی قبلی، کمتر مورد توجه محققان و تئوری پردازان قرار گرفته است، ممکن است حرفه‌ی حسابرسی مدعی باشد در اعتبار بخشی به نتایج و صورت‌های مالی هیچ مسئولیتی ندارد. ولی در طرف دیگر، سرمایه‌گذاران معتقدند در صورتی که در نتیجه‌ی استفاده از صورت‌های مالی همراه کننده به آن‌ها زیان وارد شود، حسابرسان باید بتوان آن را بپردازند و زیان آن‌ها را جبران کنند. بنابراین، ممکن است در مواردی که به سرمایه‌گذاران زیان وارد می‌شود، حسابرسان مورد بازخواست قرار گیرند. در نتیجه، حسابرسان باید در قیمت گذاری خدمات خود این ریسک را لحاظ کنند و هر چه نتایج عملیات شرکتی ضعیف‌تر باشد (سوددهی پایین یا زیان ده بودن) این ریسک افزایش یافته و به تبع آن حق‌الزحمه‌ی حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. در عمل، یک یا ترکیبی از این فرضیات متناسب با شرایط فرهنگی و محیط قانونی و قضایی به کار می‌رود و در یک کشور ممکن است یکی از آن‌ها نسبت به بقیه، توجیه بهتری را ارائه نماید. شایان توجه است که خدمات حسابرسی همانند کالا برای صاحبکار است و تابع اصل هزینه و منفعت است. بنابراین، صاحبکار تا جایی این خدمات را طلب می‌کند که منافع آن از هزینه‌های مربوط بیشتر باشد؛ اما طبق فرضیه‌ی نمایندگی، منافع حسابرسی، ادای مسئولیت پاسخگویی مدیر است و بنابراین، یک مدیر به اندازه‌های که خود را در قبال مسئولیت خویش پاسخگو می‌بیند (یا اجبار به پاسخگویی دارد) حاضر است برای خدمات حسابرسی هزینه کند. (اعتمادی، حسین و ناظمی اردکانی، مهدی و محمدی، امیر. ۱۳۸۸).

کیفیت حسابرسی: نتیجه رویدادهای ناشی از بحران مالی جهانی و سایر رویدادهای آشفته‌ساز در اقتصاد بین‌المللی که در طول یک دهه گذشته رخ داده است منجر به بروز انتقاداتی از طرف انجمن‌های برجسته حرفه حسابرسی درخصوص موضوع اهمیت گزارشگری مالی معتبر و با کیفیت بالا شده است. آنها همچنین توجه به نقش و اهمیت کیفیت خدمات حسابرسی را با نگاهی جدید و نو گرایانه باردیگر مطرح کرده‌اند و در زمینه گزارشگری مالی کیفیت آن را منوط به دستیابی به کیفیت گزارشگری مالی و فرآیند حسابرسی می‌دانند و به طور کلی درستی و صحت هر یک از چرخه‌های یاد شده به عنوان یکی از عوامل زنجیره تامین گزارشگری مالی را مطرح کردند. (ناظمی اردکانی، مهدی، ۱۳۸۹). به عنوان یکی از گروه‌ها و عواملی که در زنجیره تامین گزارشگری مالی نقش اساسی دارد می‌توان به حسابرس مستقل (خارجی) اشاره داشت که نقش عمده‌ای در حمایت از کیفیت گزارشگری مالی در سراسر جهان چه در زمینه بازار سرمایه، بخش دولتی و چه بخش خصوصی به عهده دارد. به طوری که توجه به وجود زیرساخت‌های قانونی و نظارتی برای این بخش بسیار مهم است، (فروغی، داریوش، میرشمس شهبهانی، امیر. ۱۳۹۰)، زیرا نتیجه مجموع این اقدامات و فعالیت‌ها در دستیابی به اهداف تدوین شده برای حفظ منافع عمومی تنها از طریق افزایش کیفیت خدمات حسابرسی صورت می‌پذیرد بر همین اساس توجه به کیفیت حسابرسی برای انجمن استانداردهای بین‌المللی حسابرسی از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است و انجمن استانداردهای بین‌المللی به طور مستقیم در حمایت از کیفیت خدمات حسابرسی از طریق تدوین استانداردهای حسابرسی و استانداردهای بین‌المللی کنترل کیفیت، اقدام به بهینه‌سازی کیفیت خدمات حسابرسی

می‌کند. به طوری که این استانداردها همواره به عنوان یک بنیاد حمایتی برای انجام حسابرسی با کیفیت بالا به شمار می‌روند. (بنی مهد، بهمن، ۱۳۹۰).

با این حال مهم این مساله است که استانداردهای حسابرسی به عنوان یکی از اجزای موثر بر کیفیت حسابرسی و به عنوان تنها عاملی است که توسط انجمن‌ها و مراجع حرفه‌ای به رسمیت شناخته شده است، مورد توجه ویژه قرار گیرد. اگر چه عوامل دیگری نیز شامل درک، شناخت و برداشت کاربران، مهارت‌ها و شایستگی حسابرسان، اقدامات و ضوابط نظارتی و محیطی به عنوان سایر عوامل و به عنوان سایر بازیگران موثر در کیفیت خدمات حسابرسی شناخته شده‌اند. از آنجا که متون حسابرسی به‌طور مستمر و مداوم در حال تکامل است نیاز به نگهداشتن متناسب خود با تغییرات موجود در محیط کسب و کار، استانداردهای گزارشگری مالی و مقررات و فن‌آوری که خود ذاتاً یکی از عناصر فرآیند حسابرسی است و همواره در حال تکامل و تغییر است و در طول زمان تکامل می‌یابد امری ضروری است زیرا در غیر این صورت و در صورت عدم تطابق‌پذیری و همگن‌سازی خود با تغییرات، امکان دستیابی به کیفیت حسابرسی وجود ندارد و این به این مفهوم است که بهبود در هر عنصر از عناصر کیفیت حسابرسی نباید مانع از تلاش بیشتر برای پیشرفت سایر عناصر دیگر در زمینه کیفیت شود. از طرفی دیگر ذی‌نفعان مختلف به احتمال زیاد دارای دیدگاه‌های مختلف درخصوص کیفیت حسابرسی و چگونگی تلاش آنها برای رسیدن به کیفیت متفاوت هستند. انجمن استانداردهای بین‌المللی حسابرسی بر این باور است که آنچه مهم است این است که سعی شود برای رسیدن به چشم‌انداز مشترک، از طریق گروه ذی‌نفعان شامل تهیه‌کنندگان، سرمایه‌گذاران، تنظیم‌کنندگان، حسابرسان و دیگر گروه‌های مخالف سیاست‌گذاران دولت و دیگر بنگاه‌های استاندارد از طریق به اشتراک گذاری دیدگاه‌های خود اقدام به جمع‌آوری دیدگاه‌های آنها و درک و اظهار نظر نسبت به دیدگاه‌های دیگران شود (پوربهبهانی، امین، ۱۳۸۷).

اندازه موسسه حسابرسی: درخصوص اندازه موسسه حسابرسی در پژوهش‌های دی آنجلو (۱۹۸۱) و ویلنبرگ (۱۹۹۹)، موسسات به ۲ دسته موسسات ۸ بزرگ (در زمان دی آنجلو) و ۵ بزرگ (در زمان ویلنبرگ) و موسساتی که در زمره ۸ یا ۵ بزرگ نیستند، تقسیم بندی شدند (حساس یگانه و آذین فر، ۱۳۸۹: ۸۷).

