

تخصص صنعت حسابداری و پیامدهای حسابداری

سید حسین علوی طبری

دانشیار دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهرا گروه حسابداری

زهرا عارف منش^۱

عضو هیئت علمی دانشگاه یزد و دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه الزهرا

چکیده

تاریخ دریافت: ۹۳/۰۲/۰۱

تاریخ پذیرش: ۹۳/۰۳/۲۲

مؤسسات حسابداری با توجه به کیفیت خدماتی که به صاحبکاران خود ارائه می‌کنند متفاوت هستند. یک استراتژی تمایز در ارائه خدمات به شرکت‌های صاحبکار، دانش عمیق نسبت به صنعتی است که صاحبکار در آن فعالیت می‌کند. تخصص صنعت مؤسسات حسابداری باعث افزایش تقاضا برای خدمات حسابداری و غیر حسابداری، بهبود کارایی حسابداری از طریق ایجاد صرفه اقتصادی، ایجاد موانع ورود با ملزم کردن داوطلبان جدید به سرمایه گذاری بخش قابل توجهی از منابع در کسب دانش در صنعت مربوط، تاثیر بر پیامدهای حسابداری مرتبط با مشتری مثل حق الزحمه حسابداری و کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. هدف این مقاله ارزیابی انتقادی تحقیقات آرشویی در مورد تاثیر تخصص صنعت مؤسسات حسابداری بر پیامدهای حسابداری مرتبط با مشتری می‌باشد و پیشنهاداتی برای تحقیقات آتی ارائه می‌شود.

واژه‌های کلیدی: تخصص صنعت حسابداری، حق الزحمه حسابداری، کیفیت گزارشگری مالی

طبقه بندی موضوعی: M42

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی

^۱ نویسنده مسئول: arefmanesh@yazd. ac. ir

مقدمه

اهمیت حسابرسی به عنوان یکی از ساز و کارهای راهبری شرکتی، توجه زیادی را از سوی محققین به خود جلب کرده است. مشکل تضاد منافع بین مدیران و سهامداران موجب استخدام حسابرسان شد تا نسبت به تطابق صورت‌های مالی با اصول پذیرفته شده حسابداری از جهات با اهمیت، به سهامداران شرکت گواهی دهند (واتر و زیمرمن، ۱۹۸۳) همچنین حسابرسی نقش بااهمیتی در حفاظت از حقوق سهامداران ایفا می‌کند (نیومن و همکاران، ۲۰۰۵) و با علامت دهی در مورد قابلیت اعتماد اطلاعات مالی ارائه شده توسط مدیران، به مدیران منفعت می‌رساند. بنابراین کیفیت حسابرسی خصوصاً بعد از فروپاشی شرکت‌های بزرگ، از اهمیت شایان ذکری برخوردار است. هرچند توجه زیادی به سوی کیفیت حسابرسی جلب شده اما همچنان معیار مناسبی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی وجود ندارد. دی آنجلو (۱۹۸۱) یک تعریف دو بعدی از کیفیت حسابرسی ارائه کرد: اول، کشف تحریفات با اهمیت و دوم گزارش تحریفات با اهمیت. همه موسسات حسابرسی تخصص کشف و گزارش رویه‌های مشکوک حسابداری را ندارند. یک تمایز رایج کیفیت بین موسسات حسابرسی، عضویت آنها در موسسات حسابرسی با اعتبار بالا (N موسسه بزرگ حسابرسی) می‌باشد. تحقیقات اولیه نشان دادند کیفیت سود برای شرکت‌های حسابرسی شده توسط ۴ موسسه بزرگ حسابرسی بیشتر بوده است. (بکر و همکاران، ۱۹۹۸ و تئو و وونگ، ۱۹۹۳).

تخصص صنعت حسابرسی، استراتژی تمایز بین موسسات حسابرسی محسوب می‌شود که به موسسات حسابرسی امکان می‌دهد تا خودشان را از رقبای خود در انجام تقاضای مشتریان خود متمایز سازند و موسسات حسابرسی را قادر می‌سازد تا در ویژگی‌هایی غیر از قیمت، با رقبای خود به رقابت پردازند. استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای بر اهمیت درک محیط تجاری مشتریان، تاکید کرده‌اند. به عنوان مثال استاندارد بین المللی حسابرسی (ISA) ۳۱۵ تحت عنوان "شناسایی و ارزیابی ریسک تحریفات بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن" حسابرسان را به درک و شناخت صنعتی که واحد تجاری در آن فعالیت می‌کند، ملزم کرده است.

گراملینگ و استون (۲۰۰۱) برای تحلیل بازار خدمات حسابرِس متخصص صنعت، یک رویکرد ساختاری اقتصادی را اتخاذ کردند. این رویکرد، ویژگی‌های عرضه کننده (در این مورد، اندازه موسسه حسابرِس، تمرکز (اشباع کاری)، موانع ورود و...) بر کارایی بازار را مد نظر قرار می‌دهد. سه بعد بازار حسابرِس مورد تاکید قرار می‌گیرد: ساختار بازار، استراتژی بازار و عملکرد بازار. ساختار بازار، شرایط داخلی بازار را منعکس می‌کند و شامل ویژگی‌هایی مثل تعداد خریداران و فروشندگان^۱، (سهم بازار آنها) و موانع ورود می‌شود. خریداران و فروشندگان از استراتژی بازار برای تغییر وضعیت رقابتی خود استفاده می‌کنند و شامل تبلیغات، سیاستهای منابع انسانی، و تنوع بخشی به پرتفولیومی باشد. عملکرد بازار میزان کارایی، اثربخشی و تخصیص عادلانه منابع می‌باشد.

از دیدگاه فروشنده (عرضه کننده)، تخصص صنعت موسسات حسابرِس باعث افزایش تقاضا برای خدمات حسابرِس و غیر حسابرِس آنها، بهبود کارایی حسابرِس از طریق صرفه اقتصادی، ایجاد تمایز در خدمات حسابرِس، ایجاد موانع ورود با الزام داوطلبین جدید به سرمایه گذاری منابع هنگفتی در صنایع مربوط و تاثیر بر پیامدهای حسابرِس مرتبط با مشتری^۲ مثل حق الزحمه حسابرِس و کیفیت گزارشگری مالی می‌شود.

گراملینگ و استون (۲۰۰۱) با خلاصه کردن ۹ مقاله در مورد ساختار بازار، به این نتیجه دست یافت که سهم بازار موسسه حسابرِس می‌تواند به عنوان شاخصی برای تخصص صنعت حسابرِس به کار رود. بعد دوم یعنی استراتژی بازار موسسات حسابرِس با متخصصین صنعت، اصلا مورد مطالعه قرار نگرفته است. زیرا مستلزم اطلاعات در مورد فرآیند تولید موسسه حسابرِس (مثل کل تلاش حسابرسان، ترکیب نیروی کار و حاشیه سود) است که ماهیتا خصوصی می‌باشد علاوه براین رابطه بین تخصص صنعت موسسه حسابرِس و سایر استراتژی‌های بازار مثل بازاریابی و سیاستهای استخدام مورد بررسی قرار نگرفته است.

بعد سوم بازار حسابرِس یعنی تاثیر تخصص صنعت حسابرِس بر پیامدهای حسابرِس مرتبط با مشتری توجه زیادی از سوی محققین بعد از گراملینگ و استون (۲۰۰۱) به خود جلب کرد. محققین از حق الزحمه حسابرِس و کیفیت گزارشگری مالی (از این به بعد FRQ^۳) به عنوان دو پیامد مهم حسابرِس در تحقیقات خود استفاده کردند.

در بخش بعدی مقاله، مقالات تجربی آرشویی در مورد تاثیر تخصص صنعت حسابرسان بر پیامد حسابرسی مرتبط با مشتری مورد بررسی قرار می‌گیرد و در بخش سوم نتیجه‌گیری و پیشنهاداتی برای تحقیقات آتی ارائه می‌شود.

تخصص صنعت حسابرسان و پیامدهای مرتبط با مشتری

یکی از ابعاد مهم بازار خدمات حسابرسی، عملکرد بازار یا پیامدهای حسابرسی مرتبط با مشتری است. دو مورد از این پیامدها عبارتند از حق الزحمه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی. مقالات در مورد عوامل تعیین کننده حق الزحمه حسابرسی بسیار زیاد است و رابطه بین تخصص صنعت حسابرسان و حق الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است.

