

بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابداری در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

سید محمد علوی*

بهزاد قربانی**

وهاب رستمی***

چکیده

هدف این پژوهش، بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابداری در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد. جامعه حسابداران رسمی ایران، کیفیت مؤسسات حسابداری عضو را از طریق بازرسی سالیانه تعیین و اعلام می‌نماید. حال این سؤال مطرح می‌شود که آیا بین کیفیت حسابداری تعیین و اعلام شده از سوی جامعه و سایر شاخص‌های کیفیت حسابداری رابطه‌ای وجود دارد یا خیر؟ نمونه پژوهش، متشکل از ۱۴۲ مؤسسه حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران برای دوره زمانی ۱۳۹۱-۱۳۸۷ است. در پژوهش حاضر، شش فرضیه مورد آزمون قرار گرفته و به بررسی ارتباط بین تعداد شرکا، تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام، تعداد کارکنان حرفه‌ای، تعداد کارها، درآمد سالیانه و قدمت مؤسسه حسابداری با امتیاز کنترل کیفیت مؤسسه حسابداری پرداخته شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها، نشان دهنده رابطه مثبت و معنی دار بین متغیرهای کیفیت حسابداری شامل تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام، تعداد کارکنان حرفه‌ای و قدمت مؤسسه حسابداری با امتیاز کنترل کیفیت حسابداری و رابطه منفی معنی دار میان متغیرهای تعداد شرکا و تعداد کارهای مؤسسه حسابداری با امتیاز کنترل کیفیت حسابداری است. همچنین نتیجه حاصل از آزمون فرضیه پنجم حاکی از عدم وجود رابطه معنی دار بین درآمد سالیانه مؤسسه حسابداری و امتیاز کنترل کیفیت مؤسسه حسابداری بود.

واژه‌های کلیدی: مؤسسه حسابداری، اندازه مؤسسه حسابداری، کیفیت حسابداری، امتیاز کنترل کیفیت مؤسسه حسابداری.

* دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، ایران salavi@iacpa.ir نویسنده مسئول

** استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد خدابنده، ایران

*** استادیار گروه حسابداری دانشگاه پیام نور زنجان، ایران

۱- مقدمه

رسوایی‌های مالی شرکت‌ها، طی دو دهه اخیر، منجر به نشانه رفتن انگشت اتهام به سوی حساب‌رسان و کیفیت حسابداری شده است. در پاسخ به این وقایع، کیفیت حسابداری از سوی قانون‌گذاران در کشورهای پیشرو، مورد توجه و مطالبه جدی قرار گرفت. قانون ساربینز آکسلی در ایالات متحده از سال ۲۰۰۴، شورای گزارشگری مالی انگلستان (FRC) از سال ۲۰۰۳، رهنمود شماره ۸ اتحادیه اروپا (۲۰۰۸)، هیأت پاسخگویی همگانی کانادا (CPAB) از سال ۲۰۰۳ و کمیسیون اوراق بهادار و سرمایه‌گذاری استرالیا (ASIC)، وجود سیستم کنترل کیفیت مؤسسات حسابداری و ارتقای آن را الزامی نمودند. در ایران، نتایج بررسی کیفیت حسابداری در مؤسسات عضو توسط جامعه حسابداران رسمی ایران بررسی و اعلام می‌شود لذا در این زمینه شناسایی متغیرهای محرک، کلیدی و مؤثر کیفیت حسابداری در سطح مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران اهمیت پیدا می‌کند.

۲- بیان مسئله و اهمیت موضوع مورد پژوهش

۲-۱- کیفیت حسابداری:

از آنجا که کیفیت حسابداری چند بعدی و نادیدنی است، پژوهشگران در جستجوی جانشین‌ها یا شاخص‌هایی از کیفیت حسابداری مانند نظر کارشناسان برای تعیین درون‌دادها و نتایج کیفیت حسابداری هستند (حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۶). بعضی از پژوهشگران از برون‌دادهای عینی به عنوان مبنایی برای ارزیابی کیفیت حسابداری استفاده می‌کنند. به عنوان نمونه، وجود نرخ پایینی از دادخواهی در مؤسسه حسابداری یا کسب رتبه خوبی از نظر جایگاه و اعتبار در بررسی هم‌پیشگان، آستانه‌ای برای تعیین کیفیت، قلمداد می‌شوند. در نبود شاخص برای سنجش کیفیت حسابداری می‌توان از شهرت حساب‌رسان استفاده کرد (حساس یگانه و غلام زاده، ۱۳۹۱). پس از پژوهش‌های دی‌آنجلو در (۱۹۸۱)، پالمروس (۱۹۸۸) نیز کیفیت حسابداری را در چارچوب سطح اطمینان تعریف کرد.

از آنجا که هدف حسابداری ارائه اطمینان درباره صورت‌های مالی است، کیفیت حسابداری، احتمال این است که صورت‌های مالی شامل کژنمایی با اهمیت نباشد. اما در این باره باید پاسخ داد، چگونه استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی سطح اطمینان ارائه شده و اعتمادپذیری اطلاعات را ارزیابی می‌کنند. بنابراین، تا هنگامی که حسابداری انجام نشده است، نمی‌توان کیفیت حسابداری را ارزیابی کرد. از این‌رو، تعریف پالمروس (۱۹۸۸)، بر کیفیت واقعی حسابداری تأکید دارد (حساس یگانه و غلام زاده، ۱۳۹۱).

۲-۲- کیفیت حسابداری در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران:

استانداردهای حسابداری شماره (۱) و (۲۲۰)، مدیریت و کارکنان مؤسسات حسابداری را مکلف به طراحی و پیاده‌سازی سیستم کنترل کیفیت نموده است تا اطمینان معقول به دست آورد که الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی رعایت می‌گردد و گزارش‌های حسابداری مناسب شرایط موجود از سوی مدیر مسئول کار و مؤسسه حسابداری صادر می‌شود. جامعه حسابداران رسمی ایران در اجرای مفاد ماده ۳۱ اساسنامه و انجام نظارت حرفه‌ای باید سالیانه حداقل یک بار، کیفیت حسابداری در سطوح مؤسسه حسابداری و کار حسابداری، اعضای خود را بررسی و نتیجه آن را در پایگاه اطلاع‌رسانی جامعه منتشر نماید. لذا جامعه حسابداران رسمی ایران از طریق مراجعه حضوری همکاران کارگروه کنترل کیفیت به مؤسسات حسابداری عضو و تکمیل پرسشنامه کنترل کیفیت مشتمل بر اندازه‌گیری ۳۶ شاخص مربوط، بر مبنای ۱۰۰۰ امتیاز و انتشار امتیاز مکتسبه، کیفیت حسابداری در مؤسسات حسابداری عضو را اندازه‌گیری و به صورت عام اطلاع‌رسانی می‌نماید.

۲-۳- موارد مورد استفاده کیفیت حسابداری در ایران:

در ایران، از یک‌سو، سازمان حسابداری به عنوان تنها مؤسسه حسابداری بخش دولتی و در حد بزرگ، فعالیت می‌نماید و از سوی دیگر، مؤسسات حسابداری خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، عمدتاً کوچک و بعضاً در حد متوسط فعالیت می‌نمایند. موضوع پژوهش حاضر، از اهمیت شناسایی و تبیین ابعاد اصلی کیفیت حسابداری نشأت می‌گیرد. به طور کلی، اعتقاد بر آن است که صورت‌های مالی سالیانه نه تنها حسابداری می‌شود بلکه محتوای آن تحت تأثیر حسابرسان مستقل قرار می‌گیرد. با فرض وجود چنین تأثیری و اعتقاد حسابرسان مبنی بر اینکه عملکرد آنان از طریق کیفیت گزارش‌های سالیانه توسط آنها مورد قضاوت قرار می‌گیرد احتمال بیشتری وجود دارد که مؤسسه‌های حسابداری بزرگ (با وابستگی کمتر به یک یا چند صاحبکار خود) پیشنهاد کنند که اطلاعات بیشتر و با کیفیت‌تری در گزارش‌های سالانه صاحبکاران ارائه شود.