در پژوهش لوئیس هندک (۲۰۰۵) مشخص شد، موسسات حسابرسی بزرگ تر معمولاً خدمات بهتری را نسبت به موسسات کوچک تر ارائه می دهند؛ اما در مواردی هم یافت شد که موسسات حسابرسی کوچک تر مشاوره بهتری را به صاحبکاران خود ارائه می دهند.

کیم و همکاران (۲۰۰۷) نشان داده اند که تفاوت اثر بخشی موسسات حسابرسی بزرگ با موسسات حسابرسی کوچک از تضاد بین انگیزه مدیران شرکت ها و حسابرسان در گزارشگری نشأت می گیرد. هنگامی مدیران انگیزه کافی برای افزایش میزان سود از طریق استفاده از روش های حسابداری افزایش سود دارند، حفظ بی طرفی حسابرسان، به بروز تضاد بین مدیران و حسابرسان منجر می شود. آنها دریافتند موسسات حسابرسی بزرگ در پیشگیری از دستکاری سود، اثر بخشی بیشتری از موسسات کوچک، (با فرض وجود تضاد بین مدیران و حسابرسان) دارند (انصاری و شفیع، ۱۳۸۸). آذین فر و حساس یگانه (۱۳۸۹) در تحقیقی با عنوان رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی، موسسات حسابرسی را به دو گروه موسسات حسابرسی بزرگ و موسسات حسابرسی کوچک تقسیم کردند و آن را به عنوان معیار اندازه موسسه حسابرسی مورد استفاده قرار دادند. آن دسته از شرکت هایی که حسابرسی آن ها را سازمان حسابرسی انجام داده است به عنوان موسسه حسابرسی بزرگ شناخته می شدند و آن دسته از شرکت هایی که حسابرسی آن ها را موسسه های دیگر به جز سازمان حسابرسی انجام داده است به عنوان موسسه حسابرسی کوچک تلقی می شدند. در حالی که مراجع تنظیم حسابداری به این نکته اصرار دارند که کیفیت کار حسابرسی، به کوچکی یا بزرگی موسسه بستگی ندارد، بسیاری مدعی هستند که موسسات بزرگ نسبت به موسسات کوچک، کیفیت بیشتری در کار حسابرسی پدید می آورند. پژوهش های قبلی به نتایجی می رسید که ترکیبی از هر دو فرضیه بود، شاید به این دلیل که اندازه گیری کیفیت کار حسابرسی ساده نبود (حساس یگانه و آذین فر ۱۳۸۹: ۸۸).

یک تعریف معمول از کیفیت حسابرسی پس از سال ها پژوهش در سال ۱۹۸۱ توسط دی آنجلو به این صورت مطرح شده است «سنجش و ارزیابی بازار از توانایی حسابرسی در کشف تحریفات با اهمیت و گزارش تحریفات کشف شده»، همچنین دی آنجلو تاکید کرده که حسابرسی که موارد نادرست را کشف و گزارش نماید، حسابرس مستقل به معنای واقعی کلمه است؛ بنابراین طبق تعریف دی آنجلو کیفیت حسابرسی، افزایش توانایی حسابرسی در کشف تحریفات حسابداری و ارزیابی توانایی و استقلال و حسابرس توسط بازار است. وقتی دی آنجلو این مفاهیم را به کار گرفت، فرض اساسی وی این بود که بازار، کیفیت حسابرسی را که نمایانگر کیفیت واقعی حسابرسی است درک می کند (مایزر، ۱۹۹۷) البته باید بین مفاهیم کیفیت واقعی حسابرس و کیفیت حسابرسی تمایز قائل شد. چون کیفیت واقعی حسابرس غیر قابل مشاهده است و نمی تواند ارزیابی شود مگر تا وقتی که حسابرسی به نتیجه برسد. پالم روس ۲ در سال ۱۹۸۸ کیفیت حسابرسی را بدین گونه تعریف کرد: " ایجاد اطمینان از صورت های مالی، کیفیت حسابرسی است و احتمال آن که صورت های مالی هیچ گونه تحریف با اهمیتی نداشته باشد " در عمل این تعریف به عنوان نتیجه حسابرسی استفاده می شود (دینج لی، ۲۰۰۴). دی آنجلو همچنین در سال ۱۹۸۱ کیفیت حسابرسی را شامل ۲ احتمال

تعریف می‌کند. اول اینکه حسابرس ایرادهای سامانه حسابداری را کشف کند و دوم اینکه آن ایرادها را گزارش کند. کشف ایراد، کیفیت حسابداری را در قالب دانش و توانایی حسابرس اندازه‌گیری می‌کند در حالی که گزارش آن به انگیزه‌های حسابرس برای افشاگری بستگی دارد. اظهارنظر شریکان به طور کلی جدایی از عملیات اجرا شده به وسیله کارمندان حسابرسی نیست؛ چون شریکان حسابرسی بر اساس پرونده‌های تهیه شده توسط حسابرس اظهارنظر می‌کنند؛ بنا براین عملکرد حسابرس بر کیفیت حسابداری تأثیر دارد. کسب موفقیت در سازمان‌ها و موسسات حسابداری تا حدی زیاد به روحیه، تلاش و انگیزش منافع انسانی بستگی دارد. این امر ممکن نیست مگر اینکه چرایی رفتار و علل تمایل افراد برای کارکرد و ماهیت رفتار برای هدایت به سوی تحقق اهداف مشخص شود.

هرباچ در سال ۲۰۰۱ پژوهشی تحت عنوان کیفیت حسابداری، رفتار حسابرس و قرار داد روانی را بر اساس یک پژوهش پیمایشی عوامل موثر بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری مورد بررسی قرار داد. وی در پژوهش خود تأثیر عوامل نقض یا اجرای قرارداد روانی، تعهدات عاطفی سازمانی، درک کنترل کیفیت در داخل موسسه و کمتر گزارش کردن زمان کاری را بر سه رفتار: ۱) رفتارهای سرپرستی (۲) رفتارهای حرفه‌ای (۳) رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری مورد بررسی قرار داده است نتایج پژوهش وی حاکی از این است که آموزش حرفه‌ای، استقلال در کار، روابط مناسب میان کارکنان، فضای مناسب شغلی و درک کنترل کیفیت با رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری رابطه‌ای معنی‌دار دارد و آموزش حرفه‌ای، استقلال در کار و تعهدات عاطفی سازمانی و زمان کاری را کمتر گزارش کردن با رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت در ارتباط است؛ همچنین آموزش حرفه‌ای، استقلال در کار، فرصت‌های شغلی در داخل و خارج از موسسه و تنوع در کار با رفتارهای سرپرستی نامناسب گروه حسابداری در ارتباط است. کرام و همکاران (۲۰۰۸) در پژوهشی تحت عنوان ضریب اخلاقی فعالیت‌های کاهنده کیفیت حسابداری، ویژگی‌های اساسی فعالیت‌ها و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها بررسی کردند که آیا درک حسابرس از هفت فعالیت و رفتار مختلف کاهنده کیفیت حسابداری با توجه به سه عامل (۱) اجماع اجتماعی (۲) بزرگی یا اهمیت پیامدها (۳) احتمال تأثیر، فرق می‌کند؟ نتایج نشان داد که در مورد اجماع اجتماعی رفتارهای کاهنده حسابداری با هم تفاوت چندانی ندارند. ولی در ارتباط با احتمال تأثیر و اهمیت پیامدها تفاوتی معنی‌دار بین رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری یافت شده است.

جعفری (۱۳۸۵) مقیاس اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابداری را مجموع شایستگی (کشف تحریفات با اهمیت) و استقلال حسابرس (گزارش تحریفات کشف شده) عنوان کرده است.