تخصص صنعت حسابرسان و حق الزحمه حسابرسان

از آنجایی که متخصص صنعت شدن یک سرمایه‌گذاری پرهزینه است، موسسه حسابرسی خواهان نرخ بازده نرمالی از سرمایه‌گذاری انجام شده می‌باشد. این امر در حق الزحمه بالاتر برای موسسات حسابرسی بزرگ در مقایسه با موسسات کوچک و موسسات متخصص صنعت در مقابل موسسات غیر متخصص منعکس می‌شود. شواهد تجربی متناقض می‌باشد.

کراسول و همکاران (۱۹۹۵) با استفاده از داده‌های سال ۱۹۸۷ به بعد در استرالیا و معیار تخصص صنعت حسابرسان ارائه شده توسط کراسول و تیلور (۱۹۹۱) نشان دادند که حسابرسان متخصص صنعت حق الزحمه بیشتری دریافت می‌کنند. آنها گزارش کردند که متخصصین ۸ موسسه بزرگ ۱۶٪ حق الزحمه بیشتر نسبت به غیر متخصصین ۸ موسسه بزرگ دریافت می‌کنند. فرگاشن و استوکس (۲۰۰۲) مطالعه کراسول و همکاران (۱۹۹۵) را با استفاده از داده‌های از دوره‌های زمانی ۱۹۹۰، ۱۹۹۲، ۱۹۹۴ و ۱۹۹۸ مجدداً مورد بررسی قرار دادند. این دوره‌های زمانی از این جهت با اهمیت است که تعدادی از ادغام موسسات حسابرسانی طی این زمان اتفاق افتاده بود. آنها شواهدی در مورد وجود حق الزحمه بیشتر برای متخصصین صنعت بعد از سال‌های ادغام مشاهده نکردند. کاهن و همکاران، این نتایج متضاد را به ناتوانی تحقیقات دانشگاهی در مد نظر قرار دادن استراتژی موسسات حسابرسانی در دستیابی به سهم بازار بیشتر، نسبت می‌دهد. آنها مشاهده کردند زمانی که حسابرسان سهم بازار بالایی را با

حسابرسی نسبت کمتر (بالا تر) از مشتریان در بازار کسب می کنند، حق الزحمه حسابرسی، بالا تر (کمتر) است.

کارسون (۲۰۰۹) دریافت موسسات حسابرسی جهانی حق الزحمه بالاتری درخواست می کنند که منعکس کننده کیفیت بالاتر حسابرسی آنهاست و می تواند به مزیت رقابتی موسسات حسابرسان جهانی مثل رویه عمل های متنوع تجاری، تخصص های اقتباس شده از نواحی جغرافیایی مختلف و... در قایسه با موسسات ملی، نسبت داده شود.

چوی و همکاران (۲۰۱۰) با تمرکز بر اندازه دفتر کار^۴ یک موسسه حسابرسی، سطح تخصص را محدود کردند و به این نتیجه رسیدند که موسسات حسابرسی بزرگ در مقایسه با موسسات کوچک حق الزحمه و کیفیت سود بالاتری دارند. این امر بیانگر این است که موسسات بزرگ در مقایسه با موسسات کوچک، تخصص و تجربه جمعی ارزشمند تر در حسابرسی شرکت های سهامی دارند.

مهرانی و جمشیدی (۱۳۹۰) در بررسی عوامل موثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران نشان دادند کیفیت حسابرسی و تخصص صنعت حسابرسی یکی از عوامل موثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی است و با حق الزحمه دریافتی رابطه مثبتی دارد.

این تحقیقات تنها به شناسایی حق الزحمه اضافی در سطوح مختلف تخصص بدون در نظر گرفتن عوامل خاص شرکت و اقتصاد، پرداختند. مایهيو و ویلکینز (۲۰۰۳) از بازار عرضه اولیه سهام (IPO) استفاده کردند و استدلال کردند که بازار IPO سطح بالاتری از رقابت را بین موسسات حسابرسی ایجاد می کند و بهتر می تواند حق الزحمه اضافی مربوط به تخصص صنعت حسابرس را مستند کند. آنها دریافتند موسسات حسابرسی با استراتژی موفق تمایز بر حسب تخصص صنعت، حق الزحمه اضافی در حدود ۲۹٪ کسب می کنند. کاسترلا و همکاران (۲۰۰۴) حق الزحمه اضافی را تنها برای مشتریان کوچک مشاهده کردند زیرا این مشتریان قدرت چانه زنی کمتری دارند. همچنین هرچه اندازه شرکت های تحت حسابرسی بزرگ تر می شود حق الزحمه حسابرسی کاهش می یابد زیرا قدرت چانه زنی آنها افزایش می یابد. به هر حال تعداد زیادی از تحقیقات آرشویی در مورد عوامل تعیین کننده حق الزحمه حسابرسی نشان دادند که حق الزحمه حسابرسی برای موسسات بزرگ تر، بالاتر است. هانگ و همکاران (۲۰۰۷) شواهد ارائه شده توسط کاسترلا و همکاران (۲۰۰۴) را با استفاده از داده های تازه

انتشار یافته در مورد حق الزحمه حسابداری از سال ۲۰۰۰ در آمریکا مورد آزمون مجدد قرار دادند و به نتایج مشابهی با کاسترلا و همکاران (۲۰۰۴) دست یافتند. اما کارسون و فراگر (۲۰۰۷) با استفاده از داده‌های بازار استرالیا به این نتیجه دست یافتند که حسابرسان متخصص صنعت از مشتریان بزرگ خود حق الزحمه اضافی دریافت می‌کنند اما از مشتریان متوسط و کوچک خود حق الزحمه اضافی کسب نمی‌کنند. این نتایج بر خلاف نتایج کاسترلا و همکاران (۲۰۰۴) و هانگ و همکاران (۲۰۰۷) و مشابه نتایج مایهو و ویلکینز (۲۰۰۳) می‌باشد.

بعد از تصویب^۵ SOX، محققان به بررسی تاثیر SOX بر حق الزحمه حسابداری در آمریکا علاقه مند شدند و این موضوع که آیا حسابرسان متخصص صنعت حق الزحمه بیشتری برای حفاظت خود در مقابل افزایش دادخواهی ناشی از قوانین SOX درخواست می‌کنند را مورد آزمون قرار دادند. گریفین و لانت (۲۰۰۷) استدلال کردند که SOX ریسک دادخواهی را افزایش داده و در نتیجه باعث افزایش در حق الزحمه پرداختی توسط مشتریان بعد از تصویب SOX شده است. آستانا و همکاران (۲۰۰۹) نیز بعد از SOX افزایش در حق الزحمه را مشاهده کردند. این دو تحقیق مستقیماً این ارتباط را با شرط تخصص صنعت حسابرس مورد آزمون قرار ندادند. فلمینگ و رومانوس (۲۰۰۷) نشان دادند که تغییر در حق الزحمه حسابداری برای حسابرسان متخصص صنعت در مقایسه با غیر متخصصین از سال ۲۰۰۳ تا ۲۰۰۴ (اولین سال بعد از اجرای SOX) کمتر بوده است. این نتایج بیانگر این است که دانش و توانایی بهبود یافته حسابرسان متخصص به آنها امکان می‌دهد که تغییرات مرتبط با SOX را با هزینه کمتری نسبت به سایر حسابرسان انجام دهند اما این صرفه جویی در هزینه در سال دوم از بین می‌رود زیرا حسابرسان غیر متخصص در مورد نحوه اجرای SOX می‌آموزند و حق الزحمه مشابهی با متخصصین درخواست خواهند کرد. دونوچه و نچل (۲۰۰۹) بیان کردند که حسابرسان متخصص صنعت حق الزحمه اضافی کسب نمی‌کنند مگر اینکه خدمات مالیاتی نیز ارائه نمایند. با فرض اینکه حق الزحمه اضافی با کیفیت حسابداری مرتبط باشد، رابطه مثبت بین حق الزحمه اضافی و خدمات مالیاتی از مقررات SOX حمایت می‌کند. بخش ۲۰۱ حسابرسان را از انجام سایر انواع خدمات غیر حسابداری صرف نظر از خدمات مالیاتی منع کرده است.