افزون بر این احتمال بیشتری وجود دارد که صاحبکاران با عقاید و نظرات مؤسسه‌های حسابداری بزرگ، بیشتر موافقت کنند. در مقابل مؤسسه‌های حسابداری کوچک، توانایی تأثیرگذاری بر رویه‌های افشای اطلاعات صاحبکار خود را ندارند و تلاش می‌کنند تا نیازهای صاحبکاران را به منظور حفظ کار برآورده کنند (اسدی و دارابی، ۱۳۹۱). در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، موضوع استقلال حسابرسان و کیفیت حسابداری از موضوعات بحث انگیز و چالشی روز می‌باشد. با توجه به «قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی و واگذاری فعالیت‌ها و بنگاه‌های دولتی به بخش غیر دولتی» و خصوصی سازی صنایع بزرگ و پیچیده قاعدتاً در این واگذاری‌ها، تغییر حسابرسان از بخش دولتی به بخش خصوصی،

موضوعیت یافته است. در این زمینه، امور مجامع واحدهای اقتصادی، بازرگانی و خدماتی و نیز مراجع نظارتی در زمینه انتخاب حسابرِس از بخش دولتی یا خصوصی و ارجاع کار حسابرسی به مسئله استقلال حسابرِس و کیفیت حسابرسی مشتمل بر توانایی و شایستگی حسابرِس توجه جدی دارند (اسدی و دارابی، ۱۳۹۱). لذا این واحدها، علاوه بر توجه به امتیاز کنترل کیفیت مؤسسه حسابرسی، به مؤلفه‌هایی عمدتاً ناظر بر اندازه مؤسسه حسابرسی از جمله تعداد شرکا، تعداد حسابداران رسمی تحت استفاده، تعداد کارکنان حرفه‌ای، تعداد کارها، قدمت مؤسسه و مبلغ درآمد سالیانه مؤسسه نیز توجه جدی می‌نمایند. بنابراین بررسی عوامل پیشگفته و تعیین ارتباط هر یک از شاخص‌های مورد استفاده با امتیاز کنترل کیفیت کسب شده توسط مؤسسات حسابرسی، ضرورت جدی پیدا می‌کند. بنابراین دانستن این موضوع اهمیت دارد که آیا رابطه‌ای بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد؟

به عبارت دقیق‌تر، پژوهش حاضر، در پی یافتن پاسخ سؤالات زیر است:

- ۱- آیا بین تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی، رابطه معنی داری وجود دارد؟
- ۲- آیا بین تعداد حسابداران رسمی تحت استفاده مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی، رابطه معنی داری وجود دارد؟
- ۳- آیا بین تعداد کارکنان حرفه‌ای مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی، رابطه معنی داری وجود دارد؟
- ۴- آیا بین تعداد کارهای مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی، رابطه معنی داری وجود دارد؟
- ۵- آیا بین درآمد سالیانه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی، رابطه معنی داری وجود دارد؟
- ۶- آیا بین قدمت مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی، رابطه معنی داری وجود دارد؟

۳- مبانی نظری پژوهش

۳-۱- مدل کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی تابع عوامل متعددی چون توانایی‌های حسابرِس (شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق، و کارایی فنی) و اجرای عملیات حرفه‌ای (شامل استقلال، بی‌طرفی، تردید حرفه‌ای، تضاد منافع، و قضاوت) است (نمازی و همکاران ۱۳۹۰). دی‌آنجلو (۱۹۸۱) تعریفی دو بعدی از کیفیت حسابرسی ارائه کرد که پس از وی از سوی پژوهشگران دیگر نیز به عنوان استاندارد برای کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شد. وی، کیفیت حسابرسی را تابعی از احتمال این موضوع بیان کرد که حسابرِس:

۱ - موارد کژ نمایی با اهمیت در صورت‌های مالی یا سامانه حسابداری صاحبکار را کشف کند،

۲ - کژ نمایی با اهمیت کشف شده را گزارش کند.

بر پایه این تعریف، احتمال این که حسابرس موارد کژ نمایی با اهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرس، و احتمال این بستگی دارد که حسابرس موارد کژ نمایی با اهمیت کشف شده را گزارش کند (حساس یگانه و غلام زاده، ۱۳۹۱).

پژوهشگران حسابداری از سال ۱۹۸۱، برای تعریف، اندازه‌گیری، و مطالعه ابعاد گوناگون کیفیت حسابداری تلاش کرده‌اند. تیتمن و ترومن (۱۹۸۶)، کیفیت حسابداری را اندازه‌گیری درستی اطلاعاتی تعریف کرده‌اند که پس از رسیدگی در اختیار سرمایه‌گذاران قرار می‌گیرد. این تعریف مشابه تعریف پالمروس (۱۹۸۸) از کیفیت حسابداری است. پالمروس (۱۹۸۸) کیفیت حسابداری را بر حسب عاری بودن صورت‌های مالی از کژ نمایی‌های با اهمیت می‌داند. دیویدسون و نیو (۱۹۹۳) تعریف کیفیت حسابداری را توانایی حسابرس در کشف و گزارش کژ نمایی‌های با اهمیت و همچنین کشف دست‌کاری انجام‌شده در سود خالص می‌دانند. اما لام و چنگ (۱۹۹۴) اعتقاد دارند کیفیت خدمات حسابداری، به جای اینکه یکجا بررسی شود، باید برای هر کار حسابداری جداگانه بررسی شود.

از چالش‌های اساسی در تعریف کیفیت حسابداری، ایجاد تمایز بین کیفیت حسابداری و کیفیت حسابرس است. در بسیاری از پژوهش‌ها، هیچ تفاوتی بین این دو قائل نشده‌اند و اغلب آن‌ها را برابر یکدیگر به کار گرفته‌اند (حساس یگانه و غلام زاده، ۱۳۹۱). کیفیت حسابرس به عنوان کیفیت کلی خدمات حسابداری در همه حسابداری‌های مؤسسه تعریف می‌شود، ولی کیفیت حسابداری باید برای هر کار حسابداری به‌طور جداگانه تعریف شود، زیرا مؤسسه حسابداری ممکن است همه‌ی حسابداری‌های خود را در یک سطح کیفی مشابه اجرا نکند. به عبارت دیگر، کیفیت حسابرس مبتنی بر مفهوم کیفی بودن حسابداری‌های مؤسسه حسابداری است، در حالی که کیفیت حسابداری مبتنی بر مفهوم کیفیت واقعی هر یک از کارهای حسابداری است. بنابراین، تمایز قائل شدن بین این دو مفهوم در پژوهش‌های مربوط به کیفیت حسابداری ضروری است. در پژوهش‌های صورت گرفته در بطن بازارهای کارا، برداشت از کیفیت حسابداری باید معرف کیفیت واقعی حسابداری باشد (حساس یگانه و غلام زاده، ۱۳۹۱).

۲-۳- اندازه‌گیری کیفیت حسابداری

در بسیاری از پژوهش‌ها، از بین معیارهای مختلف کیفیت حسابداری مانند حق‌الزحمه، منابع انسانی، دعاوی حقوقی، تجربه صنعت و دوره تصدی‌گری، عامل اندازه مؤسسات حسابداری به عنوان جانشینی برای محاسبه کیفیت حسابداری استفاده شده است (اسدی و دارابی،

۱۳۹۱). یافته‌ها نشان می‌دهد مؤسسه‌های بزرگتر، حق‌الزحمه حسابداری بیشتری نسبت به مؤسسه‌های کوچک‌تر دریافت کرده‌اند. حتی کنترل‌های بعدی برای ریسک حسابداری، اندازه صاحبکار، و پیچیدگی‌های حسابداری گویای این است که بر اساس شناخت مؤسسه حسابداری، پاداش اضافی نیز وجود دارد. اما این پرسش همچنان پا بر جای بود که آیا علت دریافت حق‌الزحمه بیشتر در ازای کیفیت حاصل از رسیدگی‌های آنان بوده است یا نه (پیری و همکاران، ۱۳۹۲). به نظر دی‌آنجلو (۱۹۸۱) مؤسسات حسابداری بزرگ حسابداری بهتری ارائه می‌کنند زیرا از خوش‌نامی بیشتر و منابع بالاتر برای جذب کارمندان خبره برخوردارند. پس از دی‌آنجلو (۱۹۸۱) بررسی‌های متعددی اندازه مؤسسات حسابداری (مؤسسات بزرگ و بین‌المللی حسابداری در برابر دیگر مؤسسات) را به عنوان شاخصی برای سنجش کیفیت حسابداری مورد استفاده قرار دادند و در تحقیقات خود به این نتیجه رسیدند که مؤسسات بزرگ حسابداری، به لحاظ شهرت حرفه‌ای، مهارت بالا در ارائه خدمات مشاوره، تعداد قراردادهای بیشتر، کارمندان و حق‌الزحمه بالاتر، از کیفیت بالاتری برخوردارند (اسدی و دارابی، ۱۳۹۱).