۵ - تعریف عملیاتی متغیرها

کیفیت حسابداری: دی آنجلو کیفیت حسابداری را ارزیابی و استنباط بازار از احتمال اینکه حسابرس ۱. موارد تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی یا سیستم حسابداری صاحبکار را کشف کند و ۲. تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش کند، قلمداد کرده است. دیوید سان و نئو (۱۹۹۳) تعریف متفاوتی از کیفیت حسابداری ارائه کردند: از دیدگاه آنان کیفیت حسابداری به توانایی حسابداری در کشف و رفع تحریف‌های با اهمیت و دستکاری در سود خالص گزارش شده مربوط می‌شود. در این تحقیق، کیفیت حسابداری بوسیله اقلام تعهدی غیر عادی سنجیده شده است که می‌توان گفت به تعریف دیویدسون و نئو نزدیکتر است. دی آنجلو (۱۹۸۱) کیفیت حسابداری را سنجش و ارزیابی بازار از توانایی حسابرس در کشف تحریفات با اهمیت و گزارش تحریفات کشف شده دانست. پالمروس (۱۹۸۸) کیفیت حسابداری را ایجاد اطمینان از صورت‌های مالی، احتمال آنکه صورت‌های مالی هیچگونه تحریف با اهمیتی نداشته باشد تعریف نموده است.

اندازه موسسه حسابداری یکی از ویژگی‌هایی است که بر کیفیت حسابداری اثر دارد. موسسه‌های حسابداری بزرگتر، خدمات حسابداری را با کیفیت بیشتری ارائه می‌کنند، زیرا علاقه‌مندند شهرت بهتری در بازار کار کسب کنند. این موسسه‌ها تلاش می‌کنند که کار با کیفیت بالا انجام دهند، زیرا تصور بر این است که چنین موسسه‌هایی، به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمون‌های مختلف، خدمات حسابداری در اختیار قرار می‌دهند (دی آنجلو، ۱۹۸۱). کیفیت حسابداری موضوعی است که با معیارهای مختلف قابل بررسی می‌باشد از جمله هزینه سرمایه، تجدید ارائه صورت‌های مالی و دقت پیش‌بینی سود و توانایی رسیدن به سودهای پیش‌بینی شده و ضریب واکنش سود و همچنین اقلام تعهدی اختیاری قابل سنجش می‌باشد (فروغی، ۱۳۹۰).

کیفیت حسابداری: ارزیابی (استنباط) بازار از احتمال این که حسابرس، در وهله نخست موارد تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی یا سیستم حسابداری صاحبکار را کشف کند و پس از آن تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش دهد (دی آنجلو، ۱۹۸۱). در این تحقیق کیفیت حسابداری را از طریق سه معیار: (۱) تخصص حسابداری در صنعت، (۲) اندازه حسابرس، (۳) دوره تصدی‌گری حسابداری، می‌سنجیم.

دوره تصدی‌گری حسابرسی: مدت زمان رابطه مؤسسه حسابرسی با صاحبکار است؛ که بطور بالقوه از توانایی‌های فنی حسابرس برای شناسایی تحریف‌های موجود در گزارش‌های مالی و بی‌طرفی حسابرس در اصلاح و گزارشگری این تحریف‌ها تاثیر می‌پذیرد. این متغیر از طریق لگاریتم تعداد سال‌هایی که صاحبکار توسط یک مؤسسه حسابرسی، حسابرسی شده است اندازه‌گیری می‌شود (لوبو و ژائو، ۲۰۱۳). اغلب تحقیقات انجام شده در این حوزه نشان داده‌اند که دوره تصدی‌گری طولانی‌تر می‌تواند نشان دهنده کیفیت بالاتر حسابرسی باشد (وودلند و رینولد ۲۰۰۳).

اندازه حسابرسی: بر اساس نظریه‌های موجود در این زمینه موسسات حسابرسی بزرگ به واسطه استقلال بیشتر و استفاده از تخصص‌های متنوع‌تر و مطلوب‌تر، از توانایی بالاتری در ارائه خدمات حسابرسی برخوردارند (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱). در این پژوهش، موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در زمره حسابرسی کوچک (موسسات حسابرسی کوچک) و سازمان حسابرسی به دلیل کارکنان زیاد و قدمت بیشتر در زمره حسابرسی بزرگ قرار می‌گیرد (حساس یگانه و آذین فر ۱۳۸۹).

۶- فرضیه‌های پژوهش

- فرضیه ۱: بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.
فرضیه ۲: بین تعداد کارکنان مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.
فرضیه ۳: بین تعداد قراردادهای مؤسسه حسابرسی (گسترده‌گی عملکرد) و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

۷- روش تحقیق

این تحقیق از حیث هدف تحقیق، از جمله تحقیقات کاربردی است. تحقیقات کاربردی تحقیقاتی هستند که نظرها، قانون‌مندی‌ها، اصول و فنونی که در تحقیقات پایه تدوین می‌شوند را برای حل مسائل اجرایی و واقعی بکار می‌گیرد (خاکی، ۱۳۸۷: ۲۰۲). این پژوهش بر حسب طبقه‌بندی بر مبنای روش از نوع تحقیقات همبستگی است. در تحقیق همبستگی هدف اصلی آن است که مشخص می‌شود آیا رابطه‌ای بین دو یا چند متغیر کمی (قابل سنجش) وجود دارد یا نه؟ و اگر وجود دارد اندازه و حد آن چقدر است؟ هدف از مطالعه همبستگی ممکن است که برقراری یک رابطه یا نبود آن و بکارگیری روابط در انجام پیش‌بینی‌ها است. مطالعه همبستگی تعدادی از متغیرهایی را که تصور می‌رود با یک متغیر پیچیده عمده مرتبط هستند ارزیابی می‌کند (خاکی، ۱۳۸۷، ص ۲۱۸).

۸- تجزیه و تحلیل نتایج بررسی فرضیه‌ها

در این تحقیق به بررسی ارتباط بین اندازه، گستردگی عملکرد و تعداد کارکنان مؤسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی پرداخته می‌شود متغیرهای اندازه، گستردگی عملکرد و تعداد کارکنان مؤسسه حسابرسی به عنوان فرضیه‌های تحقیق به صورت جداگانه مطرح و جهت آزمون فرضیه‌ها از روش همبستگی بین متغیرها و معادلات رگرسیون از طریق روش پانل دیتا استفاده می‌شود. در ابتدا آمار توصیفی متغیرهای مورد نظر ارائه می‌شود و سپس فرضیه‌های تحقیق آزمون می‌شود.

جدول ۱: آمار توصیفی متغیرها (نگارنده، ۱۳۹۸)

عنوان	KE	LEV	SIZE	SIZEA	ARN
میانگین	۲۳,۹۶۵	۲,۱۱۲۱۱۱	۱۴,۰۷۵۶۱	۱,۲۶۴۰۵۹	۸۳,۹۸۲۰۲
میانه	۱,۶۳۶۲۷۸	۱,۶۶۲۶۰۳	۱۳,۷۹۲۱۵	۱	۲۴
ماکزیمم	۴۹۱۹,۷۲۳	۱۳,۷۴۰۲	۱۸,۸۱۷۲۶	۴	۷۲۳۵
مینیمم	-۳۳۹,۴۵	۰,۴۸۱۳۴۶	۱۰,۴۹۱۶۶	۱	-۲۸۳۶
انحراف معیار	۲۸۳,۲۰۳۷	۱,۳۸۳۷۳۶	۱,۵۸۷۰۰۱	۰,۵۵۰۱۳۷	۵۶۸,۵۷۶۷

آمار توصیفی در جدول شماره ۱ ارائه گردیده است. به طور کلی، آماره‌های توصیفی حاکی از آن است که نمونه انتخابی از تنوع زیادی برخوردار است. به عنوان نمونه، آمار توصیفی مربوط اندازه شرکت نشان می‌دهد که حداکثر و حداقل اندازه شرکت به ترتیب برابر ۱۸۸۱۷ و ۱۰,۴۹۱ و انحراف معیار آن نیز برابر با ۱,۵۸۷ است. در خصوص سایر متغیرها چنین ویژگی وجود دارد که حاکی از تنوع شرکت‌های انتخابی و در نتیجه قابلیت تعمیم نتایج نمونه به می‌باشد.