تخصص صنعت حسابرِس و کیفیت حسابرِس

برای متخصص صنعت شدن باید سرمایه گذاری هنگفتی انجام شود و در نتیجه بسیار پرهزینه است. از دیدگاه تجزیه و تحلیل هزینه و منفعت، این سرمایه گذاری قابل توجه است زیرا موسسه حسابرِس به انتظار بهبود کیفیت حسابرِس، جذب مشتریان بیشتر و در نتیجه کسب سود از آن، این سرمایه گذاری را انجام می‌دهد. ارتباط تخصص صنعت حسابرِس و کیفیت حسابرِس تا قبل از مقاله گراملینگ و استون (۲۰۰۱) مورد علاقه محققان نبود. اما اکنون حجم زیادی از مقالات تاثیر تخصص صنعت حسابرِس را بر کیفیت حسابرِس مورد آزمون قرار داده‌اند. از آنجایی که کیفیت حسابرِس چند بعدی است و ذاتا غیر قابل مشاهده می‌باشد؛ معیار واحدی برای اندازه‌گیری آن وجود ندارد. محققان با ترکیب معیارهای کیفیت گزارشگری مالی (FRQ) شاخصی برای کیفیت حسابرِس ایجاد کردند با این استدلال که چنانچه حسابرسان، حسابرِس با کیفیت بالایی انجام دهند باید در صورت‌های مالی نیز منعکس شود. تعریف دقیقی از FRQ وجود ندارد. FASB در بیانیه مفاهیم شماره ۲، ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی، مربوط بودن و قابلیت اعتماد را به عنوان مهم ترین ویژگی‌های اطلاعات مالی در نظر می‌گیرد. فدراسیون تحلیل مالی (FAF)، شعبه‌ای از انجمن مدیریت سرمایه گذاری و تحقیقات (AIMR)، از کیفیت افشا به عنوان معیاری از FRQ استفاده کردند. AICPA با تمرکز بر نیازهای استفاده کنندگان مثل درک ماهیت محیط تجاری شرکت و عملکرد آن، تغییرات موثر بر شرکت، دیدگاه‌های مدیریت و... از کیفیت سود گزارش شده به جای کیفیت گزارشگری مالی استفاده کردند. در ادامه مروری بر مقالات مربوط به تاثیر تخصص صنعت بر معیارهای مختلف FRQ ارائه می‌گردد.

خدمات غیر حسابرِس حسابرسان متخصص صنعت و استقلال

آیا خدمات غیر حسابرِس ارائه شده توسط حسابرسان متخصص صنعت، استقلال آنها را خدشه دار می‌کند؟

مباحث زیادی در این مورد وجود دارد. به نظر می‌رسد که قانون گذاران معتقدند که استقلال حسابرِس خدشه دار می‌شود زیرا محدودیتهای بسیاری در مورد خدمات غیر حسابرِس برای حسابرسان در قانون SOX وجود دارد. رومانو (۲۰۰۵) استدلال می‌کند که

برخلاف این محدودیت قانونی، شواهد حاصل از تحقیقات دانشگاهی نشان می‌دهد خدمات غیر حسابرسی، استقلال حسابرسان را خدشه دار نمی‌کند. لیم و تن (۲۰۰۸) نظر رومانو (۲۰۰۵) را تایید کردند. آنها بیان کردند، اظهار نظر در مورد تداوم فعالیت شرکت‌هایی که از لحاظ مالی دچار مشکلات اساسی هستند بیشتر توسط حسابرسان متخصص صنعت که حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی آنها بالاست، ارائه شده است و در مقایسه با حسابرسان غیر متخصص، مدیران را بیشتر وادار به گزارش رابطه قوی تر بازده- سود کرده‌اند. لیم و تن (۲۰۰۹) نشان دادند حسابرسان متخصص با دوره تصدی بالا نسبت به حسابرسان غیر متخصص، کیفیت حسابرسی بالاتری دارند اما کیفیت حسابرسی حسابرسانی که حق الزحمه آنها وابسته به خدمات غیر حسابرسی آنها می‌باشد، ضعیف است. این یافته‌ها اهمیت تخصص صنعت حسابرس را تقویت می‌کند و نگرانی‌هایی را در مورد سیاست‌های SOX برای بهبود سیستم راهبری شرکتی ایجاد می‌کند.

جنکینز و همکاران (۲۰۰۶) شواهدی از ۱) کاهش قابل ملاحظه در کیفیت سود اندازه‌گیری شده به وسیله اقلام تعهدی اختیاری و ضریب واکنش سود، در اواخر دهه ۱۹۹۰ و ۲) کاهش اثربخشی حسابرسان متخصص صنعت در جلوگیری از کاهش کیفیت سود، ارائه کردند. بر خلاف رومانو (۲۰۰۵) شواهدی در حمایت از الزامات SOX فراهم کردند.

آیا تخصص صنعت حسابرس، احتمال تقلب مالی یا تجدید ارائه سود را کاهش می‌دهد؟

تحقیقات دانشگاهی نشان می‌دهد که شرکت‌هایی که صورت‌های مالی خود را مجدداً ارائه می‌کنند، در حدود ۱۰٪ ارزش بازار خود را در روز اعلام تغییرات از دست می‌دهند. رومانوس و همکاران (۲۰۰۸) نشان دادند شرکت‌هایی که توسط حسابرسان متخصص حسابرسی می‌شوند کمتر حساب‌های خود خصوصاً حساب‌های عمومی و عملیاتی را تجدید ارائه می‌کنند. کارسلو و نگی (۲۰۰۴) بیان کردند شرکت‌هایی که توسط حسابرسان متخصص صنعت حسابرسی می‌شوند به احتمال کمتری درگیر فعالیت‌های گزارشگری متقلبانه می‌شوند. این رابطه منفی برای شرکت‌های بزرگ ضعیف است زیرا این شرکت‌ها قدرت چانه زنی بیشتری دارند و به احتمال بیشتری قادر به متقاعد کردن حسابرسان نسبت به گزارشگری متهورانه هستند. همچنین ممکن است برای حسابرسان، کسب تخصص برای شرکت‌های بزرگ به دلیل پیچیدگی بیشتر و انجام فعالیت در بیش از یک صنعت، دشوار باشد. اما

شرکت‌های بزرگ تر در مقایسه با شرکت‌های کوچک تر، چنانچه درگیر فعالیت‌های متقلبانه شوند اعتبار بیشتری از دست می‌دهند. بنابراین لازم است چرایی درگیر شدن شرکت‌های بزرگ تر در گزارشگری مالی متقلبانه در تحلیل‌های تجربی مدل سازی شود. استانی و دیزورت (۲۰۰۷) نشان دادند تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌هایی که توسط موسسات حسابرِس با تخصص بالای صنعت و دوره تصدی پایین حسابرِس می‌شوند کمتر است.

آیا در شرکت‌هایی که گزارش نقاط ضعف کنترل داخلی (ISW) بر اساس بخش ۴۰۴ SOX اجباری شده، رابطه‌ای بین تخصص صنعت موسسه حسابرِس و FRQ وجود دارد؟

یکی از بخش‌های مهم قانون SOX بخش ۴۰۴ آن است که ارزیابی مدیران از کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی و اظهار نظر حسابرسان نسبت به ارزیابی مدیران را الزامی کرده است. همچنین استاندارد حسابرِس شماره ۲ PCAOB حسابرسان را ملزم به ارزیابی اثربخشی چارچوب کنترل داخلی مشتریان خود نموده است.

چن و همکاران (۲۰۰۸) نشان دادند شرکت‌های که بیشتر نقاط ضعف کنترل‌های داخلی را گزارش می‌کنند اقلام تعهدی غیر عادی مثبت بیشتری دارند. آشباق-اسکیف و همکاران (۲۰۰۸) بیان کردند که شرکت‌هایی که کنترل داخلی ضعیفی دارند، کیفیت سود پایین تری دارند. به هر حال شرکت‌هایی که ضعف کنترل داخلی خود را برطرف کرده و اظهار نظر مقبول دریافت کرده‌اند، در سال بعد اقلام تعهدی غیر عادی کمتری ثبت کرده‌اند. کیفیت حسابرِس که پروکسی آن ۶ حسابرِس بزرگ بود با اقلام تعهدی غیر عادی کمتر مرتبط است.

میترا و حسین (۲۰۱۰) اثر تخصص صنعت حسابرِس بر مدیریت سود را مورد بررسی قرار دادند. آنها نشان دادند هرچند شرکت‌هایی که کنترل داخلی ضعیفی دارند نسبت به شرکت‌هایی که مشکل ضعف کنترل داخلی را ندارند از اقلام تعهدی اختیاری بزرگتری استفاده می‌کنند، برای مشتریانی که توسط حسابرسان متخصص صنعت حسابرِس شده‌اند اقلام تعهدی اختیاری کمتر است.