درباره رابطه‌ی بین اندازه مؤسسه حسابداری و کیفیت رسیدگی، نظریه‌های دیگری نیز مطرح شده است. یکی از این نظریه‌ها این بود که مؤسسات حسابداری بزرگتر به دلیل قدرت بیشتر در کاهش دعاوی حقوقی، حق‌الزحمه بالایی دریافت می‌کنند. این موضوع که گویای نظریه نقدشوندگی بود که از سوی لینوکس (۱۹۹۹) ارائه شد. نظریه دیگر این بود که تفاوت واقعی در کیفیت حسابداری وجود ندارد. اما شواهد گویای آن است که مؤسسات بزرگ حسابداری به خوبی شناخته شده‌اند و از شهرتی بهره برده‌اند و کیفیت بالا دارند (ووتن، ۲۰۰۳).

جامعه حسابداران رسمی آمریکا نیز از مسأله کیفیت حسابداری مبتنی بر اندازه شرکت پشتیبانی کرده است. هر چند هنوز این موضوع در بررسی‌ها به طور قطع مورد تأیید قرار نگرفته و نتایج مختلفی توسط پژوهشگران مستند شده است. اما آنچه در این بین مهم به نظر می‌رسد وجود رابطه بین اندازه مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری است (پیری و همکاران، ۱۳۹۲).

۳-۳- شاخص‌های نهادهای حرفه‌ای

در طی سال‌های گذشته، کوشش‌های فراوانی از سوی نهادهای مختلف، برای فراهم کردن شاخص‌هایی برای ارزیابی کیفیت حسابداری، به عمل آمده است ولی روی هم رفته میزان هم‌سویی و یگانگی در میان این شاخص‌ها اندک بوده است. تلاش‌های صورت گرفته توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام که نتیجه آن تدوین تعداد ۴۰ شاخص برای اندازه‌گیری کیفیت حسابداری است.

در ایران نیز جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان نهاد قانونی حاکم و ناظر بر مؤسسات

حسابرسی بر اساس فصل چهارم اساسنامه (بخش نظارت حرفه‌ای) و آئین نامه نظارت حرفه‌ای به صورت سالیانه از مؤسسات حسابرسی بازرسی به عمل می‌آورد. بازرسی از مؤسسات حسابرسی از طریق تکمیل پرسشنامه‌های کنترل کیفیت و تخصیص امتیاز مربوط بر مبنای ۱۰۰۰ امتیاز می‌باشد. حال جهت بررسی ارتباط بین امتیاز کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی که توسط نهاد حرفه‌ای اندازه‌گیری و اعلام شده با شاخص‌های متداول کیفیت حسابرسی حاکم بر اندازه مؤسسه حسابرسی این پژوهش انجام شده است.

۴- پیشینه پژوهش

۴-۱- پژوهش‌های خارجی

اکثر تحقیقات مرتبط با کیفیت حسابرسی، تأثیر عامل اندازه مؤسسه حسابرسی را بر کیفیت حسابرسی بررسی کرده و بر رابطه مثبت بین این دو متغیر صحنه گذاشته‌اند. دی‌آنجلو (۱۹۸۱) معتقد است که مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ‌تر، انگیزه قوی‌تری برای ارائه حسابرسی با کیفیت بالا دارند زیرا مؤسسه‌های بزرگ‌تر به خاطر داشتن تعداد زیاد مشتری علاقه‌مند هستند جهت حفظ آنان، شهرت بهتری در بازار به دست آورند. تصور بر این است که چنین مؤسساتی به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حسابرسان خود و برگزاری آزمون‌های مختلف، خدمات حسابرسی را کیفیت بالاتری ارائه می‌کنند.

کیم و دیگران (۲۰۰۳) در تحقیق خود نشان داده‌اند که تفاوت اثر بخشی مؤسسات حسابرسی بزرگ با مؤسسات حسابرسی کوچک از تضاد بین انگیزه مدیران شرکت‌ها و حسابرسان در گزارشگری نشأت می‌گیرد. هنگامی مدیران دارای انگیزه کافی برای افزایش میزان سود از طریق استفاده از روش‌های حسابداری فزاینده 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.

باود و ویلکینز^۱ (۲۰۰۴)، این دو محقق بلژیکی اثرات اندازه مؤسسه حسابرسی را بر کیفیت حسابرسی در بازار بلژیک برای نمونه‌ای به اندازه ۱۳۰۲ شرکت به آزمون گذاشتند. آنها برای اندازه حسابرسی شاخص‌هایی چون سهم بازار حسابرس، تعداد صاحبکاران مؤسسه حسابرسی، تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی، جمع دارایی‌ها و جمع سود عملیاتی مؤسسه حسابرسی قرار دادند. فرضیه تحقیق آنها این بود که «بین اندازه شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد». در نهایت نتایج تحقیقات ایشان نشان داد که رابطه معناداری بین اندازه حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود ندارد.

تخصص صنعت حسابرسی بر مبنای دارایی‌های شرکت‌های صاحبکار به نسبت کل

دارایی های شرکت‌ها در صنعت خاص و اندازه حسابرسی بر اساس ۵ بزرگ یا غیر ۵ بزرگ بودن مؤسسات حسابرسی سنجیده شد. نتیجه تحقیق نشان داد که شرکت‌هایی که توسط حسابرسان با کیفیت‌تر حسابرسی می‌شوند، پیش بینی سود صحیح‌تری دارند و شرکت‌هایی که توسط حسابرسان غیر ۵ بزرگ حسابرسی می‌شوند، انحراف پیش بینی سود بیشتری دارند.

در پژوهش لویی‌س هنوک^۱ (۲۰۰۵) مشخص شد، مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر معمولاً خدمات بهتری را نسبت به مؤسسات کوچک‌تر ارائه می‌دهند اما مواردی هم یافت شد که مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر مشاوره بهتری را به صاحبکاران خود ارائه می‌دهند. چانتائو و همکاران (۲۰۰۷) در پژوهش خود به تجزیه و تحلیل شناخت 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 حسابرسی وجود دارد.

جری و مایکل (۲۰۰۹) ارتباط حجم کاری بالا و کیفیت حسابرسی را بررسی کردند. نتایج نشان داد حجم کاری بالا، کیفیت حسابرسی بالایی را ایجاد می‌کند. آنان اشاره می‌کنند که اگرچه شواهد قابل قبولی مبنی بر بالا بودن کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر وجود دارد ولی این به این معنی نیست که ادعا کنیم در مؤسسات کوچک‌تر، کیفیت حسابرسی پایین وجود دارد.

چن و هسو (۲۰۰۹) برای بررسی این که آیا ارتباط مثبتی بین اندازه حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد و بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی را از سرمایه‌انسانی (تحصیلات، تجربه، گواهی، آموزش، تلاش) استخراج کردند و اندازه حسابرسی را در سه سطح (بزرگ، متوسط، کوچک) تجزیه کردند. آنها دریافتند که رابطه مثبتی بین اندازه حسابرسی و کیفیت حسابرسی مؤسسات بزرگ حسابرسی نسبت به مؤسسات کوچک حسابرسی وجود دارد، اما این تفاوت در مورد مؤسسات حسابرسی متوسط نسبت به کوچک صدق نمی‌کند. همچنین آنها بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی مؤسسات بزرگ حسابرسی نسبت به مؤسسات کوچک حسابرسی رابطه مثبت بالایی یافتند، اما این موضوع بین مؤسسات حسابرسی متوسط و کوچک تفاوتی ندارد. در هر صورت شواهد تجربی آنها از اندازه حسابرسی به عنوان مبنایی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی حمایت می‌کند و نشان می‌دهد که مؤسسات بزرگ حسابرسی با کیفیت حسابرسی بالا، حق الزحمه اضافی دارند.

