

## رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی

یحیی حساس یگانه<sup>۱</sup>، کاوه آذین‌فر<sup>۲</sup>

**چکیده:** برای بهبود در فهم کیفیت حسابرسی پژوهش‌های متعددی انجام شد تا هم درک بهتری از این مفهوم به دست آید و هم رابطه بین کیفیت حسابرسی با سایر متغیرها مشخص شود. یکی از متغیرهایی که رابطه آن در بسیاری از پژوهش‌ها با کیفیت حسابرسی، مورد بررسی قرار گرفته، اندازه مؤسسه حسابرسی است. یکی از اولین پژوهش‌ها در این زمینه را دی آنجلو در سال ۱۹۸۱ به عمل آورد. او در بررسی‌های خود به این نتیجه رسید بین کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرسان رابطه مثبت وجود دارد. پژوهش حاضر به دنبال بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرسان (مؤسسه حسابرسی) در ایران است. به همین منظور مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در زمره حسابرسان کوچک (مؤسسات حسابرسی کوچک) و سازمان حسابرسی به دلیل کارکنان زیاد و قدمت بیشتر در زمره حسابرسان بزرگ قرار می‌گیرد. برای بررسی کیفیت نیز معیار پژوهشگران، مقایسه‌ی تحریفات کشف شده و گزارش شده در گزارش‌های حسابرسی به تفکیک پنج نوع تحریف، از طریق مقایسه گزارش حسابرسی سال جاری و گردش سود و زیان انباشته سال آتی انجام می‌شود. روش مورد استفاده، روش پژوهش دو وجهی بوده و تحلیل‌های آماری صورت گرفته در این پژوهش مبین رابطه معنادار و معکوس کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرسان (مؤسسه حسابرسی) است.

**واژه‌های کلیدی:** کیفیت حسابرسی، اندازه حسابرسان، سازمان حسابرسی، مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی، تحریفات حسابداری

۱. استادیار دانشگاه علامه طباطبائی، ایران

۲. هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد بابل، ایران

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۸۷/۷/۱۴

تاریخ پذیرش نهایی مقاله: ۱۳۸۹/۶/۲۸

نویسنده مسئول مقاله: کاوه آذین‌فر

Email: azinfarbabol@yahoo.com

### مقدمه

گسترش روز افزون واحدهای اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات و وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی را به وجود می‌آورد. مسئله جهانی شدن اقتصاد و انقلاب اطلاعات، کنترل را حتی از دست دولت‌ها خارج کرده است. این شرایط موجب شده حرفه حسابرسی به تدریج تلاش کند تا از قافله عقب نماند و همگام با تغییرات فناوری در راستای نیازهای جامعه حرکت کند. در این محیط، استفاده کنندگان برای تصمیم‌گیری به اطلاعات مختلفی از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه‌های اقتصادی نیاز دارند. صورت‌های مالی به‌عنوان مهم‌ترین مجموعه اطلاعات مالی محسوب می‌شود. اما مسئله مهم تردید در مورد قابلیت اتکای اطلاعات مزبور است که از تضاد منافع سرچشمه می‌گیرد. علاوه بر تضاد منافع مسائل دیگری از قبیل عدم دسترسی مستقیم استفاده کنندگان به اطلاعات موجب تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است. در واقع نقش حسابرسی ارزیابی کیفیت اطلاعات برای استفاده کنندگان است [۳].

پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهد تقاضا برای حسابرسی پیش از آن‌که الزام قانونی مطرح باشد، وجود داشته است. بنا به استدلال برای ورود به پژوهش درباره نظریه تقاضا برای کیفیت حسابرسی از آن‌جا ناشی می‌شود که بین مدیران شرکت و سرمایه‌گذاران تقارن اطلاعاتی وجود ندارد. از آن‌جا که بحث قیمت‌گذاری سهام شرکت مطرح است، حسابرسی یکی از راه‌های مشخص کردن اعتبار اطلاعات صورت‌های مالی است. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات خود با کیفیت هر چه بهتر به بازار را بیشتر دریافتند و برای رقابت بر پایه‌ای به‌غیر از حق‌الزحمه، مؤسسات حسابرسی به دنبال متفاوت کردن خدماتشان هستند. دی آنجلو یکی از اولین پژوهشگرانی بود که به بررسی کیفیت حسابرسی و رابطه آن با اندازه حسابرس پرداخت. دی آنجلو کیفیت حسابرسی را مشتمل بر دو احتمال تعریف کرد. اول این که حسابرس تحریف‌های با اهمیت و نقص سیستم حسابداری صاحبکار را کشف کند. دوم این که آن‌ها را گزارش کند [۷] [۱۰]. پژوهش حاضر در واقع تلاشی در جهت بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرس در ایران است.