آیا زمانی که مشتریان توسط حسابرسان متخصص صنعت حسابرِس می‌شوند چرخش شریک حسابرِس اثر تعیین کننده‌ای دارد؟

طبق بخش ۲۰۳ از SOX، دوره تصدی شریک حسابرسی مسئول کار یا شریک حسابرسی مسئول مرور عملیات حسابرسی یک شرکت نباید بیش از ۵ سال باشد. از آنجایی که در آمریکا افشای نام شریک حسابرسی اجباری نیست تحقیقات از چرخش موسسه حسابرسی استفاده می‌کنند. شواهد موجود در مورد تاثیر دوره تصدی موسسه حسابرسی بر FRQ نشان می‌دهد که حسابرسانی که دوره تصدی طولانی دارند نسبت به حسابرسان با دوره تصدی کوتاه، کیفیت گزارشگری مالی بالاتری ارائه خواهند کرد. گول و همکاران (۲۰۰۹) نشان دادند که رابطه بین دوره تصدی کوتاه و کیفیت پایین گزارشگری برای شرکت‌هایی که توسط حسابرسان متخصص حسابرسی شده‌اند ضعیف تر است. چای و همکاران (۲۰۰۹) تفاوت معناداری در کیفیت سود و واکنش بازار به سود شرکت‌هایی که چرخش حسابرسان اجباری است نسبت به شرکت‌هایی که چرخش حسابرسان اختیاری است وجود ندارد. کرمی و همکاران (۱۳۹۰) رابطه میان طول دوره تصدی حسابرسان و میزان مدیریت سود را در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۷۹ تا ۱۳۸۵ مورد بررسی قرار دادند. با توجه به یافته‌های این تحقیق می‌توان گفت وجود رابطه طولانی مدت میان صاحبکار و حسابرسان، باعث افزایش انعطاف پذیری مدیریت در استفاده از ارقام تعهدی اختیاری می‌گردد؛ اما این استفاده بیشتر در جهت کاهش سود (محافظه کارانه) است.

رویه‌م رفته، شواهد موجود تردیدهایی را در مورد محدودیت‌های SOX بر رویه‌های مختلف فعالیت حسابرسی ایجاد می‌کند. به هر حال نتایج نیازمند تفسیر دقیق است زیرا این مطالعات از پروکسی‌ها یا جایگزین‌های مختلفی برای FRQ استفاده کردند بنابراین همگن نیستند.

تخصص صنعت حسابرسان و مدیریت سود

در ارتباط با FRQ اکثر تحقیقات بر کیفیت سود که با مدل‌های مختلف مدیریت سود (جونز، ۱۹۹۱، دیچو، اسلون و سوئینی، ۱۹۹۵) اندازه‌گیری می‌شود، تمرکز کرده‌اند. از سود به طور گسترده به عنوان شاخصی از عملکرد موفقیت واحد تجاری استفاده می‌شود و در قراردادهای پاداش و استقراض به کار برده می‌شود. بنابراین سود یک معیار کلیدی است که

بازار بر آن تمرکز می‌کند. به هر حال انعطاف پذیری مالی ارائه شده توسط GAAP به مدیران اختیار انتخاب از بین رویه عمل‌های مختلف را می‌دهد و در نتیجه برای مدیران امکان مدیریت سود ایجاد می‌شود. اینکه تا چه میزان تخصص حسابرسان می‌تواند از این رفتار کاهنده ارزش (مدیریت فرصت طلبانه سود) جلوگیری به عمل آورد سوال تحقیق بسیار مهمی است. از آنجایی که حسابرسان متخصص صنعت صلاحیت بیشتری در کشف رفتارهای فرصت طلبانه مدیران دارند و به احتمال بیشتری آن را به استفاده کنندگان بیرونی صورت‌های مالی گزارش می‌کنند تا شهرت خود را حفظ کنند، می‌توان این فرضیه را مطرح کرد که حسابرسان متخصص صنعت نقش موثری در راهبری شرکتی با محدود کردن مدیریت فرصت طلبانه سود دارند.

بالسام و همکاران (۲۰۰۳) نشان دادند شرکت‌هایی که توسط حسابرسان متخصص صنعت حسابرسانی شده‌اند در مقایسه با شرکت‌هایی که توسط حسابرسان غیر متخصص حسابرسانی شده‌اند، اقلام تعهدی کمتر و ضریب واکنش سود بالاتری دارند. همچنین نتایج یک رابطه غیر خطی را نشان داد به این ترتیب که چنانچه سهم بازار (یکی از معیارهای اندازه‌گیری تخصص صنعت) افزایش یابد اقلام تعهدی اختیاری ابتدا افزایش و سپس با نرخ فزاینده‌ای کاهش می‌یابد. ارتباط بین اقلام تعهدی اختیاری (DACCR) و ضریب واکنش سود (ERC) را مستقیماً آزمون نکردند.

کریشنان (۲۰۰۳) نیز نشان داد مشتریان حسابرسان متخصص صنعت در مقایسه با غیر متخصصین، اقلام تعهدی اختیاری کمتری گزارش کرده‌اند. ژو و الدر (۲۰۰۴) دریافتند حسابرسان متخصص صنعت از مدیریت فزاینده سود در سال افزایش سرمایه (SEO) جلوگیری به عمل می‌آورند. قانون‌گذاران خواهان شناسایی شرکت‌هایی که نیازمند نظارت برای عدم انجام مدیریت سود هستند می‌باشد تا از حقوق سهامداران محافظت کند. از آنجایی که حسابرسان متخصص از مدیریت فزاینده سود جلوگیری می‌کنند، قانون‌گذاران می‌توانند بیشتر بر شرکت‌هایی تمرکز کنند که توسط غیر متخصصین حسابرسانی می‌شوند.

آریا و همکاران (۲۰۰۳) استدلال می‌کنند مدیریت سود لزوماً یک عمل ناپسند نیست بلکه می‌تواند فرآیند تصمیم‌گیری را بهبود بخشد علاوه بر این مدیریت سود ابزار مفیدی برای مخابره اطلاعات محرمانه به مالکان است. با توجه به این دیدگاه می‌توان این فرضیه را مطرح

کرد که اقلام تعهدی شرکت‌های حسابرسی شده توسط حسابرسان متخصص صنعت می‌تواند مرتبط با ارزش باشد. مسکارنهوس و همکاران (۲۰۱۰) این فرضیه را آزمون کردند اما شواهدی در مورد اینکه اقلام تعهدی اختیاری شرکت‌های حسابرسی شده توسط حسابرسان متخصص صنعت با ارزش بازار رابطه مثبتی داشته باشد، مشاهده نکردند و نتیجه گرفتند که هرچند ممکن است متخصصین بر اقلام تعهدی اختیاری تاثیر گذارند اما بهتر از غیر متخصصین در محدود کردن اقلام تعهدی فرصت طلبانه نسبت به اقلام تعهدی آگاهی بخش عمل نمی‌کنند.

وون^۶ و همکاران (۲۰۰۷) از نمونه وسیعی از ۲۸ کشور و از اقلام تعهدی اختیاری جاری (DCA) و ERC به عنوان جایگزین‌های FRQ استفاده کرد و نتیجه‌گیری کردند که تخصص حسابرس، فعالیت‌های فرصت طلبانه DCA را محدود و ERC را بهبود می‌بخشد. خصوصاً این رابطه در کشورهایی که سیستم قانونی ضعیفی داشتند قوی تر بود و بیانگر این مطلب است که زمانی که ساز و کارهای راهبری شرکتی ضعیف است، حسابرس متخصص صنعت ارزش اضافی ایجاد می‌کند. اترج و همکاران (۲۰۰۹) بیان کردند کشورهایی که سیستم قانونی قوی دارند برای حسابرسانی مناسب است که خواهان ارتقای دانش تخصصی خود هستند. بنابراین در تحقیقات آتی باید رابطه متقابل ویژگی‌های راهبری در سطح کشور، تخصص صنعت حسابرس و کیفیت سود مورد بررسی قرار گیرد.

ویژگی رایج همه این تحقیقات این است که موسسات مالی و اعتباری را از نمونه خود حذف کرده‌اند زیرا آنها در محیط عملیاتی متفاوتی فعالیت می‌کنند. کاهان و همکاران (۲۰۱۰) این شکاف را پر کردند و ارزشمند بودن حسابرسان متخصص صنعت در صنعت بانکداری ۲۹ کشور را مورد بررسی قرار دادند. آنها شواهد قوی در مورد توانایی حسابرسان متخصص صنعت در محدود کردن مدیریت فرصت طلبانه سود توسط مدیران بانک‌ها مشاهده کردند.