جونگ و همکاران (۲۰۰۹) از نمونه بزرگی از شرکت‌های صاحبکار حسابرسی در ایالات متحده برای دوره ۲۰۰۰-۲۰۰۵ استفاده کردند، آنها رابطه اندازه مؤسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی و قیمت‌گذاری حسابرسی را بررسی کردند. در این تحقیق کیفیت حسابرسی از طریق

اقدام تعهدی غیرعادی و اندازه مؤسسه از دو طریق (۱) تعداد صاحبکاران هر مؤسسه و (۲) جمع حق الزحمه های کسب شده توسط هر مؤسسه اندازه گیری شده است. نتایج نشان می دهد که پس از کنترل اندازه مؤسسه حسابرسی در سطح ملی و تخصص صنعت در سطح موسسه، اندازه مؤسسه ارتباط مثبت با اهمیتی با کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی دارد. جف و همکاران (۲۰۱۰)، کیفیت حسابرسی چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی و مؤسسات حسابرسی درجه ۲ را برای دوره ۲۰۰۶-۲۰۰۳ مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق آنان نشان می دهد سطح اقدام تعهدی غیرعادی صاحبکارانی که توسط چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی شده اند با صاحبکارانی مشابه است که توسط حسابرسان درجه ۲ حسابرسی شده اند. الاستیر و همکاران (۲۰۱۱) به مطالعه این موضوع پرداختند که آیا می توان تفاوت کیفیت حسابرسی چهار مؤسسه بزرگ در مقابل چهار مؤسسه غیر بزرگ را به مشخصات صاحبکاران نسبت داد؟ در این بررسی از موضوعات کیفیت حسابرسی، اقدام تعهدی اختیاری، هزینه حقوق صاحبان سهام پیش بینی شده و صحت پیش بینی تحلیل گر استفاده شده است. نتایج نشان می دهد که تفاوت در این موارد بین چهار مؤسسه بزرگ و چهار مؤسسه غیر بزرگ حسابرسان تا حد زیادی با خصوصیات صاحبکاران و به طور خاص با اندازه صاحبکار منطبق است.

۲-۴- پژوهش های داخلی

هدف اصلی تحقیق آقایی (۱۳۸۱)، شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه استفاده کنندگان و حسابرسان مستقل است. در این تحقیق با استفاده از متون و ادبیات حسابرسی، استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، بیانیه ها و با لحاظ داشتن شرایط محیطی ایران، سیزده عامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل شناسایی شده است. اطلاعات لازم برای تحقق بخشیدن به اهداف تحقیق با استفاده از پرسشنامه جمع آوری شده است. که نتایج تحقیق نشان داد دو عامل اندازه حسابرسی و تخصص در صنعت جزء عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی است.

ناظمی اردکانی (۱۳۸۸)، در تحقیق خود به بررسی رابطه بین تخصص حسابرسی در صنعت و گزینه های مختلف مدیریت سود پرداخت. وی تعداد ۱۱۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را، در طی دوره زمانی ۱۳۸۱ الی ۱۳۸۶، به منظور بررسی این موضوع مورد آزمون قرار داد. فرضیه تحقیق وی این بود که اقدام تعهدی اختیاری شرکت های دارای حسابرسی متخصص در صنعت نسبت به سایر شرکت ها کمتر است. او برای اقدام تعهدی اختیاری از مدل جونز استفاده کرد و برای تخصص در صنعت حسابرسی از ارزش بازار استفاده کرد. نتیجه تحقیق وی این بود که شرکت هایی که حسابرسی آنها، متخصص در صنعت می باشد، دارای مدیریت اقدام تعهدی پایین تری هستند.

حساس یگانه و آذین فر (۱۳۸۹) در تحقیق خود به بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری و اندازه مؤسسه حسابداری پرداختند. به همین منظور مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی در زمره حسابرس کوچک (مؤسسات حسابداری کوچک) و سازمان حسابداری به دلیل کارکنان زیاد و قدمت بیشتر در زمره حسابرس بزرگ قرار گرفت. برای بررسی کیفیت نیز معیار پژوهشگران، مقایسه تحریفات کشف شده و گزارش شده در گزارش‌های حسابداری به تفکیک پنج نوع تحریف، از طریق مقایسه گزارش حسابداری سال جاری و گردش سود یا زیان انباشته سال آتی انجام می‌شود. روش مورد استفاده، روش پژوهش دو وجهی بوده و تجزیه و تحلیل‌های آماری صورت گرفته در این پژوهش مبین رابطه معنادار و معکوس کیفیت حسابداری و اندازه حسابرس (مؤسسه حسابداری) است.

تحقیق نمازی و همکاران (۱۳۹۰)، به بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری و مدیریت سود می‌پردازد. بررسی تعیین کیفیت حسابداری از دو معیار اندازه مؤسسه حسابداری و دوره تصدی حسابرس و به منظور محاسبه مدیریت سود از مدل تعدیل شده جونز استفاده شده است. همچنین در این پژوهش تعداد ۶۱ شرکت در دوره زمانی ۱۳۸۰-۱۳۸۶ مورد آزمون قرار گرفته‌اند. فرضیه‌های تحقیق حاضر این بود که بین اندازه و دوره تصدی مؤسسه حسابداری و مدیریت سود رابطه وجود دارد. نتایج نشان می‌دهد که بین اندازه حسابرس و مدیریت سود رابطه مثبت ولی غیر معنی دار و بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود رابطه مثبت و معنی دار وجود دارد.

۵- فرضیات پژوهش

با توجه به نتایج تحقیق گال و همکاران (۲۰۱۱) که نشان می‌داد بین اندازه مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری همبستگی وجود دارد، فرضیه‌های اول تا چهارم تحقیق حاضر در این راستا در پی بررسی موضوع مذکور در ایران به شرح زیر تدوین و ارائه شدند:

فرضیه اول: بین تعداد شرکای مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری، رابطه معنی داری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین تعداد کارکنان حرفه‌ای مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری، رابطه معنی داری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری، رابطه معنی داری وجود دارد.

فرضیه چهارم: بین تعداد کارهای مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری، رابطه معنی داری وجود دارد.

فرضیه پنجم: بین درآمد سالیانه مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری، رابطه معنی داری وجود دارد.

فرضیه ششم: بین قدمت مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری، رابطه معنی داری وجود دارد.

۶- روش پژوهش

۶-۱- نوع روش پژوهش

این تحقیق از دیدگاه تقسیم بندی بر مبنای هدف، تحقیقی کاربردی است زیرا هدف تحقیق‌های کاربردی توسعه دانش کاربردی در زمینه خاص است. به عبارت دیگر، تحقیق‌های کاربردی به سمت کاربرد عملی دانش هدایت می‌شوند. از سوی دیگر بر اساس چگونگی جمع آوری داده‌ها، تحقیق حاضر از نوع تحقیق‌های توصیفی است. اجرای تحقیق‌های توصیفی، می‌تواند تنها برای شناخت بیشتر شرایط موجود و یا به منظور یاری رساندن به فرایند تصمیم‌گیری باشد. با توجه به اینکه هدف تحقیق رسیدن به این پاسخ است که آیا متغیرهای اندازه مؤسسه با کیفیت حسابداری رابطه دارد یا خیر؟ از این رو از میان دسته بندی‌های مختلف تحقیق توصیفی، تحقیق حاضر از نوع همبستگی است.

با توجه به نوع داده‌های تحقیق که از نوع تاریخی و پس رویدادی می‌باشد، برای گردآوری اطلاعات مرتبط با داده‌های مورد نیاز آزمون فرضیه‌های تحقیق همچنین مبنای نظری تحقیق، از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است. داده‌های مورد نیاز آزمون فرضیه تحقیق، از سایت اینترنتی جامعه حسابداران رسمی ایران و اطلاعات واحد کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران استخراج شده است.