تجزیه و تحلیل فرضیه اول

فرضیه اول: بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. این فرضیه در خصوص بررسی وجود اندازه مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی مطرح شده و با استفاده از مدل زیر مورد آزمون قرار می‌گیرد:

$$\Delta \text{EARNE}_{it} = \alpha_i + \alpha_1 \text{SIZE A}_{it} + \alpha_2 \text{SIZE}_{it} + \alpha_3 \text{LEV}_{it} + \varepsilon_{(i,t)}$$

در این پژوهش با توجه به نوع مدل اثرات ثابت مقطعی و زمانی آزمون می‌شود. جدول (۲) و جدول (۳) نتایج آزمون F برای تعیین مناسبت رگرسیون در رابطه با فرضیه رانشان می‌دهد. در داده‌های ترکیبی اثرات زمانی و مقطعی داده‌ها و همچنین اثرات همزمان آنها آزمون می‌شود. طبق مدل اثرات ثابت، زمانی برای هر یک از سال‌های یک عرض از مبدا و طبق مدل اثرات ثابت، مقطعی برای هر یک از این شرکت‌ها یک عرض از مبدا ارائه می‌شود. حال برای اینکه ببینیم این عرض از مبداها از لحاظ آماری باهم تفاوت معنادار دارند یا خیر، آزمون چاو را به کارگرفته می‌شود؛ بنابراین فرضیه H_0 و H_1 به صورت زیر مطرح می‌شود:

H_0 عرض از مبداها با هم برابرند Pooled

H_1 از مبداها با هم تفاوت دارند مدل اثرات ثابت زمانی یا مقطعی یا هر دو که مقادیر ثابت مدل (عرض از مبدا) در هریک

از حالت‌های فوق به شرح زیر می‌باشد:

۱- α_0 Pooled

۲- α_t Panel از نوع اثرات ثابت زمانی

۳- α_i panel از نوع اثرات ثابت مقطعی

۴- $\alpha_{i,t}$ panel از نوع اثرات ثابت زمانی و مقطعی

با توجه به آماره آزمون چاو اگر احتمال مدل کوچک‌تر از ۰.۰۵ می‌باشد فرضیه H_0 نی بر برابری عرض از مبداها رد شده و مدل اثرات ثابت ارجح است.

جدول ۲. نتایج اثرات ثابت مقطعی (نگارنده، ۱۳۹۸)

Redundant Fixed Effects Tests			
Test cross-section fixed effects			
Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Cross-section F	۱۲,۷۸۱	(۲۱۸,۴۴۰)	۰,۰۰
Cross-section Chi-square	۸۵,۸۱	۲۱۸	۰,۰۰

جدول ۳. نتایج اثرات ثابت زمانی (نگارنده، ۱۳۹۸)

Redundant Fixed Effects Tests			
Test period fixed effects			
Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Period F	۰,۸۹۲	(۱,۴۰۴)	۰,۰۵۱
Period Chi-square	۲,۹۵۴	۱	۰,۱۸۱

با توجه به آماره آزمون چاو در مورد اثرات ثابت مقطعی احتمال آن کوچکتر از ۰.۰۵ و در مورد اثرات ثابت زمانی احتمال آن بزرگتر از ۰.۰۵ می‌باشد بنابراین فرضیه H_0 مبنی بر برابری عرض از مبداها برای اثرات ثابت زمانی رد شده و مدل اثرات ثابت مقطعی ارجح است.

بعد از انجام آزمون چاو و انتخاب مدل اثرات ثابت زمانی برای انتخاب روش آزمون داده‌ها از بین دو روش اثرات ثابت و اثرات تصادفی از آزمون هاسمن استفاده می‌شود نتایج مربوط به آزمون هاسمن در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴- نتایج آزمون هاسمن فرضیه اول (نگارنده، ۱۳۹۸)

Correlated Random Effects - Hausman Test			
Test period random effects			
Test Summary	Chi-Sq. Statistic	Chi-Sq. d.f.	Prob.
period random	۱۷,۸۵۴	۳	۰,۰۰۱

با توجه به احتمال مربوط به آزمون که کوچکتر از ۰,۰۵ می‌باشد بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد اثرات تصادفی رد شده و اثرات ثابت پذیرفته می‌شود.

جدول ۵- تجزیه و تحلیل فرضیه اصلی اول (نگارنده، ۱۳۹۸)

Cross-section fixed (dummy variables)					
۰,۲۱۵۱۴					ضریب تعیین تعدیل شده
۳۳,۱۲۲۹۲					آماره F
.					احتمال (Prob)
۱,۸۹۹۵۳۹					آماره دوربین- واتسون
متغیر توضیحی	ضریب	انحراف معیار	آماره t	احتمال	سطح اطمینان
LEV	۱۱,۱۷۱۱۲	۲,۲۱۸۶۳۲	۵,۰۳۵۱۴۱	۰	%۹۹
SIZE	۸,۵۵E-۰۷	۲,۲۶E-۰۷	۳,۷۸۳۷۸۶	۰,۰۰۰۲	%۹۹
SIZEA	۲۸,۵۷۶۷	۰,۰۶۷۳۱۶	۴۲۴,۵۱۸	۰	%۹۹
C	۶۳,۸۸۵۴۵	۶,۵۴۴۰۳۶	۹,۷۶۲۳۹۲	۰	%۹۹

با توجه به آماره F و احتمال مربوط به آن می‌توان نتیجه گرفت که در سطح اطمینان ۹۹٪ معادله رگرسیون معنی‌دار است. نتایج مربوط به آماره دوربین- واتسون (عدم خود همبستگی جملات خطا) برای مدل نشان از استقلال نسبی داده‌ها دارد. ضریب تعیین تعدیل شده مدل بیان‌کننده میزان مربوط بودن متغیرهای مستقل با متغیر وابسته می‌باشد. مطابق با جدول ۵ ضریب تعیین تعدیل شده مدل ۰,۲۱ می‌باشد؛ بنابراین به طور متوسط ۲۱ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط این مدل تبیین می‌شود. با توجه به نتایج آزمون مدل احتمال مربوط به متغیرها، متغیر اندازه مؤسسه حساسی دارای احتمال کمتر از ۰,۰۱ می‌باشد بنابراین این متغیر در سطح اطمینان ۹۹ درصد در مدل معنی‌دار می‌باشد. لذا با توجه به معناداری متغیر اندازه مؤسسه حساسی که متغیر اصلی مدل می‌باشد می‌توان ادعا نمود بین متغیر اندازه مؤسسه حساسی با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد از طرفی علامت ضریب این متغیر در مدل مثبت می‌باشد بنابراین رابطه بین این دو متغیر مثبت می‌باشد به عبارتی با افزایش متغیر اندازه مؤسسه حساسی، کیفیت حسابرسی افزایش و با کاهش متغیر اندازه مؤسسه حساسی، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. لذا با توجه به نتایج مدل، فرضیه اول این پژوهش تأیید می‌گردد.