اعتمادی و همکاران (۱۳۸۸) نشان دادند شرکت‌هایی که حسابرس آنها، متخصص صنعت است، دارای سطح مطلق اقلام تعهدی اختیاری کمتر و ضریب واکنش سود بالاتری نسبت به شرکت‌هایی که حسابرس آنها، متخصص صنعت نیست، هستند؛ به عبارت دیگر، حسابرسان متخصص صنعت، حسابرسی با کیفیت تری به صاحبکاران خود ارائه می‌کنند. اعتمادی و

همکاران (۱۳۸۹) رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و مدیریت واقعی سود و تاثیر آن بر عملکرد عملیاتی آتی شرکت‌های دارای حسابرس متخصص صنعت و درگیر در مدیریت واقعی سود مورد بررسی قرار دادند نتایج این پژوهش نشان می‌دهد شرکت‌هایی که حسابرس آنها، متخصص صنعت است دارای سطح بالاتر مدیریت واقعی سود نسبت به سایر شرکت‌ها هستند ولی عملکرد عملیاتی آتی آنها کاهش نمی‌یابد.

علیرغم مشهوریت مدل‌های ارقام تعهدی اختیاری در کشف مدیریت سود، در مورد اعتبار این مدل‌ها نگرانی وجود دارد. در تحقیقات آتی می‌توان از پروکسی مدیریت سود مبتنی بر ترازنامه، خالص دارایی‌های عملیاتی، که توسط بارتون و سیمکو (۲۰۰۲) ارائه شده برای ارزیابی توانایی شرکت در مدیریت سود و نقش حسابرسان متخصص صنعت در کاهش مدیریت سود استفاده کرد. مشکل مهم دیگر در استفاده از ارقام تعهدی اختیاری این است که مدیران ممکن است از ارقام تعهدی اختیاری برای مخابره علائمی به بازار در مورد رشد آتی شرکت استفاده کنند.

تخصص صنعت حسابرس و محافظه کاری

محققان از اصطلاح محافظه کاری برای اشاره به محافظه کاری مشروط استفاده می‌کنند که مستلزم درجه بالاتری از تایید در شناخت اخبار خوب نسبت به اخبار بد در صورت‌های مالی است. شناسایی به موقع زیان مشکل نمایندگی بین سهامداران و مدیران را کاهش می‌دهد انتخاب محافظه کاری مشروط به عنوان معیار کیفیت سود در محیط حسابرسی مناسب است زیرا حسابرسان در شناسایی به موقع اخبار بد تاثیر می‌گذارند. از آنجایی که صورت‌های مالی انتشار یافته محصول مشترک ارائه مدیران و فرآیند حسابرسی است، انتظار است که کیفیت سود نمایش داده شده در محافظه کاری شرطی، کیفیت گزارشگری را منعکس نماید.

کریشنان (۲۰۰۵) بیان کرد که شرکت‌های حسابرسی شده توسط حسابرسان متخصص صنعت در مقایسه با شرکت‌های حسابرسی شده توسط غیر متخصصین، زیان اقتصادی را به موقع تر شناسایی می‌کنند. از آنجایی که حسابرسان متخصص صنعت در کشف اشتباهات موثر تر از حسابرسان غیر متخصص هستند و انگیزه برای گزارش این اشتباهات را نیز دارند، می‌توانند به موقع سود گزارش شده را بهبود بخشند. شناسایی زیان در اولین زمان،

ویژگی مهم به موقع بودن است. کریشنا (۲۰۰۵) دریافت شرکت‌هایی که توسط حساب‌برسان متخصص حسابداری می‌شوند به احتمال بیشتری اخبار بد را به موقع شناسایی می‌کنند. جنکینز و همکاران (۲۰۰۷) نتیجه‌گیری کردند هرچند محافظه کاری در گزارشگری شرکت‌های حسابداری شده توسط ۶ موسسه حسابداری بزرگ در دهه آخر ۱۹۹۰، کاهش یافت، این موسسات حسابداری همچنان نسبت به شناخت به موقع زیان مراقب بودند.

محافظه کاری مشروط از دیدگاه‌های مختلف مورد چالش قرار گرفته است. یکی از استدلال‌های رایج بر خلاف این معیار این است که از محافظه کاری به عنوان جایگزینی برای سایر ویژگی‌های شرکت یا گزارشگری مالی استفاده می‌شود. به دلیل رابطه منفی بین محافظه کاری و نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام، ضریب نامتقارن به موقع بودن را با سوگیری نشان می‌دهد. نگرانی مهم دیگر توسط دیتریچ و همکاران (۲۰۰۷) بیان شد. آنها استدلال کردند که مدل به خوبی برازش نمی‌شود و سوگیری در ضرایب ایجاد می‌کند. اما بال و همکاران (۲۰۰۹) تجزیه و تحلیل اقتصادسنجی از معیار محافظه کاری باسو (۱۹۹۷) ارائه می‌کنند و نتیجه می‌گیرند که این چالش‌ها سوء تعبیر است.

تخصص صنعت حسابداری و هزینه سرمایه

ارتباط بین کیفیت اطلاعات و هزینه سرمایه یکی از اساسی‌ترین اصول در مالیه و حسابداری می‌باشد. به دلیل عدم تقارن اطلاعات ناشی از تفکیک مالکیت از مدیریت، هزینه‌های انتخاب معکوس بین خریداران و فروشندگان سهام شرکت ایجاد می‌شود و باعث کاهش نقدینگی سهام شرکت می‌شود. برای فائق آمدن بر بی میلی سرمایه‌گذاران در نگهداری سهام شرکت در یک بازار فقدان نقدینگی، شرکت باید سرمایه خود را به تخفیف منتشر کند که منجر به عایدات کمتر و در نتیجه افزایش هزینه سرمایه می‌شود. برای کاهش هزینه سرمایه بالا، مدیران باید (۱) سطح افشای قابل اعتماد را افزایش دهند، (۲) سیستم راهبری که شفافیت و نظارت بر عملیات مدیران را امکان‌پذیر می‌سازد را بنیان نهند، (۳) حساب‌برسان با کیفیت بالای خدمات (به عنوان مثال حساب‌برسان متخصص صنعت) را استخدام کنند. فرض می‌شود حسابداری متخصص صنعت با محدود کردن رفتار مدیریت فرصت‌طلبانه سود و

بنابراین کاهش ریسک اطلاعات تحمل شده توسط سرمایه گذاران، منجر به کاهش هزینه سرمایه می شود.

احمد و همکاران (۲۰۰۸) بیان کردند (۱) شرکت هایی که از حسابرسان متخصص صنعت استفاده می کنند هزینه سرمایه سهام و بدهی پایین تر دارند، (۲) زمانی که سایر ساز و کارهای راهبری شرکتی (مثل هیئت مدیره و سرمایه گذاران نهادی) ضعیف است، منافع استفاده از حسابرسان متخصص صنعت بیشتر است. آلمتری و همکاران (۲۰۰۹) عدم تقارن اطلاعات را مستقیماً مورد آزمون قرار دادند و گزارش کردند شرکت هایی که توسط حسابرسان متخصص با دوره تصدی کوتاه حسابرسی شده اند تفاوت قیمت پیشنهاد خرید و فروش (معیاری از عدم تقارن اطلاعات) کمتری دارند. ملکیان و همکاران (۱۳۹۰) نشان دادند بین موسسات بزرگ حسابرسی (معیاری برای کیفیت حسابرسی) و اختلاف قیمت پیشنهاد خرید و فروش (معیاری برای عدم تقارن اطلاعات) رابطه معنی داری وجود ندارد اما بین دوره تصدی و عدم تقارن اطلاعات رابطه منفی و معنی داری وجود دارد.