۶-۲- روش و ابزار جمع آوری و آماده سازی داده‌ها

برای گردآوری اطلاعات، با توجه به ماهیت این تحقیق از دو روش میدانی و کتابخانه‌ای استفاده و برای تجزیه و تحلیل داده‌ها در دو مرحله مجزا اقدام شده است. در مرحله نخست با کمک فنون آمار توصیفی به توصیف وضعیت عمومی توزیع جامعه مورد بررسی با شاخص‌های میانگین و میانه و انحراف معیار و سایر شاخص‌های مرتبط پرداخته و در مرحله بعد ابتدا به بررسی وضعیت نرمال بودن جامعه مورد بررسی شده است. در نهایت با کمک فنون آمار استنباطی تحلیل واریانس، آزمون مقایسه زوجی و ضریب همبستگی و رگرسیون به آزمون فرضیه‌ها پرداخته، به نحوی که نتایج قابل تعمیم به کل جامعه مورد بررسی باشد. برای پردازش و تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزارهای EXCEL و SPSS استفاده شده است.

۳-۶- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری مورد مطالعه این تحقیق، داده های مربوط به مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در دوره زمانی سال ۱۳۸۷ لغایت ۱۳۹۱ می باشد که این داده ها به طور سالیانه هنگام کنترل کیفیت مؤسسات توسط جامعه حسابداران رسمی ایران جمع آوری شده و در دسترس است.

با توجه به حجم محدود جامعه آماری برای گردآوری داده های تحقیق، نمونه تحقیق به صورت نمونه گیری در دسترس شامل همه مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی می باشد که تا پایان سال ۱۳۸۹ به عضویت جامعه درآمده باشند. بر اساس سال تاسیس مؤسسات حسابداری کلیه داده های مربوط به مؤسسه حسابداری منعکس و مؤسسه فاقد داده، به طور سیستماتیک حذف می شود.

تعداد کل شرکتها تا پایان سال ۹۱ شامل ۲۲۵ مؤسسه می باشد. در این تحقیق برای همگن سازی جامعه آماری از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است.

جدول (۱): نحوه انتخاب مؤسسات حسابداری نمونه

۲۲۵	تعداد مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران تا پایان سال ۱۳۹۱
۶۸	حذف مؤسساتی که از ابتدای سال ۱۳۸۷ لغایت ۱۳۹۱ به طور کامل فاقد امتیاز کنترل کیفیت بودند.
۱۵	حذف مؤسسات فاقد داده
۱۴۲	موسسه های باقی مانده در نمونه آماری تحقیق

لذا با توجه به محدودیت های پیش گفته تعداد ۱۴۲ مؤسسه حسابداری دوره ۵ ساله (۷۱۰ سال - مؤسسه) به عنوان نمونه قابل دسترسی انتخاب شدند.

۷- مدل و الگوهای تحقیق

$$Quality_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 n_{1it} + \alpha_2 n_{2it} + \alpha_3 n_{3it} + \alpha_4 n_{4it} + \alpha_1 IN_{it} + OLD_{it}$$

$Quality_{it}$: کیفیت مؤسسه حسابداری i در دوره t

n_{1it} : تعداد شرکای مؤسسه حسابداری i در دوره t

n_{2it} : تعداد کارکنان حرفه ای مؤسسه حسابداری i در دوره t

n_{3it} : تعداد حسابداران رسمی مؤسسه حسابداری i در دوره t

n_{4it} : تعداد کارهای مؤسسه حسابداری i در دوره t

IN_{it} : درآمد سالیانه مؤسسه حسابداری i در دوره t
 OLD_{it} : قدمت مؤسسه حسابداری i در دوره t

۷-۱- تبیین و اندازه‌گیری متغیرهای مستقل

متغیرهای مستقل این تحقیق، عناصر اصلی تشکیل دهنده اندازه مؤسسه حسابداری می‌باشند. به عبارت دیگر، اندازه مؤسسه حسابداری متأثر از تعداد شرکا، تعداد کارکنان حرفه‌ای، تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام، تعداد کارهای حسابداری، مبلغ درآمد سالیانه و قدمت فعالیت مؤسسه حسابداری می‌باشد.

۷-۲- تبیین و اندازه‌گیری متغیرهای وابسته

در این پژوهش، امتیاز کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابداری به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده است. شاخص کیفیت حسابداری در این تحقیق امتیازهای متعلق به هر یک از مؤسسات حسابداری است که توسط جامعه حسابداران رسمی ایران به صورت سالیانه منتشر می‌شود.

۷-۳- نتایج تجزیه و تحلیل آمار توصیفی

تجزیه و تحلیل توصیفی به بررسی شاخص‌های مرکزی و پراکندگی داده‌های تحقیق می‌پردازد. به منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات، ابتدا لازم است آماره‌های توصیفی داده‌های تحت بررسی محاسبه شود. در جدول ۲ شاخص‌های مرکزی و پراکندگی مربوط به متغیرهای تحقیق در کل دوره تحقیق نشان داده شده است.

جدول (۲): تحلیل توصیفی متغیرها در کل دوره تحقیق

	تعداد	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار
$Quality_{it}$	۷۱۰	۶۹۶	۸۸۴	۷۸۴	۴۷٫۵۹۷
n_{1it}	۷۱۰	۱	۸	۳/۴۱	۰/۸۳۳
n_{2it}	۷۱۰	۲	۲٫۷۸۸	۳۵/۶۰	۱۰۶٫۵۴۶
n_{3it}	۷۱۰	۰	۷	۰/۴۴	۰/۹۸۵
α_4	۷۱۰	۱	۱٫۳۴۸	۱۰۰/۷۹	۱۰۵٫۸۷۶
IN_{it}	۷۱۰	۲٫۰۲۰٫۲۱۱	۷۱۶٫۷۸۴٫۳۹۲	۷۶٫۵۰۰٫۰۴۵/۵	۷٫۷۶۹
OLD_{it}	۷۱۰	۳۹۳	۸٫۸۳۷	۲٫۶۹۴	۱٫۰۱۶/۶۹

تجزیه و تحلیل توصیفی متغیر کیفیت مؤسسه حسابداری نشان می‌دهد که به طور میانگین، کیفیت مؤسسات حسابداری نمونه آماری در طول دوره تحقیق، ۷۸۴ بوده است. نتایج انحراف معیار نشان می‌دهد متغیرهای تعداد کارکنان حرفه‌ای (n_{2ii})، تعداد کارها (n_{4ii}) و قدمت (OLD_{ii}) مؤسسات حسابداری نمونه دارای بیشترین نوسان و پراکندگی می‌باشند، با توجه به فاصله زیاد حداقل و حداکثر نیز می‌توان به این نتیجه دست یافت. این موضوع نشان می‌دهد متغیرهای یاد شده در طی دوره پژوهش، از ثبات و پایداری پائینی برخوردار بوده‌اند.

ارقام حداقل و حداکثر نیز نشان‌دهنده کمترین و بیشترین مشاهده برای هر متغیر می‌باشند. برای نمونه، رقم ۶۹۶ به عنوان حداقل و رقم ۸۸۴ به عنوان حداکثر متغیر Quality و رقم ۱ به عنوان حداقل و رقم ۸ به عنوان حداکثر متغیر n_{1ii} نشان‌دهنده کمترین و بیشترین تعداد شرکای موجود در مؤسسات حسابداری نمونه می‌باشد.

۴-۷- بررسی نرمال بودن متغیر وابسته تحقیق:

در این تحقیق، متغیر کیفیت مؤسسه حسابداری به عنوان متغیر وابسته الگوی آزمون فرضیات می‌باشد. نرمال بودن متغیر وابسته، از فرض‌های اولیه مدل‌های رگرسیونی است. در آمار استنباطی برای بررسی نرمال بودن داده‌ها از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف استفاده می‌شود. فرضیه‌های آماری مربوط به این آزمون به صورت ذیل می‌باشد.

H_0 : توزیع داده‌ها نرمال است.

H_1 : توزیع داده‌ها نرمال نیست.

نتایج حاصل از آزمون آماری فوق در جدول ۳ آمده است.