### مروری بر پیشینه‌ی پژوهش

یک تعریف معمول از کیفیت حسابرسی پس از سال‌ها 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 تأکید 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 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 می‌کند [۱۵]. البته باید بین مفاهیم کیفیت واقعی حسابررس و کیفیت حسابرسی تمایز قایل شد. چون کیفیت واقعی حسابررس غیر قابل مشاهده است و نمی‌تواند ارزیابی شود مگر تا وقتی که حسابرسی به نتیجه برسد. پال مروس در سال ۱۹۸۸ کیفیت حسابرسی را بدین گونه تعریف کرد: «ایجاد اطمینان از صورت‌های مالی، کیفیت حسابرسی است و احتمال آن که صورت‌های مالی هیچ گونه تحریف با اهمیتی نداشته باشد» [۸]. در عمل این تعریف به عنوان نتیجه حسابرسی استفاده می‌شود.

تیتمن و ترومن در سال ۱۹۸۶ کیفیت حسابرسی را به عنوان صحت اطلاعاتی که حسابرس به سرمایه‌گذار ارایه می‌دهد، تعریف کردند. دیوید سان و نئو در سال ۱۹۹۳ تعریف متفاوتی از کیفیت حسابرسی ارایه کردند: کیفیت حسابرسی به توانایی حسابرسی در کشف و رفع تحریف‌های با اهمیت و دستکاری در سود خالص گزارش شده مربوط می‌شود [۸]. در خصوص اندازه هم در پژوهش‌های دی آنجلو (۱۹۸۱) و ویلنبرگ (۱۹۹۹)، مؤسسات به ۲ دسته مؤسسات ۸ بزرگ (در زمان دی آنجلو) و ۵ بزرگ (در زمان ویلنبرگ) و مؤسساتی که در زمره ۸ یا ۵ بزرگ نیستند، تقسیم‌بندی شدند. در پژوهش لوئیس هنوک (۲۰۰۵) مشخص شد، مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر معمولاً خدمات بهتری را نسبت به مؤسسات کوچک‌تر ارایه می‌دهند. اما مواردی هم یافت شد که مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر مشاوره بهتری را به صاحبکاران خود ارایه می‌دهند [۱۳]. تالی در سال ۲۰۰۶ ریسک ۴ مؤسسه حسابرسی بزرگ (۴ بزرگ) را برآورد کرد که به طور واقعی خسارتی بالغ بر یک میلیارد دلار را در عرض ۵ سال به شرکت‌های بزرگ پرداخت نموده

است و نشان داد مؤسسات بزرگ حسابرسی نیز همانند مؤسسات کوچک متحمل قصور حسابرسی می‌شوند [۱۴].

درحالی‌که مراجع تنظیم مقررات حسابداری بر این نکته اصرار دارند که کیفیت کار حسابرسی، به کوچکی یا بزرگی مؤسسه بستگی ندارد، بسیاری مدعی هستند که مؤسسه‌های بزرگ نسبت به مؤسسه‌های کوچک، کیفیت بیشتری در کار حسابرسی پدید می‌آورند. پژوهش‌های قبلی به نتایجی می‌رسید که ترکیبی از هر دو فرضیه بود؛ شاید به این دلیل که اندازه‌گیری کیفیت کار حسابرسی ساده نبود.