تخصص صنعت حسابرِس و سایر پروکسی های FRQ

یکی از پروکسی های FRQ مورد استفاده توسط تحلیل گران حرفه ای، کیفیت افشای اختیاری می باشد. تحقیقات تنوریکی پیشنهاد می کند افشای بیشتر، نقدینگی بازار را افزایش و هزینه معاملات را کاهش می دهد و در نتیجه به کاهش هزینه سرمایه منجر می شود. شواهد تجربی متناقض است. دان و مایهو (۲۰۰۴) رابطه مثبتی بین تخصص صنعت موسسه حسابرسی و کیفیت افشای شرکت مشاهده کردند اما نقش افزاینده ارزش حسابرسان متخصص صنعت را در نظر نگرفتند. در تحقیقات آتی باید آزمون شود که آیا این رابطه برای شرکت هایی که ویژگی مشخصی دارند مثل فرصت رشد آتی، الزامات گزارشگری برون سازمانی و... چگونه است؟ همچنین هیچ گونه شواهد بین المللی در مورد رابطه تخصص صنعت حسابرِس و کیفیت افشا وجود ندارد. علاوه بر این رابطه بین تخصص صنعت حسابرِس و بهبود کیفیت افشا باید توسط بازار آزمون شود. برای این کار نویسندگان باید ضریب واکنش سود آتی و مدل کیفیت افشای ارائه شده توسط لاندلم و مایرز (۲۰۰۲) اضافه کنند.

پروکسی دیگر FRQ، برابری یا عدم برابری سود واقعی با پیش بینی تحلیل گران است. فرضیه اساسی این است که دستیابی به پیش بینی تحلیل گران از دیدگاه بازار سرمایه، مطلوب است و مدیران ممکن است درگیر مدیریت سود شوند تا پیش بینی تحلیل گران را برآورده سازند. پاینه (۲۰۰۸) به این نتیجه رسید که شرکت‌هایی که توسط حسابرسان متخصص صنعت حسابرسی می‌شوند در برآوردن پیش بینی تحلیل گران موفق نیستند. یک تعبیر این است که می‌توان این یافته را به وظیفه راهبری حسابرسان متخصص صنعت نسبت داد که از به کارگیری تکنیک‌های اقلام تعهدی افزاینده سود توسط مدیران برای رسیدن به این هدف جلوگیری می‌کنند. اما پاینه (۲۰۰۸) هیچ بررسی سیستماتیکی برای رفتار اقلام تعهدی اختیاری برای شرکت‌هایی که موفق به برآوردن پیش بینی تحلیل گران نشدند، انجام نداد. این مسئله مهم است زیرا برابری یا عدم برابری سود واقعی با پیش بینی تحلیل گران به خودی خود نشانگر اثر مفید حسابرسان متخصص صنعت نیست. علاوه بر این محققین هنوز در مقابل این سوال که "چرا مدیران باید از حسابرسان متخصص صنعت استفاده کنند در حالی که شواهد زیادی نشان می‌دهد که بازار به سودی که کمتر از پیش بینی تحلیل گران باشد واکنش منفی نشان می‌دهد؟" ساکت مانده‌اند. همانند سایر پروکسی‌ها، این پروکسی هم در مورد اعتبار آن به عنوان معیاری برای مدیریت سود مورد انتقاد محققینی مانند دیچو و همکاران (۲۰۰۳)، دارتچو ایستون (۲۰۰۵) و دارتچو ایستون (۲۰۰۹) قرار گرفته است. اما جاکوب و جورجنسن (۲۰۰۷) استدلال می‌کنند که این چالش‌ها سوء تعبیر است.

علوی و همکاران (۱۳۸۸) در بررسی رابطه کیفیت حسابرسی و پیش بینی سود در بورس اوراق بهادار تهران نشان دادند کیفیت حسابرسی که بر اساس اندازه حسابرس و تخصص صنعت حسابرس مشخص می‌شود با پیش بینی دقیق تر سود رابطه دارد.

نتیجه گیری

با توجه به اهمیت حسابرسی به عنوان یکی از ساز و کارهای راهبری شرکتی و مسئولیت خطیر حسابرسان، لازم است حسابرسان از صلاحیت‌ها و توانایی‌های لازم و استقلال کافی برخوردار باشند. یک استراتژی تمایز موسسات حسابرسی، متخصص شدن در صنعت می‌باشد که به موسسات حسابرسی امکان می‌دهد کارایی حسابرسی را بهبود بخشند، موانع ورد ایجاد

کنند و کیفیت حسابرسی را افزایش دهند. سه سوال در ارتباط با تخصص صنعت حسابرسان می‌توان مطرح کرد: (۱) چرا موسسات حسابرسی، متخصص صنعت می‌شوند؟ (۲) چگونه متخصص می‌شوند و برای متخصص ماندن، استراتژی آنها چیست؟ و (۳) اثر تخصص صنعت بر پیامدهای حسابرسی چیست؟ هرچند مقالات زیادی در مورد تاثیر تخصص صنعت حسابرسان بر پیامدهای حسابرسی مرتبط با مشتری مثل حق الزحمه حسابرسی و FRQ وجود دارد در مورد دو سوال اول مقالات کمی وجود دارد و می‌تواند حوزه‌ای برای تحقیقات آتی باشد. تئوری جدی که عوامل تعیین کننده تخصص صنعت موسسات حسابرسی را توضیح دهد وجود ندارد. عوامل خاص شرکت و صنعت به تفاوت‌های مقطعی در تقاضا برای نظارت شامل تقاضا برای حسابرسان متخصص صنعت منجر می‌شود. عرضه خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر در شکل حسابرسان متخصص صنعت، پاسخ به مشتریانی است که متقاضی کیفیت بالای حسابرسی به دلیل هزینه‌های بالای نمایندگی‌شان می‌باشند. شواهد دانشگاهی در مورد عوامل تعیین کننده تخصص صنعت حسابرسان عبارتند از: (۱) صرفه اقتصادی و در نتیجه صرفه جویی در هزینه‌ها؛ (۲) ایجاد ارزش افزوده بر حسب افشاهای بهبود یافته؛ (۳) همگنی مشتری-صنعت (تغییر در هزینه‌های عملیاتی اعضای صنعت)، (۴) مجموعه فرصت‌های سرمایه گذاری (IOS) شرکت‌های تحت حسابرسی، (۵) راهبری شرکتی در سطح شرکت؛ (۶) عوامل نهادی در سطح کشور در صحنه بین المللی. تحقیقات آتی نیازمند ایجاد یک چارچوب جامع و یکپارچه برای عوامل تعیین کننده تخصص صنعت حسابرسان است.

اندازه‌گیری تخصص صنعت حسابرس نیز چالش‌های زیادی را پیش روی محققان قرار داده است. طبقه بندی حسابرسان به حسابرسان متخصص و غیر متخصص با استفاده از روش اختیاری سهم بازار، به طور گسترده در تحقیقات مورد استفاده قرار گرفته است و به نتایج متضادی منجر شده است. یک تفسیر نسبتاً ساده این است که شرکت‌ها بر اساس روش‌های سهم بازار و سهم پرتفوی طبقه بندی می‌شوند و هیچ تضمینی برای طبقه بندی واقعی موسسات حسابرسی ایجاد نمی‌کند.

هدف این تحقیق تمرکز بر تاثیر تخصص صنعت حسابرس بر دو پیامد حسابرسی مرتبط با مشتری یعنی حق الزحمه حسابرسی و FRQ می‌باشد. تحقیقات زیادی نتیجه گرفتند که حسابرسان متخصص صنعت حق الزحمه اضافی کسب می‌کنند. بنابراین افزایش حق الزحمه

لروما به دلیل قیمت گذاری انحصاری به دلیل ادغام موسسات حسابرسی نیست. تحقیق در مورد اینکه آیا حسابرسان متخصص صنعت حق الزحمه اضافی دریافت می کنند؟ تاریخچه طولانی دارد. دونوچه و نچل (۲۰۰۹) بیان کردند چنانچه موسسه حسابرسی متخصص صنعت خدمات مالیاتی ارائه نکند حق الزحمه اضافی نخواهد داشت. هرچند در فهم رابطه بین تخصص صنعت و حق الزحمه اضافی پیشرفت زیادی کرده ایم اما در جستجوی ما در اتفاق نظر در این مورد، به دلیل مشکل خودانتخابی مرتبط با انتخاب حسابرس مانع ایجاد می شود. مخصوصاً تقاضای صاحبکار برای حسابرسی و چگونگی تاثیر این تقاضا بر دیگر ساز و کارهای درون سازمان و بنابراین حق الزحمه اضافی، مشکل درونی^۷ بین رابطه حق الزحمه حسابرسی و تخصص صنعت حسابرس ایجاد می کند.