تجزیه و تحلیل فرضیه دوم

فرضیه ۲: بین تعداد کارکنان مؤسسه حساسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

$$WACC_{it} = \alpha_i + \alpha_1 SIZEA_{it} + \alpha_2 LEV_{it} + \alpha_3 SIZE_{it} + \varepsilon_{i,t}$$

جدول (۶) و جدول (۷) نتایج آزمون F برای تعیین مناسبت رگرسیون در رابطه با فرضیه رانشان می‌دهد.

جدول ۶. نتایج اثرات ثابت مقطعی (نگارنده، ۱۳۹۸)

Redundant Fixed Effects Tests			
Test cross-section fixed effects			
Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Cross-section F	۶,۵۲۷	(۲۱۸,۴۴۰)	۰,۰۰۲
Cross-section Chi-square	۱۶۸,۴۱	۲۱۸	۰,۰۴۹

جدول ۷. نتایج اثرات ثابت زمانی (نگارنده، ۱۳۹۸)

Redundant Fixed Effects Tests			
Test period fixed effects			
Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Period F	۱,۵۴۹	(۱,۴۰۴)	۰,۵۲۶
Period Chi-square	۳,۸۴۳	۱	۰,۰۶۱

با توجه به آماره آزمون چاو در مورد اثرات ثابت مقطعی احتمال آن بزرگتر از ۰,۰۵ و در مورد اثرات ثابت زمانی احتمال آن کوچکتر از ۰,۰۵ می‌باشد بنابراین فرضیه H_0 مبنی بر برابری عرض از مبداها برای اثرات ثابت مقطعی رد شده و مدل اثرات ثابت زمانی ارجح است.

بعد از انجام آزمون چاو و انتخاب مدل اثرات ثابت زمانی برای انتخاب روش آزمون داده‌ها از بین دو روش اثرات ثابت و اثرات تصادفی از آزمون هاسمن استفاده می‌شود نتایج مربوط به آزمون هاسمن در جدول ۸ ارائه شده است.

جدول ۸- نتایج آزمون هاسمن فرضیه دوم (نگارنده، ۱۳۹۸)

Correlated Random Effects - Hausman Test			
Test Cross-section random effects			
Test Summary	Chi-Sq. Statistic	Chi-Sq. d.f.	Prob.
Cross-section random	۱۵,۸۷۱	۳	۰,۰۰۱۵

با توجه به احتمال مربوط به آزمون که کوچکتر از ۰,۰۵ می‌باشد بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد اثرات تصادفی رد شده و اثرات ثابت پذیرفته می‌شود. نتایج مربوط به آزمون فرضیه دوم در جدول ۹ ارائه شده است.

جدول ۹- تجزیه و تحلیل فرضیه دوم (نگارنده، ۱۳۹۸)

Cross-section fixed (dummy variables)					
۰,۲۵۹۰۰۷					ضریب تعیین تعدیل شده
۴۷,۱۸۸۰۸					آماره F
.					احتمال ($Prob$)
۲,۰۳۶۵۴۱					آماره دورین - واتسون
متغیر توضیحی	ضریب	انحراف معیار	آماره t	احتمال	سطح اطمینان
LEV	۴,۲۹۸۵۳۹	۰,۷۷۲۰۸۷	۵,۵۶۷۴۳۹	.	۹۹٪
$SIZE$	-۱,۹۵۲۹۶	۰,۷۴۴۰۷۹	-۲,۶۲۴۶۸	۰,۰۰۹	۹۹٪
$SIZEA$	۱,۶۰۱۸۱۹	۱,۳۶۹۰۱۵	۱,۱۷۰۰۵۲	۰,۲۴۲۷	بدون معنی
C	۲۳,۱۲۱۷۲	۱۱,۲۵۰۷۶	۲,۰۵۵۱۲۵	۰,۰۴۰۵	۹۵٪

با توجه به آماره F و احتمال مربوط به آن می‌توان نتیجه گرفت که در سطح اطمینان ۹۹٪ معادله رگرسیون معنی‌دار است. نتایج مربوط به آماره دورین - واتسون (عدم خود همبستگی جملات خطا) برای مدل نشان از استقلال نسبی داده‌ها دارد. ضریب تعیین تعدیل شده مدل بیان‌کننده میزان مربوط بودن متغیرهای مستقل با متغیر وابسته می‌باشد. مطابق با جدول ۹ ضریب تعیین تعدیل شده مدل ۰,۲۵ می‌باشد؛ بنابراین به طور متوسط ۲۵ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط این مدل تبیین می‌شود. با توجه به نتایج آزمون مدل احتمال مربوط به متغیرها، متغیر تعداد کارکنان موسسه حسابرسی دارای احتمال بیشتر از ۰,۰۵ می‌باشد. لذا با توجه به معنادار نبودن متغیر تعداد کارکنان موسسه حسابرسی که متغیر اصلی مدل می‌باشد می‌توان ادعا نمود بین متغیر تعداد کارکنان موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد لذا با توجه به نتایج مدل، فرضیه دوم این پژوهش تأیید نمی‌گردد.

تجزیه و تحلیل فرضیه سوم

فرضیه ۳: بین تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده‌گی عملکرد) و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. این فرضیه در خصوص بررسی تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده‌گی عملکرد) بر کیفیت حسابرسی مطرح شده و با استفاده از مدل زیر مورد آزمون قرار می‌گیرد:

$$\Delta EARNE_{it} = \alpha_i + \alpha_1 \Delta SIZE_{it} + \alpha_2 SIZE_{it} + \alpha_3 LEV_{it} + \varepsilon_{it}$$

در این پژوهش با توجه به نوع مدل اثرات ثابت مقطعی و زمانی آزمون می‌شود. جدول (۹) و جدول (۱۰) نتایج آزمون F برای تعیین مناسبت رگرسیون در رابطه با فرضیه رانشان می‌دهد.

جدول ۱۰. نتایج اثرات ثابت مقطعی (نگارنده، ۱۳۹۸)

Redundant Fixed Effects Tests			
Test cross-section fixed effects			
Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Cross-section F	۱۰,۲۳۱	(۲۰۹,۲۱۱)	۰,۰۰
Cross-section Chi-square	۷۹,۴۲	۱۹۸	۰,۰۰

جدول ۱۱. نتایج اثرات ثابت زمانی (نگارنده، ۱۳۹۸)

Redundant Fixed Effects Tests			
Test period fixed effects			
Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Period F	۰,۸۷۴	(۱,۲۰۳)	۰,۰۵۶
Period Chi-square	۲,۵۶۱	۱	۰,۱۶۴

با توجه به آماره آزمون چاو در مورد اثرات ثابت مقطعی احتمال آن کوچکتر از ۰,۰۵ و در مورد اثرات ثابت زمانی احتمال آن بزرگتر از ۰,۰۵ می‌باشد بنابراین فرضیه H_0 مبنی بر برابری عرض از مبداها برای اثرات ثابت زمانی رد شده و مدل اثرات ثابت مقطعی ارجح است.

بعد از انجام آزمون چاو و انتخاب مدل اثرات ثابت زمانی برای انتخاب روش آزمون داده‌ها از بین دو روش اثرات ثابت و اثرات تصادفی از آزمون هاسمن استفاده می‌شود نتایج مربوط به آزمون هاسمن در جدول ۱۱ ارائه شده است.

جدول ۱۲- نتایج آزمون هاسمن فرضیه اول (نگارنده، ۱۳۹۸)

Correlated Random Effects - Hausman Test			
Test period random effects			
Test Summary	Chi-Sq. Statistic	Chi-Sq. d.f.	Prob.
period random	۱۶,۴۳۱	۳	۰,۰۰۱

با توجه به احتمال مربوط به آزمون که کوچکتر از ۰,۰۵ می‌باشد بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد اثرات تصادفی رد شده و اثرات ثابت پذیرفته می‌شود.