تاریخچه پژوهش‌ها در زمینه کیفیت حسابرسی را می‌توان به دو دسته اصلی تقسیم نمود، پژوهش‌هایی که از دیدگاه عرضه‌کنندگان صورت گرفته است و پژوهش‌هایی که با دیدگاه تقاضاکنندگان به عمل آمده است. پژوهش‌هایی که از دیدگاه عرضه‌کنندگان انجام شده، عمدتاً بر عواملی تأکید می‌نماید که بر توانایی‌های حسابرسی در ارائه حسابرسی با کیفیت بالا تأثیر می‌گذارد. برعکس پژوهش‌هایی که از دیدگاه متقاضیان خدمات حسابرسی صورت گرفته عمدتاً با عواملی سروکار دارد که بر استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی از جمله سهامداران، مراجع قانونی، اعتباردهندگان و صاحبکاران تأثیر می‌گذارد. از دیدگاه حسابرسان توانایی حسابرسان و انگیزه‌های اقتصادی بر کیفیت حسابرسی مؤثر است. همچنین حسابرسان حرفه‌ای و خبره درک بالاتری از اشتباه‌های مرتکب شده در تهیه صورت‌های مالی دارند که این امر می‌تواند کیفیت تصمیمات حسابرسی را افزایش دهد. از دیدگاه حسابرسان، اندازه مؤسسه حسابرسی یکی از ویژگی‌هایی است که بر کیفیت حسابرسی اثر دارد [۴].

دی آنجلو معتقد است مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، خدمات حسابرسی را با کیفیت بالاتری ارائه می‌کنند، زیرا علاقه‌مندند شهرت بهتری در بازار کار به دست آورند و از آنجا که تعداد صاحبکارانشان زیاد است، نگران از دست دادن آن‌ها نیستند [۷].

با این‌که عوامل زیادی بر کیفیت خدمات حسابرسی تأثیر می‌گذارند، اما پژوهش‌های بسیار معدودی در جهت ایجاد چهارچوب یا مدل ادراکی برای تشریح ساختار کیفیت خدمات حسابرسی انجام شده است. کاتاناک و واکر (۱۹۹۹) مدلی معرفی کردند که نشان می‌دهد کیفیت حسابرسی تابع دو عامل مرتبط با عملکرد حسابرسی است. این عوامل عبارتند از:

توانایی‌های حسابرسان (از جمله دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای حرفه‌ای (از جمله استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت) [۱]. در پژوهش‌هایی که درباره رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی صورت گرفته است؛ معمولاً مؤسسات حسابرسی از حیث اندازه به ۲ گروه تقسیم می‌شوند: گروه اول: مؤسساتی که در زمره ۸ یا ۶ یا ۴ بزرگ هستند و گروه دوم: مؤسساتی که در زمره ۸ یا ۶ یا ۴ بزرگ نیستند.

از زمان پژوهش دی آنجلو تاکنون پژوهش‌های متعددی در جهان برای بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرسان صورت گرفته است که برخی از آن‌ها نتیجه پژوهش دی آنجلو را تأیید و برخی نیز نتایج وی را رد می‌کنند که اهم برخی از این پژوهش‌ها به شرح ذیل است:

کیم و دیگران (۲۰۰۳) نشان داده‌اند که تفاوت اثربخشی مؤسسات حسابرسی بزرگ با مؤسسات حسابرسی کوچک از تضاد بین انگیزه مدیران شرکت‌ها و حسابرسان در گزارشگری نشأت می‌گیرد. هنگامی مدیران انگیزه کافی برای افزایش میزان سود از طریق استفاده از روش‌های حسابداری افزایش سود دارند، حفظ بی‌طرفی حسابرسان، به بروز تضاد بین مدیران و حسابرسان منجر می‌شود. آن‌ها دریافتند مؤسسات حسابرسی بزرگ در پیشگیری از دستکاری سود، اثربخشی بیشتری از مؤسسات کوچک (با فرض وجود تضاد بین مدیریت و حسابرسان) دارند [۲].

لام و چانگ (۱۹۹۴) دریافتند که به‌طور کلی مؤسسات حسابرسی بزرگ لزوماً کیفیت حسابرسی بهتری از مؤسسات حسابرسی کوچک ارائه نمی‌دهند [۱۲]. لوئیس هنوک در سال ۲۰۰۵ در پژوهش خود به بررسی رابطه بین کیفیت خدمات مؤسسات حسابرسی و اندازه حسابرسان پرداخت و پی‌برد مؤسسات حسابرسی بزرگ همیشه خدمات بهتری نسبت به مؤسسات کوچک‌تر ارائه نمی‌دهند [۱۳].