جدول (۳): آزمون نرمال بودن متغیر وابسته

آزمون کلموگروف اسمیرنوف			متغیر وابسته
سطح معنی داری	درجه آزادی	آماره آزمون	
۰/۰۰۰	۷۱۰	۲٫۶۴۷	کیفیت مؤسسه حسابداری

نتیجه آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف در جدول (۳) نشان داده شده است همان‌طور که می‌بینیم Sig متغیر کیفیت مؤسسه حسابداری کمتر از ۵٪ می‌باشد بنابراین فرض H_1 تایید می‌شود به عبارت دیگر، متغیر وابسته نرمال نمی‌باشد.

با توجه به اینکه برای استفاده از رگرسیون، نرمال بودن متغیر وابسته کافی است، بنابراین صرفاً نتایج حاصل از نرمال سازی داده ها ارائه می شود. برای نرمال کردن توزیع داده ها از آنها $Ln\left(\frac{1}{V_2}\right)$ گرفته شد. جدول (۴) آماره Z و مقدار Sig داده ها برای متغیر وابسته را پس از گرفتن LN نشان می دهد. جدول (۴): آزمون نرمال بودن متغیرهای وابسته

آزمون کلموگروف اسمیرنوف			متغیر وابسته
سطح معنی داری	درجه آزادی	آماره آزمون	
۰/۰۵۲	۷۱۰	۱٫۳۵۲	کیفیت مؤسسه حسابداری

با توجه به سطح معنی داری بدست آمده از آزمون کلموگروف- اسمیرنوف که بیشتر از سطح خطای آزمون $(\alpha=0/05)$ است؛ می توان فرضیه H_0 آزمون را پذیرفت. بنابراین مقادیر مربوط به متغیر کیفیت حسابداری از یک توزیع نزدیک به توزیع نرمال پیروی می کند.

۸- برآورد مدل تحقیق

بر اساس جدول ۵ مدل تحقیق به شرح زیر است:

جدول (۵): نتایج تحلیل آماری برای آزمون فرضیه های تحقیق

$$Quality_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 n_{1it} + \alpha_2 n_{2it} + \alpha_3 n_{3it} + \alpha_4 n_{4it} + \alpha_1 IN_{it} + OLD_{it} + \varepsilon_{it}$$

R ²	آماره دوربین واتسون		آماره F	سطح معنی داری F	
۰/۲۰	۱/۷۹۶		۲٫۴۳۲	۰/۰۰۰	
متغیر	اندازه ضریب β (استاندارد شده)	آماره t	سطح معنی داری (P-value)	آزمون های هم خطی	
				تلورانس	عامل تورم واریانس
n_{1it}	-۰/۰۴۵	-۱٫۰۶۴	۰/۰۲۸	۰/۷۸۲	۱٫۲۸۰
n_{2it}	۰/۰۶۰	۱٫۰۹۰	۰/۰۰۱	۰/۹۱۷	۱٫۰۹۰
n_{3it}	۰/۰۵۷	۱٫۱۷۲	۰/۰۴۲	۰/۵۹۲	۱٫۶۸۹
α_4	-۰/۱۱۸	-۲٫۱۶۲	۰/۰۳۱	۰/۴۶۸	۱٫۱۳۷
IN_{it}	۰/۰۲۵	۰/۳۷۰	۰/۷۱۲	۰/۳۰۶	۱٫۲۶۴
OLD_{it}	۰/۰۹۹	۲/۴۰۸	۰/۰۱۶	۰/۸۲۹	۱٫۲۰۷

در بخش اول جدول شماره ۵ نتایج حاصل از برآزش خلاصه الگوی رگرسیونی ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد که ضریب تعیین رگرسیون به میزان ۰/۲ می‌باشد و این الگو توانسته است ۲۰ درصد از تغییرات متغیر وابسته را از طریق تغییرات متغیرهای مستقل تبیین نماید. آماره دوربین واتسون بین ۱/۵ تا ۲/۵ می‌باشد، بنابراین بین خطاهای الگوی رگرسیونی خود همبستگی وجود ندارد.

نتایج تحلیل واریانس رگرسیون (ANOVA) که بر اساس آماره F در خصوص آن تصمیم‌گیری می‌شود؛ برای الگوی برآزش داده شده در آزمون فرضیه اول در دو ستون آخر جدول ۵ آمده است. فرضیه‌های آماری مربوط به تحلیل آماره F به صورت ذیل می‌باشد:

$H_0 = \beta_i = 0$: الگوی رگرسیونی معنی دار نیست

$H_1 = \beta_i \neq 0$: الگوی رگرسیونی معنی دار است

سطح معنی داری آماره F کمتر از سطح خطای آزمون ($\alpha = 0/05$) است و در نتیجه فرض H_0 فوق رد می‌شود و الگوهای برآورد شده به لحاظ آماری معنی دار و روابط بین متغیرهای تحقیق، خطی می‌باشد.

بخش دوم جدول ۵ نتایج تحلیل آماری برای ضرایب متغیرهای مستقل الگوی رگرسیونی را نشان می‌دهد. این نتایج نوع، شدت و معنی داری ارتباط هر یک از متغیرهای مستقل وارد شده به الگوی رگرسیونی با متغیر وابسته را نشان می‌دهد.

نتایج حاصل از آزمون‌های هم خطی در دو ستون آخر بخش دوم جدول وارد شده است. آماره‌های این آزمون یک هم خطی جزئی بین متغیرهای مستقل را نشان می‌دهند که این امر ناشی از تعاملی بودن متغیرهای مذکور است و در مجموع مدل برآزش شده، اعتبار لازم برای اظهار نظر در خصوص ارتباطات بین متغیرهای مستقل و وابسته را دارد.

۹- خلاصه یافته‌های پژوهش

۹-۱- نتیجه آزمون فرض اول:

بین تعداد شرکای مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری، رابطه معنی داری وجود دارد. بر اساس نتایج بدست آمده آزمون فرضیه اول طبق جدول (۵)، ضرایب برآوردی برای متغیر تعداد شرکای مؤسسه حسابداری (n_{1ii}) به میزان ۰/۴۵- و با سطح معناداری ۰/۰۲۸ می‌باشد. این یافته حاکی از منفی و معنادار بودن این ضریب است. این امر نشان دهنده ارتباط معکوس تعداد شرکای مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری می‌باشد. به طوری که با افزایش تعداد شرکا، کیفیت مؤسسه حسابداری کاهش می‌یابد. در نتیجه با آزمون

انجام شده، فرضیه مقابل (H_1) مبنی بر وجود رابطه متغیر مورد نظر (تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی (n_{1it})) با کیفیت مؤسسه حسابرسی ($Quality_{it}$) پذیرفته می‌شود. پذیرش این فرض در راستای مبنای نظری تحقیق بوده و می‌توان آن را با اندازه مؤسسه و تحقیقات انجام شده در این زمینه و در توافق با آنها دانست. همچنین وجود شرکای بیشتر را می‌توان در ارتباط با نظرات بیشتر دانست. بدین صورت که به صورت معمول مؤسسات دارای شرکای بیشتر، با بهره‌وری از نظرات انجام شده توسط شرکا از کیفیت حسابرسی بیشتری برخوردار خواهد بود. از این رو این یافته در انطباق با یافته‌های لوییس و هنوک (۲۰۰۵) و کیم و دیگران (۲۰۰۳) و در تضاد با یافته‌های باود و ویلکینز (۲۰۰۴) می‌باشد. این تفاوت را در مورد تحقیقات داخلی می‌توان ناشی از تفاوت سال‌های مورد بررسی و در مورد تحقیقات خارجی هم سال‌های مورد بررسی و هم تفاوت‌های محیطی و فرهنگی دانست.