جدول ۱۳- تجزیه و تحلیل فرضیه اصلی سوم (نگارنده، ۱۳۹۸)

Cross-section fixed (dummy variables)					
ضریب تعیین تعدیل شده					۰,۲۴۶۱۹
آماره F					۳۱,۱۱۲۸۵
احتمال ($Prob$)					۰
آماره دوربین-واتسون					۱,۶۹۵۴۸۱
متغیر توضیحی	ضریب	انحراف معیار	آماره t	احتمال	سطح اطمینان
LEV	۱۰,۶۱۸	۲,۲۰۷۳۲	۵,۰۳۴۳۵۱	۰	٪۹۹
SIZE	$۸,۴۵E-۰۷$	$۲,۱۶E-۰۷$	۳,۷۴۳۴۵۸	۰,۰۰۰۲	٪۹۹
SIZEA	۲۶,۵۶۶۴	۰,۰۶۵۴۱۵	۴۲۱,۳۱۵	۰	٪۹۹
C	۶۱,۷۷۳۳۱	۶,۵۳۲۰۴۱	۹,۵۶۲۴۹۱	۰	٪۹۹

با توجه به آماره F و احتمال مربوط به آن می‌توان نتیجه گرفت که در سطح اطمینان ۹۹٪ معادله رگرسیون معنی‌دار است. نتایج مربوط به آماره دوربین-واتسون (عدم خود همبستگی جملات خطا) برای مدل نشان از استقلال نسبی داده‌ها دارد.

ضریب تعیین تعدیل شده مدل بیان‌کننده میزان مربوط بودن متغیرهای مستقل با متغیر وابسته می‌باشد. مطابق با جدول ۱۳ ضریب تعیین تعدیل شده مدل ۰,۲۴ می‌باشد؛ بنابراین به طور متوسط ۲۴ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط این مدل تبیین می‌شود. با توجه به نتایج آزمون مدل احتمال مربوط به متغیرها، متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده‌ی عملکرد)

دارای احتمال کمتر از ۰,۰۱ می‌باشد بنابراین این متغیر در سطح اطمینان ۹۹ درصد در مدل معنی دار می‌باشد. لذا باتوجه به معناداری متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده‌گی عملکرد) که متغیر اصلی مدل می‌باشد می‌توان ادعا نمود بین متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده‌گی عملکرد) با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد از طرفی علامت ضریب این متغیر در مدل مثبت می‌باشد بنابراین رابطه بین این دو متغیر مثبت می‌باشد به عبارتی با افزایش متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده‌گی عملکرد)، کیفیت حسابرسی افزایش و با کاهش متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده‌گی عملکرد)، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. لذا با توجه به نتایج مدل، فرضیه سوم این پژوهش تأیید می‌گردد.

نتیجه‌گیری

در بررسی فرضیه اول: ضریب تعیین تعدیل شده مدل بیان کننده میزان مربوط بودن متغیرهای مستقل با متغیر وابسته می‌باشد. مطابق با ضریب تعیین تعدیل شده مدل ۰,۲۱ می‌باشد؛ بنابراین به طور متوسط ۲۱ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط این مدل تبیین می‌شود. با توجه به نتایج آزمون مدل احتمال مربوط به متغیرها، متغیر اندازه موسسه حسابرسی دارای احتمال کمتر از ۰,۰۱ می‌باشد بنابراین این متغیر در سطح اطمینان ۹۹ درصد در مدل معنی دار می‌باشد. لذا باتوجه به معناداری متغیر اندازه موسسه حسابرسی که متغیر اصلی مدل می‌باشد می‌توان ادعا نمود بین متغیر اندازه موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد از طرفی علامت ضریب این متغیر در مدل مثبت می‌باشد بنابراین رابطه بین این دو متغیر مثبت می‌باشد به عبارتی با افزایش متغیر اندازه موسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی افزایش و با کاهش متغیر اندازه موسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. لذا با توجه به نتایج مدل، فرضیه اول این پژوهش تأیید می‌گردد.

در بررسی فرضیه دوم: ضریب تعیین تعدیل شده مدل بیان کننده میزان مربوط بودن متغیرهای مستقل با متغیر وابسته می‌باشد. ضریب تعیین تعدیل شده مدل ۰,۲۵ می‌باشد؛ بنابراین به طور متوسط ۲۵ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط این مدل تبیین می‌شود. با توجه به نتایج آزمون مدل احتمال مربوط به متغیرها، متغیر تعداد کارکنان موسسه حسابرسی دارای احتمال بیشتر از ۰,۰۵ می‌باشد. لذا باتوجه به معنادار نبودن متغیر تعداد کارکنان موسسه حسابرسی که متغیر اصلی مدل می‌باشد می‌توان ادعا نمود بین متغیر تعداد کارکنان موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد لذا با توجه به نتایج مدل، فرضیه دوم این پژوهش تأیید نمی‌گردد.

در بررسی فرضیه سوم: ضریب تعیین تعدیل شده مدل بیان کننده میزان مربوط بودن متغیرهای مستقل با متغیر وابسته می‌باشد. ضریب تعیین تعدیل شده مدل ۰,۲۴ می‌باشد؛ بنابراین به طور متوسط ۲۴ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط این مدل تبیین می‌شود. با توجه به نتایج آزمون مدل احتمال مربوط به متغیرها، متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده‌گی عملکرد) دارای احتمال کمتر از ۰,۰۱ می‌باشد بنابراین این متغیر در سطح اطمینان ۹۹ درصد در مدل معنی دار می‌باشد. لذا باتوجه به معناداری متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده‌گی عملکرد) که متغیر اصلی مدل می‌باشد می‌توان ادعا نمود بین متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده‌گی عملکرد) با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد از طرفی علامت ضریب این متغیر در مدل مثبت می‌باشد بنابراین رابطه بین این دو متغیر مثبت می‌باشد به عبارتی با افزایش متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده‌گی عملکرد)، کیفیت حسابرسی افزایش و با کاهش متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده‌گی عملکرد)، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. لذا با توجه به نتایج مدل، فرضیه سوم این پژوهش تأیید می‌گردد.

نتایج فرضیه‌های و پیشینه تحقیق: نتیجه حاصل از این فرضیه با نتیجه تحقیقات بزرگ اصل و شایسته مند (۱۳۹۰)، شاکلی (۱۹۸۱)، بیتر و همکاران (۱۹۸۲)، دوپاچ و همکاران (۲۰۰۱)، چانگ (۲۰۰۴)، وانسترالن (۲۰۰۰) و کاسترلا و همکاران (۲۰۰۴) سازگار نیست ولی با نتیجه تحقیقات رجی (۱۳۸۵)، بذراشان (۱۳۹۰)، مک نیکو لز و همکاران (۱۹۸۸)، جونز (۱۹۹۱)، انسترلن (۲۰۰۰)، والک و همکاران (۲۰۰۱)، گوش و همکاران (۲۰۰۳)، چی دوکار (۲۰۰۵)، فلاتج (۲۰۰۶) و دیویس و همکاران (۲۰۰۰ و ۲۰۰۸) تطابق دارد.