باود و ویلکینز (۲۰۰۴) دو پژوهشگر بلژیکی اثرهای اندازه مؤسسه حسابرسی را بر کیفیت حسابرسی در بازار بلژیک به آزمون گذاشتند و برای اندازه حسابرسی فرعی‌هایی چون سهم بازار حسابرسان، تعداد صاحبکاران مؤسسه حسابرسی و ... قرار دادند. در نهایت نتایج پژوهش‌های ایشان نشان داد، رابطه معناداری بین اندازه حسابرسان و کیفیت حسابرسی وجود ندارد [۵]. فورمن (۲۰۰۶) در پژوهش خود به این نتیجه رسید مؤسسات حسابرسی

بزرگ‌تر قصور حسابرسی کمتری دارند [۱۱]. دلتاس و دوگار (۲۰۰۴) در پژوهش‌های خود به این نتیجه رسیدند، هر چه تنوع محصولات حسابرسی کمتر باشد کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی بالاتر است [۹]. چانتائو و همکاران (۲۰۰۷) در پژوهش خود به تحلیل شناخت (درک) بازار سهام از کیفیت حسابرسی میان تعدادی از مؤسسات حسابرسی کوچک در بازار حسابرسی چین پرداختند. این پژوهشگران دریافتند رابطه مثبت بین اندازه مؤسسه حسابرسی و درک سرمایه‌گذار از کیفیت سودآوری وجود دارد. نتایج پژوهش چانتائو و همکاران نشان داد، اندازه‌های مختلف مؤسسات حسابرسی روی کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است [۶]. به‌طور خلاصه، بسیاری از پژوهش‌های پیشین نشان داده‌اند، کیفیت حسابرسی با اندازه مؤسسات حسابرسی رابطه معناداری دارد (دایز و گیروگس ۱۹۹۲، کوبرت و موری ۱۹۹۸، پالمروس ۱۹۸۸، لینوکس ۱۹۹۹، کریشهان شوئر ۲۰۰۰، دلتاس و دوگار ۲۰۰۴، فورمن ۲۰۰۶، چانتائو و همکارانش (۲۰۰۷)). به هر حال، شواهد دیگری نشان می‌دهد، مؤسسات حسابرسی بزرگ همواره کیفیت حسابرسی بهتری از مؤسسات حسابرسی کوچک ارایه نمی‌کنند (تات ۲۰۰۱، کیم و دیگران ۲۰۰۳، باود و ویلکینز ۲۰۰۴، لوئیس هنوک ۲۰۰۴). این پرسش که آیا اندازه می‌تواند معرف کیفیت واقعی حسابرسی باشد، بدعتی را در زمینه پژوهش در مورد کیفیت حسابرسی بنا می‌نهد.

### فرضیه‌های پژوهش

در این پژوهش، به‌منظور سنجش کیفیت حسابداری از معیار تحریفات حسابداری استفاده شده است. تحریفات حسابداری در پنج گروه تحریفات مالیاتی، تحریف در برآوردهای حسابداری، تحریف در قوانین، تحریف در روش‌های حسابداری و سایر تحریفات طبقه‌بندی شده است. بر اساس مطالعات اکتشافی اولیه و بررسی متون نظری، پیشینه‌ی پژوهش‌های انجام شده و مطالعه‌ی مقدماتی، فرضیه‌های زیر صورت‌بندی شده است:

فرضیه ۱:

بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کشف تحریفات مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ۲:

بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کشف تحریفات در برآوردهای حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ۳:

بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کشف تحریفات قوانین رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ۴:

بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کشف تحریفات ناشی از اشتباه در به کارگیری رویه‌های حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ۵:

بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کشف سایر تحریفات رابطه معناداری وجود دارد.

### روش پژوهش

در پژوهش حاضر، مقایسه‌ی تحریفات کشف شده و گزارش شده در گزارش‌های حسابرسی به تفکیک ۵ نوع تحریف، از طریق مقایسه گزارش حسابرسی سال جاری و گردش سود و زیان انباشته سال آتی انجام می‌شود. روش پژوهش از نوع روش مقایسه‌ای دو وجهی است. جامعه‌ی آماری پژوهش حاضر کلیه‌ی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که شرط زیر را داشته باشند:

" حداقل یک‌بار بین سال‌های ۸۰ تا ۸۳ توسط سازمان حسابرسی یا جامعه حسابداران رسمی حسابرسی شده باشند. به عبارتی حسابرسی شرکت فقط سازمان یا فقط جامعه نبوده باشد."