رابطه بین تخصص صنعت و FRQ بر این فرض استوار است که مدیران فرصت و انگیزه دارند تا برای حداکثر کردن سود خصوصی خود، اطلاعات حسابداری ارائه شده به استفاده کنندگان بیرونی را دستکاری کنند. سهامداران برای جلوگیری از این دستکاری، متقاضی تایید صورت های مالی هستند و انتظار است حسابرسان متخصص صنعت به طور موثری این وظیفه را انجام دهند. زیرا دانش صنعتی عمیق آنها امکان کشف رویه عمل های نادرست حسابداری را می دهد.

تحقیقات آرشیوی در مورد حسابرسی تاثیر کمی بر تصمیمات قانون گذاری گذاشته است. زیرا (۱) یافته های تحقیقات آرشیوی به نحوه اندازه گیری متغیرها، انتخاب نمونه و برازش مدل حساس است. اندازه گیری تخصص صنعت بر اساس معیارهای اختیاری مثل سهم بازار و سهم پرتفوی است که ممکن است تفکیک شرکت ها به متخصص و غیر متخصص، واقعی و درست نباشد. در مورد معیارهای اندازه گیری کیفیت گزارشگری مالی (FRQ) نیز وضع به همین گونه است. تحقیقات اولیه تنها بر یک جنبه از پروکسی FRQ (مثل مدیریت سود، کیفیت افشا و محافظه کاری) تمرکز می کردند و تحقیقات جدید تر از چند پروکسی FRQ برای بررسی رابطه بین تخصص صنعت حسابرس و کیفیت گزارشگری استفاده کردند. مدل های تحقیقات آرشیوی نیز از مشکل درون زایی و متغیرهای مرتبط حذف شده رنج می برد. انتخاب حسابرسان متخصص صنعت توسط صاحبکار یک انتخاب تصادفی نیست و تحت تاثیر پاره ای از ویژگی های خاص شرکت است. خیلی از این متغیرهای خاص شرکت

به عنوان متغیر مستقل در تبیین کیفیت حسابرسی در مدل قرار می‌گیرند و در نتیجه باعث می‌شود جمله خطای رگرسیون مستقل نباشد.

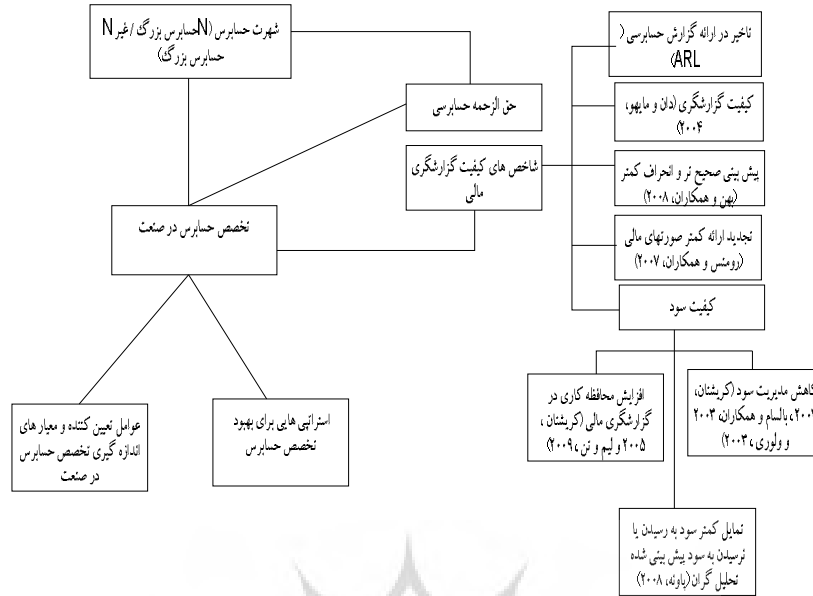
۲) بسیاری از یافته‌های تحقیقات در مورد رابطه بین تخصص صنعت حسابرس و کیفیت حسابرسی بر اساس نمونه بزرگ، بدون توجه به مفهوم کیفیت حسابرسی می‌باشد. به عنوان مثال، قانون گذاران می‌خواهند از طرح‌های پاداش مبتنی بر سهام که مدیران را ترغیب به دستکاری سود می‌کند و نقش راهبری حسابرسان متخصص بدانند.

۳) تغییرات قانونی ذاتا یک تصمیم سیاسی است و عوامل بسیاری بر تصمیمات قانون گذاری تاثیر گذار است و ممکن است موارد کوچک که علت ناچیز بودن آن در نظر گرفته نشود.

یافته‌های تحقیقات مربوط به تاثیر تخصص صنعت حسابرس بر پیامدهای حسابرسی ممکن است از دیدگاه سرمایه گذاران با اهمیت باشد. بین سرمایه گذاران این دیدگاه وجود دارد که N موسسه بزرگ حسابرسی به دلیل شهرتشان، کیفیت بالاتر حسابرسی را تضمین می‌کنند. شواهد حاصل از تحقیقات نشان می‌دهد که استراتژی تمایز دیگری به غیر از وابستگی به N موسسه بزرگ حسابرسی وجود دارد، یعنی تخصص صنعت حسابرس، که به حسابرسان امکان کشف مدیریت فرصت طلبانه سود را می‌دهد و نسبت به شناسایی به موقع زیان اطمینان حاصل می‌کند، کیفیت افشا را بهبود می‌بخشد و هزینه سرمایه را کاهش می‌دهد. این پیامدهای مثبت به سرمایه گذاران نسبت به قابلیت اعتماد صورت‌های مالی اطمینان می‌بخشد. یافته‌های این تحقیقات برای حسابرسان نیز می‌تواند در شناسایی راه‌هایی بهبود کیفیت حسابرسی سودمند باشد. (حیب، ۲۰۱۱)

نمودار ۱ به طور خلاصه پیامدهای تخصص حسابرس در صنعت را نشان می‌دهد:

پژوهشگاه ملی تحقیقات مالی
رتال جامع علوم انسانی



نمودار (۱): پیامدهای تخصص حسابرسان در صنعت

پی نوشت

- | | |
|------------------------------------|--------------------|
| ۱ Supplier | ۵ Sarbanes – Oxley |
| ۲ Client – relevant audit outcomes | ۶ Kwon |
| ۳ Financial reporting quality | ۷ Endogeneity |
| ۴ Office | |

منابع

اعتمادی حسین، آذر عادل و ناظمی اردکانی مهدی (۱۳۸۹). بررسی نقش تخصص حسابرسان در صنعت بر مدیریت واقعی سود و عملکرد واقعی عملیاتی آتی. دانش حسابداری، شماره اول، صص

۹ – ۲۸

اعتمادی حسین، محمدی امیر و ناظمی اردکانی مهدی (۱۳۸۸). بررسی رابطه تخصص صنعت حسابرسان و کیفیت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش های حسابداری مالی، شماره اول و دوم

- علوی طبری سید حسین، خلیفه سلطان سید احمد و شهیدیان ندا (۱۳۸۸). کیفیت حسابرسي و پيش بينی سود. تحقیقات حسابداری، شماره سوم، صص ۲۲-۳۵
- کریمی غلام رضا، بذرافشان آمنه، محمدی امیر. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بين دوره تصدی حسابرسي و مدیریت سود. دانش حسابداری ۲ (۴)
- ملکیان اسفندیار، معین الدین محمود و کلانتری انسیه (۱۳۹۰). رابطه کیفیت حسابرسي مستقل و اختلاف قیمت پیشنهاد خرید و فروش سهام در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی های حسابداری و حسابرسي، شماره ۶۶. صص ۸۰-۶۹
- مهرانی ساسان و جمشیدی اوانکی کوروش (۱۳۹۰). عوامل موثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسي. حسابدار رسمی شماره ۱۳ صص ۷۷-۶۰

- Ahmed, A. S. , Rasmussen, S. J. , and Tse, S. (2008). Audit quality, alternative monitoring mechanisms, and cost of capital: An empirical analysis. Working Paper, Texas A&M University.
- Arya, A. , Glover, J. , & Sunder, S. (2003). Are unmanaged earnings always better for shareholders? Accounting Horizons, 17, 111-116.
- Ashbaugh-Skaife, H. , Collins, D. W. , Kinney, W. R. , & LaFond, R. (2008). The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accrual quality. The Accounting Review, 83 (1) , 217-250.
- Asthana, S. , Balsam, S. , & Kim, S. (2009). The effect of Enron, Andersen, and Sarbanes-Oxley on the US market for audit services. Accounting Research Journal, 22 (1) , 4-26.
- Ball, R. , Kothari, S. P. , & Nikolaev, V. (2009). Econometrics of the Basu asymmetric timeliness coefficient and the accounting conservatism. Working paper, University of Chicago.
- Balsam, S. , Krishnan, J. , & Yang, J. S. (2003). Auditor industry specialization and earnings quality. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 22 (2) , 71-97.
- Barton, J. , & Simko, P. (2002). The balance sheet as an earnings management constraint. The Accounting Review, 77 (Supplement) , 1-27.
- Basu, S. (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. Journal of Accounting and Economics, 24, 3-37.
- Becker, C. L. , DeFond, M. L. , Jiambalvo, J. , & Subramanyam, K. R. (1998). The effect of audit quality on earnings management. Contemporary Accounting Research, 15 (1) , 1-24.