پیشنهادات جهت تحقیقات آتی: حسابرسی اغلب جزء لاینفک انتقال اطلاعات حسابداری به شمار می‌آید و در نتیجه بازتاب با اهمیتی در شناسایی و اندازه‌گیری این اطلاعات دارد. گسترش روز افزون جوامع و پیچیدگی مسائل خاص آنها، افزایش نیاز به اطلاعات اقتصادی مربوط و در نتیجه افزایش تقاضا برای وجود سیستمها و فرایندهایی که فراهم کننده چنین اطلاعاتی هستند را ایجاد کرده است. همین عوامل موجب افزایش و گسترش نیاز به حسابرسی به عنوان قسمتی از کل فرایند انتقال اطلاعات شده است. به همین جهت شناسایی تاثیر معیارهای کیفیت حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی برای گروه‌های مختلف سازمان‌های تدوین کننده استاندارد، سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی، سازمان بورس و اوراق بهادار و انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری دارای اهمیت است. همچنین با توجه به وجود رابطه معنادار بین معیار رشد و اندازه شرکتها و به منظور بررسی دقیقتر سایر جنبه‌های آنها موارد زیر برای پژوهش‌های آتی در این حوزه پیشنهاد می‌گردد:

- الف- بررسی و تعیین مناسب‌ترین دوره تصدی حسابرسان به منظور بهبود کیفیت حسابرسی.
- ب- بررسی تأثیر نوع سهامداران نهادی (حقیقی یا حقوقی) بر رابطه‌ی بین معیارهای کیفیت حسابرسی و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.
- ج- بررسی تأثیر چرخه عمر و دوره‌های رشد، بلوغ و افول بر رابطه‌ی بین معیارهای کیفیت حسابرسی و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.
- د- بررسی رابطه اندازه موسسه حسابرسی با معیارهای سودآوری، بازدهی شرکت و کیفیت سود
- ه- بررسی رابطه تعداد کارکنان موسسه حسابرسی با معیارهای سودآوری، بازدهی شرکت و کیفیت سود
- و- بررسی رابطه گستردگی موسسه حسابرسی با معیارهای سودآوری، بازدهی شرکت و کیفیت سود
- ز- بررسی رابطه اندازه موسسه حسابرسی، تعداد کارکنان، گستردگی موسسه حسابرسی با متغیرهای وابسته دیگر همچون سابقه شرکت، ویژگی‌های مربوط بودن، تعدیلات سنواتی

منابع

منابع فارسی:

- ۱- حساس یگانه، یحیی و آذین فر، کاوه (۱۳۸۹). "رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی". بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۶۱، صص ۸۵ تا ۹۸.
- ۲- نیکخواه آزاد، ع، (برگرداننده): (۱۳۷۹)، "مفاهیم بنیادی حسابرسی". کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، تهران: سازمان حسابرسی، ۱۲۱.
- ۳- آذین فر، کاوه. (۱۳۸۶). "رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرسان". پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده حسابداری و مدیریت.
- ۴- انصاری، عبدالمهدی و شفیع، حسین. "بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی". بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۳۸۸، شماره ۵۸، صفحات ۳۴ تا ۲۱.
- ۵- بزرگ اصل، موسی و شایسته مند، حمیدرضا، (بهار، ۱۳۹۰)، "رابطه بین دوره تصدی حسابرسان و مدیریت سود"، فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال چهارم، شماره ۱۳، صفحه ۲۲۰-۲۱۴.
- ۶- پوربهمانی، امین. (۱۳۸۷) "بررسی رابطه حسابرسان، صاحبکار با تأکید بر مدت تصدی حسابرسان و تغییر حسابرسان در ایران". پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده حسابداری و مدیریت.
- ۷- حساس یگانه، یحیی و آذین فر، کاوه. (پاییز ۱۳۸۹)، "رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۱۶، صفحه ۸۶ و ۸۷.
- ۸- خاکی، غلام رضا (۱۳۸۷) روش تحقیق با رویکردی به پایان‌نامه نویسی، چاپ دوم، تهران: انتشارات بازتاب.
- ۹- رضایی، فاطمه قالی باف اصل. (۱۳۸۶). "بررسی تأثیر ترکیب هیئت مدیره بر عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" تحقیقات مالی شماره ۲۳.
- ۱۰- رضازاده، جواد و کمال زارعی مروج (۱۳۸۶). "عوامل موثر بر تغییر حسابرسان شرکت‌های ایرانی"، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۲۰، صفحات ۱۰۵ تا ۸۹.
- ۱۱- علوی طبری، سید حسین، خلیفه سلطان، سید احمد و شهبندیان، نداء. (۱۳۸۸). "کیفیت حسابرسی و پیش‌بینی سود". مجله تحقیقات حسابداری، شماره سوم، پاییز ۱۳۸۸، صفحات ۳۵ تا ۲۲.
- ۱۲- فروغی، داریوش، میرشمس شهشهانی، امیر. (پاییز و زمستان ۱۳۹۰)، "کیفیت حسابرسی و معیارهای سنجش آن"، حسابداری و مدیریت مالی، شماره ۷، صفحه ۷۴ و ۷۳.
- ۱۳- مهرانی، ساسان و نعیمی، مهدیس. "تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل". بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۳۸۲، شماره ۳۲، صفحات ۶۱ تا ۴۳.
- ۱۴- نونهال نهر، علی اکبر و جبارزاده کنگرلوئی، سعید و یعقوب پور، کریم. (پاییز، ۱۳۸۹)، "رابطه بین کیفیت حسابرسان و قابلیت اتکای اقلام تعهدی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۶۱، صفحه ۵۶.
- ۱۵- احمدپور، احمد، کاشانی‌پور، محمد و شجائی، محمد رضا (۱۳۸۹): "بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی بر هزینه تأمین مالی از طریق بدهی (استقراض)"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۶۲، صص ۳۲-۱۷.
- ۱۶- اعتمادی، حسین و عادل آذر و ناظمی اردکانی، مهدی. (۱۳۸۹). "بررسی نقش تخصص حسابرسان در صنعت بر مدیریت واقعی سود و عملکرد عملیاتی آنی". مجله دانش حسابداری، سال اول، شماره ۱، صص ۲۸-۹.