از بین ۴۱۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار که بررسی شد، تنها ۱۳۶ شرکت دارای شرط پیش گفته بودند که نمونه‌ای ۱۱۰ تایی انتخاب و مورد مطالعه قرار گرفت. جهت انتخاب افراد نمونه از روش طبقه‌بندی استفاده شده است. یعنی این که افراد جامعه با توجه به صفات درون‌گروهی خود به طبقات مختلفی تقسیم و افراد نمونه به تناسب از بین تمامی طبقات انتخاب شده‌اند. در پژوهش حاضر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در ۴ طبقه کلی قرار داده شده است که هر طبقه کلی به چندین زیر شاخه تقسیم شده که به شرح زیر است:

الف. کانی‌ها، معادن، سیمان و ساختمان‌سازی

ب. منسوجات، کاغذ، چوب و پلاستیک

ج. فلزات، ماشین‌آلات و خودرو

د. قند و شکر، آشامیدنی، شیمیایی، دارویی و سرمایه‌گذاری

### روش جمع‌آوری اطلاعات

برای بررسی تطبیقی پژوهش حاضر، اطلاعات زیر جمع‌آوری شد:

الف. گزارش‌های حسابرسی سال‌های ۸۰ - ۸۳

ب. صورت‌های مالی سال‌های ۸۱ - ۸۴

در بررسی موارد تعاریفات، اهمیت آن‌ها نیز مد نظر قرار گرفته و از موارد کم‌اهمیت چشم‌پوشی شده است.

### آزمون آماری مورد استفاده در پژوهش

در پژوهش حاضر از آزمون فرض نسبت موفقیت در جامعه (P) استفاده شده است. در پژوهش حاضر اگر  $P_1$  مربوط به سازمان حسابرسی و  $P_2$  مربوط به جامعه حسابداران رسمی باشد؛ آن‌گاه فرضیه‌ها به صورت فرضیه‌های آماری زیر بیان می‌شوند:

$$H_0: P_1 = P_2$$

$$H_1: P_1 \neq P_2$$

که اگر فرضیه  $H_0$  رد شود می‌توان نتیجه گرفت که فرض  $H_1$  پذیرفته می‌شود؛ یعنی فرضیه  $H_0$  می‌گوید بین اندازه حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه‌ای وجود ندارد، اما فرضیه  $H_1$  می‌گوید که اندازه حسابرس روی کیفیت حسابرسی تأثیر دارد. با تأیید نشدن فرضیه  $H_0$  در می‌یابیم اندازه مؤسسه حسابرسی در کیفیت حسابرسی اثر می‌گذارد. آزمون فرضیه فوق به‌طور جداگانه برای هر یک از فرضیه‌های دیگر نیز به کار می‌رود.

### تجزیه و تحلیل نتایج

چون فرضیه این پژوهش بررسی برابری نسبت‌ها در دو جامعه "سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی" است، در نتیجه داریم:

$$H_0: P_1 = P_2$$

$$H_1: P_1 \neq P_2$$

برای تجزیه و تحلیل دقیق از آمار استنباطی برای هر یک از طبقات صنعت به‌طور جداگانه و نیز به‌طور کلی (در سطح کل طبقات) استفاده می‌نماییم.



آزمون یک: بررسی مقایسه‌ای نسبت موارد کشف شده در بین سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی در تحریفات پنج‌گانه در طبقه الف صنعت (کانی‌ها، معادن و ...):  
 در این آزمون شرکت‌های طبقه الف که توسط سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی مورد حسابرسی قرار گرفته‌اند، مورد بررسی تطبیقی قرار گرفته و نتایج آماری آن به تفکیک انواع تحریفات به شرح زیر نشان داده می‌شود:

با مقایسه بین  $|z|$  محاسبه شده و  $z$  نگاره نسبت موارد کشف شده در مورد تحریف‌های یک، چهار و پنج در طبقه الف (کانی‌ها، معادن و ...) بین سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی اختلاف معناداری مشاهده نشده و این اختلاف در مورد تحریف‌های دو و سه معنادار است و همچنین در بین کل تحریف‌های پنج‌گانه در طبقه الف بین جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی اختلاف معناداری نیست. به عبارت بهتر نسبت موارد کشف شده در این دو گروه برابر است.