- Cahan, S. F. , Jeter, D. C. , and Naiker, V. (2010). Audit fees and quality of high marker-share auditors Working Paper, University of Auckland and Vanderbilt University.
- Carcello, J. V. , & Nagy, A. L. (2004). Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting. *Managerial Auditing Journal*, 19 (5) , 651–668.
- Carson, E. (2009). Industry specialization by global audit firm networks. *The Accounting Review*, 84 (2) , 331–354.
- Carson, E. , & Fargher, N. (2007). Note on audit fee premium to client size and industry specialization. *Accounting & Finance*, 47 (3) , 423–446.
- Casterella, J. R. , Francis, J. R. , Lewis, B. L. , & Walker, P. L. (2004). Auditor industry specialisation, client bargaining power, and audit pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23 (1) , 123–140.
- Chan, K. C. , Farrell, B. , & Lee, P. (2008). Earnings management of firms reporting material eaknesses under section 404 of the Sarbanes-Oxley Act. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 27 (2) , 61–179.
- Chi, W. , Huang, W. , Liao, Y. , & Xie, H. (2009). Mandatory audit partner rotation, audit quality, and market perception: Evidence from Taiwan. *Contemporary Accounting Research*, 26 (2) , 359–391.
- Choi, J. -H. , Kim, C. , Kim, J. -B. , & Zang, Y. (2010). Audit office size, audit quality, and audit pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1) , 73–97.
- Craswell, A. , & Taylor, S. (1991). The market structure of auditing in Australia. *Research in Accounting Regulation*, 5, 55–77.
- Craswell, A. , Francis, J. , & Taylor, S. (1995). Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics*, 20 (3) , 297–322.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 113–127.
- Dechow, P. M. , Richardson, S. , & Tuna, I. (2003). Why are earnings kinky? An examination of the earnings management explanation. *Review of Accounting Studies*, 8 (2–3) , 355–384.
- Dietrich, J. R. , Muller, K. A. , III, & Reidl, E. J. (2007). Asymmetric timeliness tests of accounting conservatism. *Review of Accounting Studies*, 12 (1) , 95–124.
- Donohoe, M. P. , and Knechel, W. R. (2009). Muddying the water: the effect of tax aggressiveness, auditor-provided tax services and industry specialization on auditor remuneration. Working paper, University of Florida.
- Dunn, K. A. , & Mayhew, B. W. (2004). Audit firm industry specialization and client disclosure quality. *Review of Accounting Studies*, 9, 35–58.

- Durtschi, C. , & Easton, P. (2005). Earnings management? The shapes of the frequency distributions of earnings metrics are not evidence ipso facto. *Journal of Accounting Research*, 43 (4) , 557–592.
- Durtschi, C. , & Easton, P. (2009). Earnings management? Erroneous inferences based on earnings frequency distributions. *Journal of Accounting Research*, 47 (5) , 1249–1281.
- Ettredge, M. , Kwon, S. Y. , & Lim, C. Y. (2009). Client, industry, and country factors affecting choice of Big N industry expert auditors. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 24 (3) , 433–467.
- Ferguson, A. , & Stokes, D. (2002). Brand name audit pricing, industry specialization, and leadership premiums post Big-8 and Big 6 mergers. *Contemporary Accounting Research*, 19 (1) , 77–110.
- Fleming, D. M. , and Romanus, R. N. (2007). Auditor industry specialization and audit fees surrounding section 404 implementation. Working paper, San Diego State University and Texas Tech University.
- Gramling, A. , & Stone, D. (2001). Audit firm industry expertise: A review and synthesis of the archival literature. *Journal of Accounting Literature*, 20, 1–27.
- Griffin, P. A. , & Lont, D. H. (2007). An analysis of audit fees following the passage of Sarbanes-Oxley. *Asia Pacific Journal of Accounting and Economics*, 14 (2) , 161–192.
- Gul, F. A. , Fung, S. Y. T. , & Jaggi, B. (2009). Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise. *Journal of Accounting and Economics*, 47, 265–287.
- Habib Ahsan (2011). Audit firm industry specialization and audit outcomes: Insights from academic literature. *Research in Accounting Regulation*, 23 (2) , P 114–129
- Huang, Hua. -Wei. , Liu, Li. -Lin. , Raghunandan, K. , Rama & Dasaratha, V. (2007). Auditor industry specialisation, client bargaining power, and audit fees: Further evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26 (1) , 147–158.
- Jacob, J. , & Jorgensen, B. (2007). Earnings management and accounting income aggregation. *Journal of Accounting and Economics*, 43 (2–3) , 369–390.
- Jenkins, D. S. , Kane, G. D. , & Velury, U. (2006). Earnings quality decline and the effect of industry specialist auditors: An analysis of the late 1990s. *Journal of Accounting and Public Policy*, 25, 71–90.
- Jenkins, D. S. , Kane, G. D. , & Velury, U. (2007). Earnings conservatism, audit quality: An examination of the late 1990s. *Journal of Forensic Accounting*, VIII, 287–302.

- Krishnan, G. V. (2003). Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management? *Accounting Horizons*, 17 (Supplement) , 1–16.
- Krishnan, G. V. (2005). The association between Big 6 auditor industry expertise and the asymmetric timeliness of earnings. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 20 (3) , 209–228.
- Kwon, S. Y. , Lim, C. Y. , & Tan, P. M. -S. (2007). Legal systems and earnings quality: the role of auditor industry specialization. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26 (2) , 25–55.
- Lim, C. -Y. , & Tan, H. -T. (2008). Non-audit service fees and audit quality: The impact of auditor specialization. *Journal of Accounting Research*, 46 (1) , 199–246.
- Lim, C. -Y. , & Tan, P. M. S. (2009). Control divergence, timeliness in loss recognition, and the role of industry specialization: Evidence from around the world. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 24 (2) , 295–332.
- Lundholm, R. , & Myers, L. A. (2002). Bringing the future forward: The effect of disclosures on the returns-earnings relation. *Journal of Accounting Research*, 40 (3) , 809–839.
- Mascarenhus, D. , Cahan, S. , & Naiker, V. (2010). The effect of audit specialists on the informativeness of discretionary accruals. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 25 (1) , 53–84.
- Mayhew, B. W. , & Wilkins, M. S. (2003). Audit firm industry specialization as a differentiation strategy: Evidence from fees charges to firms going public. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22 (2) , 33–52.
- Mitra, S. , and Hossain, M. 2010. Auditor's industry specialization and earnings management of firms reporting internal control weaknesses under SOX Section 404. Working paper, Wayne State University and University of Memphis.
- Newman, D. P. , Patterson, E. R. , & Smith, J. R. (2005). The role of auditing in investor protection. *The Accounting Review*, 80 (1) , 289–313.
- Payne, J. L. (2008). The influence of audit firm specialization on analysts' forecast errors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27 (2) , 109–136.
- Romano, R. (2005). The Sarbanes-Oxley Act and the making of quack corporate governance. *Yale Law Journal*, 114 (7) , 1521–1612.
- Romanus, R. N. , Maher, J. J. , & Fleming, D. M. (2008). Auditor industry specialization, auditor changes, and accounting restatements. *Accounting Horizons*, 22 (4) , 389–413.
- Stanley, J. D. , & DeZoort, F. T. (2007). Audit firm tenure and financial restatements: An analysis of industry specialization and fee effects. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26, 131–159.

- Teoh, S. H. , & Wong, T. J. (1993). Perceived auditor quality and the earnings response coefficient. *The Accounting Review*, 68, 346–366.
- Watts, R. L. , & Zimmerman, J. L. (1983). Agency problems, auditing, and the theory of the firm: Some evidence. *Journal of Law & Economics*, 26 (3) , 613–633.
- Zhou, J. , & Elder, R. (2004). Audit quality and earnings management by seasoned equity offering firms. *Asia Pacific Journal of Accounting and Economics*, 11 (2) , 95–120