۹-۲- نتیجه آزمون فرض دوم:

بین تعداد کارکنان حرفه‌ای مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد. بر اساس نتایج بدست آمده آزمون فرضیه دوم طبق جدول (۵)، ضرایب برآوردی برای متغیر تعداد کارکنان حرفه‌ای مؤسسه حسابرسی (n_{2it}) به میزان ۰/۰۶۰ و با سطح معناداری ۰/۰۰۱ می‌باشد. این یافته حاکی از مثبت و معنادار بودن این ضریب است. این امر نشان دهنده ارتباط مستقیم تعداد کارکنان حرفه‌ای مؤسسه حسابرسی و کیفیت مؤسسه حسابرسی می‌باشد. به طوری که با افزایش تعداد کارکنان حرفه‌ای مؤسسه حسابرسی، کیفیت مؤسسه حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. در نتیجه با آزمون انجام شده، فرضیه مقابل (H_1) مبنی بر وجود رابطه متغیر مورد نظر (تعداد کارکنان حرفه‌ای مؤسسه حسابرسی (n_{2it})) با کیفیت مؤسسه حسابرسی ($Quality_{it}$) پذیرفته می‌شود. وجود تعداد کارکنان بیشتر دال بر بزرگ‌تر بودن مؤسسه دارد و در صورت تقسیم کار مناسب می‌تواند به بررسی‌های دقیق‌تر منجر شود. از این رو این یافته در انطباق با یافته‌های لوییس و هنوک (۲۰۰۵) و کیم و دیگران (۲۰۰۳) و در تضاد با یافته‌های باود و ویلکینز (۲۰۰۴) می‌باشد. این تفاوت را در مورد تحقیقات داخلی می‌توان ناشی از تفاوت سال‌های مورد بررسی و در مورد تحقیقات خارجی هم سال‌های مورد بررسی و هم تفاوت‌های محیطی و فرهنگی دانست.

۹-۳- نتیجه آزمون فرض سوم:

بین تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد.

بر اساس نتایج بدست آمده آزمون فرضیه سوم طبق جدول (۵)، ضرایب برآوردی برای متغیر تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام مؤسسه حسابرسی (n_{3it}) به میزان ۰/۰۵۷ و با سطح معناداری ۰/۰۴۲

می‌باشد. این یافته حاکی از مثبت و معنادار بودن این ضریب است. این امر نشان دهنده ارتباط مستقیم تعداد حسابداران رسمی و کیفیت مؤسسه حسابداری می‌باشد. به طوری که با افزایش تعداد حسابداران رسمی مؤسسه حسابداری، کیفیت مؤسسه حسابداری نیز افزایش می‌یابد. در نتیجه با آزمون انجام شده، فرضیه مقابل (H_1) مبنی بر وجود رابطه متغیر مورد نظر (تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام مؤسسه حسابداری (n_{3it}) با کیفیت مؤسسه حسابداری ($Quality_{it}$) پذیرفته می‌شود. پذیرش این فرضیه در انطباق با یافته‌های مرتبط با تحقیقات مربوط با دانش و تخصص مؤسسات حسابداری است. این یافته در انطباق با نتایج تحقیق ناظمی اردکانی (۱۳۸۸) می‌باشد.

۴-۹- نتیجه آزمون فرض چهارم:

بین تعداد کارهای مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری رابطه معنی داری وجود دارد. بر اساس نتایج بدست آمده آزمون فرضیه چهارم طبق جدول (۵)، ضرایب برآوردی برای متغیر تعداد کارهای مؤسسه حسابداری (n_{4it}) به میزان $-0/118$ و با سطح معناداری $0/031$ می‌باشد. این یافته حاکی از منفی و معنادار بودن این ضریب است. این امر نشان دهنده ارتباط معکوس تعداد کارهای مؤسسه حسابداری و کیفیت مؤسسه حسابداری می‌باشد. به طوری که با افزایش تعداد کارهای مؤسسه حسابداری، کیفیت مؤسسه حسابداری کاهش می‌یابد. در نتیجه با آزمون انجام شده، فرضیه مقابل (H_1) مبنی بر وجود رابطه متغیر مورد نظر (تعداد کارهای مؤسسه حسابداری (n_{4it}) با کیفیت مؤسسه حسابداری ($Quality_{it}$) پذیرفته می‌شود. طرح این فرض مطابق با مبانی نظری تحقیق صورت گرفته است. بر اساس مبانی نظری تحقیق، افزایش تعداد کارهای مؤسسه از وابستگی نسبت به کارفرما کاسته و از این رو استقلال مؤسسه را به همراه آورده و سبب افزایش کیفیت حسابداری می‌گردد. از سوی دیگر، با افزایش کارهای مؤسسه، تجربه مؤسسه افزوده می‌شود. اما نظر به اینکه در ایران حجم کار مؤسسات حسابداری عمدتاً شامل کارهای حسابداری و خدمات مالی است و ترکیب و تناسب هر یک از خدمات مذکور در یک مؤسسه حسابداری بر اهمیت به کیفیت حسابداری در آن مؤسسه تأثیر متفاوتی دارد. لذا این فرض در کشور ما مصداق ندارد. همچنین این یافته در انطباق با یافته‌های نمازی و همکاران (۱۳۹۰) می‌باشد.

۵-۹- نتیجه آزمون فرض پنجم:

بین درآمد سالیانه مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری رابطه معنی داری وجود دارد. بر اساس نتایج بدست آمده آزمون فرضیه پنجم طبق جدول (۵)، ضرایب برآوردی برای متغیر تعداد درآمد سالیانه مؤسسه حسابداری (IN_{it}) به میزان $0/125$ و با سطح معناداری $0/112$ می‌باشد. این یافته حاکی از عدم ارتباط معنی دار درآمد سالیانه مؤسسه حسابداری و کیفیت مؤسسه حسابداری می‌باشد. در نتیجه با آزمون انجام شده، فرضیه صفر (H_0) مبنی بر

عدم وجود رابطه متغیر مورد نظر (درآمد سالیانه مؤسسه حسابرسی (IN_{it}) با کیفیت مؤسسه حسابرسی ($Quality_{it}$) پذیرفته می‌شود. رد این فرضیه می‌تواند بدین صورت توجیه شود که داشتن درآمد بالاتر لزوماً ناشی از کیفیت حسابرسی بالاتر نبوده و می‌تواند بر اثر داشتن مشتریان بزرگ‌تر بوده که داشتن چنین مشتریانی بر وابستگی نسبت به صاحبکار می‌افزاید. همچنین داشتن درآمد بالاتر می‌تواند ناشی از سایر خدمات مؤسسه مثل خدمات مشاوره‌ای باشد.

۶-۹- نتیجه آزمون فرض ششم:

بین قدمت مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد. بر اساس نتایج بدست آمده آزمون فرضیه ششم طبق جدول (۵)، ضرایب برآوردی برای متغیر قدمت مؤسسه حسابرسی (OLD_{it}) به میزان ۰/۰۹۹ و با سطح معناداری ۰/۰۱۶ می‌باشد. این یافته حاکی از مثبت و معنادار بودن این ضریب است. این امر نشان‌دهنده ارتباط مستقیم قدمت مؤسسه حسابرسی و کیفیت مؤسسه حسابرسی می‌باشد. به طوری که با افزایش قدمت مؤسسه حسابرسی، کیفیت مؤسسه حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. در نتیجه با آزمون انجام شده، فرضیه مقابل ($H1$) مبنی بر وجود رابطه متغیر مورد نظر (قدمت مؤسسه حسابرسی) (OLD_{it}) با کیفیت مؤسسه حسابرسی ($Quality_{it}$) پذیرفته می‌شود. با افزایش سن مؤسسه حسابرسی بر شهرت آن افزوده شده و لذا این فرض در ارتباط مستقیم با یافته‌های مرتبط با شهرت حسابرسی می‌باشد. در مؤسسه‌هایی با قدمت بیشتر، نام تجاری و برند ایجاد شده برای شرکت سبب می‌گردد تا حسابرسان به منظور حفظ اعتبار حرفه، شهرت حرفه‌ای خود و اجتناب از دعاوی قضایی علیه خود، به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی باشند (نمازی و همکاران، ۱۳۹۰). این یافته در انطباق با یافته‌های نمازی و همکاران (۱۳۹۰) می‌باشد. جدول زیر به طور خلاصه نشان دهنده فرضیات تحقیق و نتایج حاصل می‌باشد.