آزمون دو: بررسی مقایسه‌ای نسبت موارد کشف شده در بین سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی در تحریف‌های پنج‌گانه در طبقه ب صنعت (منسوجات، کاغذ و ...):  
 در این آزمون شرکت‌های طبقه ب که توسط سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی مورد حسابرسی قرار گرفته‌اند مورد بررسی تطبیقی قرار گرفته و نتایج آماری آن به تفکیک انواع تحریفات به شرح زیر نشان داده می‌شود:

با مقایسه بین قدر مطلق  $z$  محاسبه شده و  $z$  نگاره نشان می‌دهد، نسبت موارد کشف شده در مورد تحریف اول و پنجم در طبقه ب صنعت بین سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی اختلاف معناداری وجود دارد و این اختلاف در مورد تحریف‌های دوم، سوم و چهارم معنادار نیست. همچنین در بین کل تحریفات پنج‌گانه طبقه ب صنعت، نسبت موارد کشف شده بین سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی اختلاف معناداری وجود دارد.

آزمون سه: بررسی مقایسه‌ای نسبت موارد کشف شده در بین سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی در تحریفات پنج‌گانه در طبقه ج صنعت (ماشین‌آلات، خودرو و ...).

در این آزمون شرکت‌های طبقه ج صنعت که توسط سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی حسابرسی شده‌اند، مورد بررسی تطبیقی قرار گرفته و نتایج آماری آن به تفکیک انواع تحریفات به شرح زیر نشان داده می‌شود: با مقایسه بین قدرمطلق Z محاسبه شده و Z نگاره نشان می‌دهد که نسبت موارد کشف شده در مورد تحریف‌های یک تا چهار در طبقه ج بین سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی اختلاف معناداری وجود ندارد.

آزمون چهارم: بررسی مقایسه‌ای نسبت موارد کشف شده در بین سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی در تحریفات پنج‌گانه در طبقه د صنعت (مواد غذایی و ...): در این آزمون شرکت‌های طبقه د صنعت که توسط سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی مورد بررسی قرار گرفته‌اند مورد بررسی تطبیقی قرار گرفته و نتایج آماری آن به تفکیک انواع تحریفات به شرح زیر نشان داده می‌شود:

با مقایسه بین قدرمطلق Z محاسبه شده و Z نگاره نشان می‌دهد، نسبت موارد کشف شده در مورد تحریف‌های پنج‌گانه طبقه د صنعت بین سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی اختلاف معناداری وجود ندارد؛ اما در بین کل تحریفات پنج‌گانه طبقه د صنعت، نسبت موارد کشف شده بین سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی اختلاف معناداری وجود دارد و این نسبت برای جامعه حسابداران بیشتر است.

آزمون پنجم: بررسی مقایسه‌ای نسبت موارد کشف شده در بین سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران در تحریف‌های پنج‌گانه در کل صنایع: در این آزمون شرکت‌های کل طبقات صنعت (۴ طبقه مورد نظر) که توسط سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی مورد حسابرسی قرار گرفته‌اند، مورد بررسی تطبیقی قرار گرفته و نتایج آماری آن به تفکیک انواع تحریفات (نگاره شماره ۱) نشان داده می‌شود:

با توجه به داده‌های نگاره ۱ و مقایسه بین قدرمطلق Z مقایسه شده و Z نگاره مشاهده می‌کنیم نسبت موارد کشف شده بین سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران اختلاف معنادار است و با توجه به نسبت‌های موارد کشف شده مشخص می‌شود، این نسبت در جامعه حسابداران رسمی بیشتر از سازمان حسابرسی است؛ یعنی جامعه حسابداران رسمی

نسبت به سازمان حسابرسی از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردار بوده است. در ضمن فرضیه‌های ۱ و ۵ نیز تأیید شده است که نسبت موارد کشف شده تحریفات بین سازمان و جامعه حسابداران رسمی دارای اختلاف معنادار است. اما فرضیه‌های ۲، ۳ و ۴ رد شده است که به معنای آن است در زمینه‌ی کشف تحریفات برآوردها، قوانین و روش‌ها؛ بین سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی اختلاف معناداری وجود ندارد.