- ۱۷- اعتمادی، حسین و ناظمی اردکانی، مهدی و محمدی، امیر. (۱۳۸۸). "بررسی نقش تخصص صنعت حسابرس بر مدیریت سود در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". نشریه پژوهش های حسابداری مالی، شماره ۱، ص ص ۳۲-۱۷.
- ۱۸- ایزدی نیا، ناصر و رسائیان، امیر. (۱۳۸۹). "رابطه برخی از ابزارهای نظارتی راهبردی شرکت و معیارهای اقتصادی و مالی ارزیابی عملکرد". مجله دانش حسابداری، شماره ۱، ص ص ۷۲-۵۳.
- ۱۹- بادآور نهندي، یونس و خلیلزاده، محمد. (۱۳۹۱). "بررسی تاثیر دوره تصدی حسابرس بر ویژگیهای کیفی سود در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۳، ص ص ۱۵-۱۰.
- ۲۰- بزرگ اصل، موسی و شایسته مند، حمیدرضا. (۱۳۸۹). "رابطه بین مدت تصدی حسابرس و مدیریت سود". فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال چهارم، شماره ۱۳، ص ص ۲۳۳-۲۱۳.
- ۲۱- بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۰). "بررسی عوامل تاثیر گذار بر اظهار نظر مقبول حسابرس". فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۱۳، ص ص ۸۳-۵۹.
- ۲۲- بولو، قاسم و مهام، کیهان و گودرزی، اسماعیل. (۱۳۸۹). "تغییر حسابرس مستقل و شفافیت اطلاعاتی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". مجله دانش حسابداری، شماره ۱، ص ص ۱۳۵-۱۱۱.
- ۲۳- حساس یگانه، یحیی و ولیزاده اعظم. (۱۳۹۱). "بررسی تاثیر تخصص صنعت حسابرس بر گزارشگری مالی و واکنش بازار سرمایه". شماره ۱۹، ص ص ۶۴-۴۳.
- ۲۴- حساس یگانه، یحیی و مقصودی، امید. (۱۳۸۹). "تاثیر آیین رفتار حرفه ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابرسی". ماهنامه حسابدار رسمی، دوره جدید، شماره ۹، ص ص ۵۷-۴۹.
- ۲۵- حساس یگانه، یحیی و قنبریان، رضا. (۱۳۸۵). "کیفیت حسابرسی از دیدگاه نظری و تحقیقات تجربی". فصلنامه تحلیلی جامعه حسابداران رسمی ایران، شماره ۳۸، ص ص ۸-۱.
- ۲۶- حساس یگانه، یحیی و جعفری، علی. (۱۳۸۴). "عوامل موثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی". فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۱۰ و ۱۱، ص ص ۱۲۶-۱۰۳.
- ۲۷- رحیمیان، نظام الدین؛ رضاپور، نرگس و اخضری، حسین. (۱۳۹۰). "نقش مالکان نهادی در کیفیت حسابرسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". دانش حسابداری، شماره ۴۵، ص ص ۸۱-۶۸.
- ۲۸- سجادی، سید حسین و عربی، مهدی. (۱۳۸۹). "تاثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود". نشریه حسابداری رسمی، شماره ۱۲، ص ص ۱۰۸-۱۰۴.
- ۲۹- علوی طبری، حسین و بدرافشان، آمنه. (۱۳۹۲). "کیفیت سود: شواهدی از نقش دوره تصدی حسابرس و تخصص در صنعت". فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۷، ص ص ۱۰-۸.
- ۳۰- قیطاسی، روحاله و استا، سهراب. (۱۳۹۰). "بررسی تأثیر دوره تصدی حسابرسی بر عدم اطمینان اطلاعاتی". پایاننامه دانشگاه ایلام.
- ۳۱- کرمی، غلامرضا و بذرافشان، آمنه و محمدی، امیر. (۱۳۹۰). "بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود". فصلنامه دانش حسابداری، سال دوم، شماره ۴، ص ص ۸۲-۶۵.
- ۳۲- مجتهدزاده، ویدا و آقایی، پروین. (۱۳۸۳). "عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان". فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۸، ص ص ۷۶-۵۳.
- ۳۳- نمازی، محمد و بایزیدی، انور و جبارزاده، سعید. (۱۳۹۰). "بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". مجله تحقیقات حسابداری، سال سوم، شماره ۹، ص ص ۷۸-۶۰.
- ۳۴- نوروش، ایرج و حسینی، سید علی. (۱۳۸۸). "بررسی رابطه بین کیفیت افشاء و مدیریت سود". فسانامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۵، ص ص ۱۳۴-۱۱۷.

منابع انگلیسی:

- []. Barth, M.Konchitchki, Y. and Landsman, w. (2011), Cost of capital and Financial statement trans parency, Working paper, Stanford university, Palo alto. CA.
- [] Behn, B. Chor, J. H, Kang, T, 2007 Audit quality and properties of analyst earnings forecasts. the Accounting Review 3 (2), 327-359
- []. Bhattacharya. N. Desai, H. and Venkataraman, K, (2011), Earnings quality and in Formation asymmetry: Evidence From trading costs, Working Paper, SSRN Working Paper Series.

- []. Chen, C. J. P. X. Su & X.Wu. (2010). "Auditor Changes Following a Big 4 Merger with a Local chinese Firm: A Case Study". Auditing: A Journal of Practice & Theory, 29(1), 41-72.
- []. Davis, L. R.soo.B. 8 Trompeter, G, (2009). Auditor tenure and the ability to meet or beat earnings fore core casts. Conte Mporary Aceounting Research, 26(2), 517-548.
- []. Francis, J. R & Yu, Michael. D, (2009). Big 4 office size and audit Quality, The Accounting Review American accounting Assoaiaon, vol, 84, No, 5 DOI:10.2308/accr.2009,84.5.1521.2009,pp.1521-1552.
- []. Hossain, M. Lim, C. and P.Tan (2010), Corporate Governance, Legal Environment, And Auditor Ehoice in Emerging Markets ,Review of Pacific. Basin Financiell Markets And Policies, vol.13,No.1, PP.91-126.
- []. Kim, J. B.And Yi,C H. (2007). Des auditor rotation improve audit quality in emerging markets Korean evidene working papn cocordia University and Honq konq polytechnic Universit.
- [] Lawrence, A, and p. Zhang. (2011). Can Big 4 versus Non ° Big 4- differences in audit ° quality proxies be attributed to client characteristics ? the Accounting Review, Vol, 86, No. 1.pp. 259-286.
- []. Lin, Z.j. ; and M. Liu (2009), "The Impact of Corporate Governance on Auditor choice: Evidence from china ", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, PP.44-59.
- []. Li, Song Frank M. and Wong Sonia M.L. (2008), "A Continuous Relation between Audit firm size and Audit Opinions Evidence From chinavb, Internatinal Journal of Auditing Int.J.Audit 12:111-127.
- []. Niskanen, M.Karjalainan, J.& Niskanen, J. (2009).the role of auditing in small private Family Firms:is it about quahity and credibility ? Family Business Review, 23, (3),230-45.
- []. Romanus, R.N, J. J. Mager, and D.M. Fleming. (2008). Auditor Industry Specialization, Auditor Changes, and Accounting 413- Restatements. Accounting Horizons 22 (4): 389
- []. Wang, Q.Wong T,I.&xia(2008).State ownership, the institutional environment, and audit choice: evidence From China. Journal of Accounting and Economics,46(1).112-134.
- []. Alastair Lawrence, Miguel Minutti-Meza, and Ping Zhang. (2011)."Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics?". The Accounting Review 86 (1), 259.
- []. Alastair Lawrence, Miguel Minutti-Meza, and Ping Zhang. (2011)."Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics?". The Accounting Review 86 (1), 259.
- []. Chen, Y. Hsu, J. (2009)."Auditor Size, Auditor Quality, and Auditor Fee Premiums: Further Evidence from the Public Accounting Profession". SSRN Working Paper Series.
- []. Choi, J. °B. Kim, X. Liu, and D. Simunic. (2008). "Audit pricing, legal liability regimes, and Big". Available online at www.sciencedirect.com.
- []. Constantinos, C. Clive, L. (2008)."Audit effort and earnings management". Available online at www.sciencedirect.com. Journal of Accounting and Economics 45 ; 116° 138.
- []. Jeff P. B, Inder K. K, K. K. Raman. (2010). "Do the Big 4 and the Second-tier firms provide audits of similar quality?". J. Account. Public Policy 29 (2010) 330° 352. Contents lists available at ScienceDirect.
- []. Jere,R, Francis. Michael, D, Y. (2009)."Big 4 Office Size and Audit Quality". The Accounting Review 84 (5), 1521 (2009);
- []. Jong-H- Ch.Jeong-B-K-V.Chansong-k.Yoonseok-Z. (2009)."Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. Auditing": A Journal of Practice and Theory. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1011096>.
- []. Kam-W. (2009). "Does audit quality matter more for firms with high investment opportunities?".J. Account. Public Policy 28 (2009) 33° 50.Contents lists available at ScienceDirect.
- []. Kilgore, A. & R.Radich & G.Harrison. (2011). "The Relative Importance of Audit Quality Attributes". Australian Accounting Review, Vol. 21, Issue 3, pp. 253° 265