تکراه ۱. تحریفات کشف شده توسط حسابرسان

نتیجه آزمون	تکراه z	محاسبه شده $ Z $	$\hat{p}$	نسبت کشف شده	تعداد		گروه‌ها	متغیر
					کشف شده	کل		
تأیید فرضیه	۱.۹۶	۲.۴۶	۰.۳۵	۰.۲۸	۱۵۳	۴۳	سازمان حسابرسی	۱
				۰.۴۱	۱۷۴	۷۲	جامعه حسابداران رسمی	
رد فرضیه	۱.۹۶	۱.۶۷	۰.۴۶	۰.۳۸	۶۶	۲۵	سازمان حسابرسی	۲
				۰.۵۱	۱۰۹	۵۶	جامعه حسابداران رسمی	
رد فرضیه	۱.۹۶	۰.۵۷	۰.۷۷	۰.۷۹	۱۲۱	۹۵	سازمان حسابرسی	۳
				۰.۷۶	۱۳۶	۱۰۳	جامعه حسابداران رسمی	
رد فرضیه	۱.۹۶	۱.۶۷	۰.۵۸	۰.۵۳	۱۳۴	۷۱	سازمان حسابرسی	۴
				۰.۶۳	۱۳۹	۸۷	جامعه حسابداران رسمی	
تأیید فرضیه	۱.۹۶	۵.۱	۰.۴۴	۰.۳۲	۲۳۸	۷۶	سازمان حسابرسی	۵
				۰.۵۴	۲۹۸	۱۶۰	جامعه حسابداران رسمی	
تأیید فرضیه	۱.۹۶	۴.۷۳	۰.۵	۰.۴۴	۷۱۲	۳۱۰	سازمان حسابرسی	کل
				۰.۵۶	۸۵۶	۴۷۸	جامعه حسابداران رسمی	

### نتیجه‌گیری

همان‌طور که در بخش قبلی مشخص شد، فرضیه ۱ تأیید شده است، بدین معنا که سازمان حسابرسی (نماینده حسابرسان بزرگ) و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی (نماینده حسابرسان کوچک) در کشف تحریفات با اهمیت صورت‌های مالی دارای توان یکسان نیستند. در آزمون فرضیه ۲ که رابطه اندازه حسابرسان و کشف تحریفات در برآوردهای حسابداری را بیان می‌کند، تأیید نشده است. بدین معنا که بین اندازه حسابرسان و توانایی در کشف تحریفات در برآوردهای حسابداری رابطه‌ای وجود ندارد. در آزمون فرضیه ۳ که بررسی رابطه بین اندازه حسابرسان و توانایی در کشف تحریفات در قوانین مورد توجه قرار گرفته، مشخص شده است که اندازه حسابرسان تأثیری روی توانایی‌اش در

کشف تحریفات قوانین ندارد. نتیجه آزمون این فرضیه با پژوهش فورمن (۲۰۰۶) مطابقت ندارد؛ زیرا در پژوهش فورمن مشخص شده بود، مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر در کشف تحریفات قوانین و مقررات از مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر توانا تر هستند [۱۳]. اما در این پژوهش مشخص شد اندازه حسابرس (سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی) تأثیری در کشف تحریفات قوانین و مقررات ندارد. یکی از دلایلی که می‌تواند این عدم تطابق را توجیه کند به تصویب قانون اصلاح اوراق بهادار شرکت‌های خصوصی آمریکا در سال ۱۹۹۵ برمی‌گردد؛ زیرا ایران از قانون کامل و جامعی در خصوص بازار سهام برخوردار نبوده و علت عدم تطابق در نتیجه پژوهش می‌تواند به مشابه نبودن وضعیت قوانین در ایران و آمریکا ارتباط داشته باشد. در آزمون فرضیه ۴ که به بررسی رابطه بین اندازه حسابرس و توانایی در کشف تحریفات در روش‌های حسابداری می‌پردازد، مشخص شده است که اندازه حسابرس در توانایی حسابرس در کشف تحریفات در روش‌های حسابداری اثری ندارد. در آزمون فرضیه ۵ که به بررسی رابطه بین اندازه حسابرس و کشف سایر تحریفات می‌پردازد، مشخص شده است اندازه حسابرس روی توانایی حسابرس در کشف سایر تحریفات اثر دارد.

در آزمون کل تحریفات مشخص شد، بین اندازه حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. بدین معنا که مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردار هستند و در کشف تحریفات با اهمیت توانا تر هستند. در پژوهش‌های دی آنجلو (۱۹۸۱)، دیوید سان و نئو (۱۹۸۱) و ... مشخص شده بود مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر معمولاً کیفیت حسابرسی بالاتری دارند که نتیجه پژوهش حاضر خلاف آن را ثابت می‌کند و نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر کیفیت حسابرسی بالاتری دارند. اما نتایج پژوهش حاضر با پژوهش لام و چانگ (۱۹۹۴)، تات (۲۰۰۱)، کیم و دیگران (۲۰۰۳)، لوئیس هنوک (۲۰۰۵) و باود و ویلکینز (۲۰۰۴) مطابقت دارد. یکی از دلایل مطابقت می‌تواند شباهت‌های کم و بیش بازار سهام ایران با بازار سهام سنگاپور، بلژیک و مالزی باشد؛ زیرا وضعیت و حجم بازار سهام و قوانین بورس در نتیجه پژوهش تأثیر بسزایی دارد. با گذشت زمان شاهد آن هستیم که هر ساله بر شرکت‌هایی که برای حسابرسی به مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران

رسمی مراجعه می کنند، افزوده می شود و این خود علامتی برای افزایش کیفیت این مؤسسات است.

### محدودیت های پژوهش

در انجام این پژوهش، چندین محدودیت وجود داشته است:

۱. اولین محدودیت به مقایسه سازمان حسابرسی و مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی برمی گردد؛ چون دولتی بودن سازمان حسابرسی عاملی مزاحم در بررسی اندازه حسابرس است.

۲. پژوهش حاضر در برگیرنده ی یک دوره زمانی چهار ساله (۱۳۸۰-۱۳۸۴) است. بدیهی است که این بازه زمانی برای مطالعه کیفیت حسابرسی سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی بسیار کوتاه است. اما متأسفانه به دلیل در دسترس نبودن اطلاعات مربوط دوره زمانی این پژوهش محدودتر شده است.

### پیشنهادات

با توجه به فرضیه های پژوهش و نتایج به دست آمده به نظر می رسد:

- برای دستیابی به کیفیت بالای حسابرسی در ایران، لازم است به مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی بیشتر بها داده شود و زمینه برای رقابت این مؤسسات با سازمان حسابرسی فراهم شود.
- باید زمینه ای فراهم شود که مؤسسات حسابرسی به صورت تخصصی فعالیت کنند؛ همچنین بهتر است حسابرسان به صورت تخصصی فعالیت نمایند.

### منابع

۱. اسلامی بیدگلی غلامرضا، زارعی حسین. پژوهش تجربی پیرامون روش های تحلیل آماری در حسابرسی. بررسی های حسابداری و حسابرسی ۱۳۸۲؛ ۳۳: ۱۰۷-۱۳۰.
۲. انصاری عبدالمهدی، شفیعی حسین. بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی. بررسی های حسابداری و حسابرسی ۱۳۸۸؛ ۵۸: ۲۱-۳۴.

۳. سجادی سید حسین، ناصح لادن. سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی ۱۳۸۲؛ ۳۳: ۶۵ – ۹۱.
۴. مهران‌سازان، نعیمی مهدیس. تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی ۱۳۸۲؛ ۳۲: ۴۳ – ۶۱.
5. Bauwhede HV, Marleen Willekens. Evidence on (the lack of) Audit – quality. Differentiation in the Private Client Segment of the Belgian Audit Market; *European Accounting Review* 2004; 13(3): 501 – 522.
6. Chuntao Li, Frank M Song, Sonid ML Wong. Audit Firm Size and Perception of Audit Quality: Evidences from a competitive Audit market in china 2007; 1-17.
7. Dang Li. May Assessing Actual Audit Quality: A Value Relevance Perspective 2004.
8. Dang Li. Brown Kavin F and MC Cullough. Assessing audit quality: A Value Relevance Perspective 2004.
9. Deltas G, Doogar R. Product and Cost Differentiation by Large Audit Firms 2004; 1 -10.
10. Dong Yu. M. The Effect of Big Four Office Size on Audit Quality 2007; 20 – 25
11. Fuerman R. Comparing. the Auditor Quality of Arthur Andersen to that of the Big 4: *API: Volume six* 2006; 1-10.
12. Hay David, Davis David. The Voluntary Choice of an Audit of any Level of Quality; *Journal of accounting research* 2002; 5 - 30.
13. Henock Louis. Acquirers Abnormal Returns, Audit Firm Size and the Small Auditor Clientele Effect , *Journal of accounting and economics* 2005 .
14. Mishael J, Meyer John, T Rigs, The impact of auditor – client relationships on the reversal of first –time audit qualifications, *Managerial Auditing journal* 2007; 53 – 55.
15. Moizer P. Auditor Reputation: The International Empirical Evidence; *International Journal of Auditing*; 1997; 61-74.