جدول (۶): نتایج آزمون فرضیات

نتیجه	فرضیه‌ها	
پذیرش فرضیه	بین تعداد شرکای مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری رابطه معنی داری وجود دارد.	فرضیه اول
پذیرش فرضیه	بین تعداد کارکنان حرفه‌ای مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری رابطه معنی داری وجود دارد.	فرضیه دوم
پذیرش فرضیه	بین تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری رابطه معنی داری وجود دارد.	فرضیه سوم
پذیرش فرضیه	بین تعداد کارهای مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری رابطه معنی داری وجود دارد.	فرضیه چهارم
رد فرضیه	بین درآمد سالیانه مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری رابطه معنی داری وجود دارد.	فرضیه پنجم
پذیرش فرضیه	بین قدمت مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری رابطه معنی داری وجود دارد.	فرضیه ششم

۱۰- پیشنهادهای تحقیق

۱۰-۱- پیشنهاد کاربردی:

این تحقیق با توجه به شواهد حاصل از مطالعه و نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها، پیشنهادهایی برای سازمان بورس اوراق بهادار تهران، مدیریت شرکتها، سهامداران، بستانکاران، بانکها و مؤسسات اعتباری، دانشجویان و محققین به شرح زیر دارد:

- ۱- بر اساس یافته‌های فرضیه اول به مؤسسات حسابداری پیشنهاد می‌گردد تا در راستای افزایش کیفیت حسابداری خود با تعداد شرکای بیشتر، از نظارت بیشتر این شرکا برخوردار شده و بدین صورت بر کیفیت خدمات ارائه شده افزوده گردد.
- ۲- بر اساس یافته‌های فرضیه دوم به مؤسسات حسابداری پیشنهاد می‌گردد تا در راستای افزایش کیفیت حسابداری خود تعداد کارکنان ارشد خود را افزایش دهند تا با افزایش زمان و با تقسیم کار مناسب‌تر امکان رسیدگی بهتر برقرار باشد.
- ۳- بر اساس یافته‌های فرض سوم تحقیق مبنی بر تأثیر تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام مؤسسه حسابداری بر کیفیت مؤسسه حسابداری پیشنهاد می‌گردد تا مؤسسات حسابداری برای افزایش کیفیت خدمات خود نسبت به آموزش کارکنان اقدام کرده و افزون بر آن از نیروهای متخصص بهره‌گیرند که می‌توانند سبب آموزش سایر کارکنان شوند.

۴- در راستای یافته‌های فرض چهارم تحقیق پیشنهاد می‌گردد تا برای داشتن حسابداری با کیفیت بیشینه، مؤسسات پرتفوی مشتریان خود را گسترده سازند تا بدین صورت بر استقلال خود نسبت به صاحبکاران بیفزایند.

۵- به شرکت‌ها پیشنهاد می‌گردد تا در هنگام انتخاب حسابرس به عواملی چون سابقه حسابرس و تخصص وی در صنعت و سایر عوامل مطرح در دیگر فرضیه‌ها دقت کنند.

۶- به شرکت‌ها پیشنهاد می‌گردد تا مؤسسات با قدمت بیشتر را به عنوان حسابرس برگزینند زیرا قدمت بیشتر می‌تواند برای مؤسسه باعث ایجاد شهرت و معروفیت نام و شهرت تجاری شده و مؤسسه برای حفظ این نام تجاری و خوشنامی خود در حفظ و افزایش کیفیت گزارش خود تلاش لازم را خواهد نمود.

۲-۱۰- پیشنهادهایی برای تحقیق‌های آینده:

۱- با افزایش تعداد مشتریان مؤسسات حسابداری، حسابرسان امکان مشاهده و کسب تجربه در صنایع مختلف را به دست می‌آورند و با جذب نیروهای بیشتر دارای تجربه صنایع مختلف، امکان استفاده از تجربیات آنها افزایش می‌یابد لذا پیشنهاد می‌شود تا به بررسی تأثیر اندازه مؤسسه حسابداری بر تخصص مؤسسه در صنعت پرداخته شود.

۲- طبق نتایج فرضیه‌های تحقیق، وجود دو خاصیت قدمت بیشتر و اندازه بزرگتر به صورت همزمان می‌تواند اثر بیشتر بر کیفیت حسابداری داشته باشد. پیشنهاد می‌شود به مقایسه اثر این دو عامل به صورت جداگانه بر کیفیت حسابداری پرداخته شود.

۳- بررسی رابطه اندازه مؤسسه حسابداری و تعداد کارهای آن.

همچنین با توجه به اهمیت نیروی انسانی در حسابداری، پیشنهادهای زیر ارائه می‌گردد:

۴- بررسی ارتباط میان اندازه و شهرت مؤسسات حسابداری با میزان تحصیلات کارکنان مؤسسه.

۵- بررسی مدت زمان ماندگاری کارکنان مؤسسه حسابداری با میزان کیفیت حسابداری مؤسسه.

۶- بررسی کیفیت حسابداری در مؤسسات دارای مشتریان عضو بورس اوراق بهادار بیشتر با کیفیت سایر مؤسسات با توجه به نظارت سازمان بورس بر صورت‌های مالی ارائه شده.

۷- بررسی تأثیر تعداد بیشتر مشتریان عضو بورس اوراق بهادار بر شهرت مؤسسه حسابداری.

۱۱- محدودیت‌های تحقیق

به طور کلی پژوهش‌های علمی نیازمند تردید منظم و منطقی هستند و پژوهشگران

باید به نتایج پژوهش به دیده انتقاد بنگرند و منتقد سرسخت پژوهش‌های خویش و دیگران باشد. به بیان دیگر، دنیایی که برای مطالعه به ما داده شده است، دنیایی صد درصد درست یا نادرست نیست. در علم تجربی هیچ چیز را نمی‌توان با قطعیت مطلق ثابت کرد و اصولاً تئوری، نه ثابت کردنی، نه رد کردنی و نه غیر احتمالی است. تحقیق حاضر نیز از موارد بیان شده فوق مستثنی نیست و دارای محدودیت‌هایی است که باعث می‌شود نتایج آن با احتیاط بیان شود. محدودیت‌ها و مشکلاتی که در اجرای پژوهش حاضر وجود داشته و باید حین تفسیر یافته‌های پژوهش و تعمیم آن مد نظر قرار گیرند، به شرح زیر می‌باشند:

۱- نظر به اینکه کنترل کیفیت کار حسابداری از سال ۱۳۹۱ در جامعه حسابداران رسمی ایران الزامی شده است و اطلاعات کنترل کیفیت مؤسسات حسابداری عضو جامعه عملاً از سال ۱۳۹۱ اجرایی شده است لذا از اطلاعات کنترل وضعیت مؤسسات حسابداری استفاده شده است.

۲- اطلاعات کنترل وضعیت نسبت به کنترل کیفیت از اتکای کمتری برخوردار است. امتیاز کنترل وضعیت مؤسسه با توجه به نتایج حاصل از بررسی یک کار محاسبه و اعمال شده که به صورت تصادفی انتخاب گردیده است و با بررسی تمام کارهای یک مؤسسه حسابداری تعیین نمی‌گردد.

۳- با توجه به اینکه طبق مقررات جامعه از مؤسسات حسابداری فعال و مؤسسات حسابداری که بیش از یک سال از تاسیس آن سپری شده باشد، کنترل وضعیت انجام می‌شود لذا نمونه‌های انتخابی شامل کل مؤسسات حسابداری عضو جامعه نمی‌گردد.

منابع

- ۱- اسدی، مرتضی و دارابی، مجید. (۱۳۹۱). کیفیت حسابداری. مجله حسابر، شماره ۶۲، دی ۱۳۹۱.
- ۲- پیری، پرویز، شیخ محمدی، امیر و جوادی، نعمت‌اله. (۱۳۹۲). بررسی ارتباط بین اندازه مؤسسه حسابداری و تعداد صاحبکاران مؤسسه حسابداری با کیفیت حسابداری. دانش حسابداری. سال سیزدهم شماره ۵۱ تابستان ۱۳۹۲.
- ۳- حساس یگانه، یحیی و آذین فر، کاوه. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابداری و اندازه مؤسسه حسابداری. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، دوره ۱۷، شماره ۶۱ صص ۸۵ تا ۹۸.
- ۴- حساس یگانه، یحیی و جعفری، علی. (۱۳۸۶). "کیفیت حسابداری بر ادبیات و تحقیقات". مجله بورس، شماره شصت و شش، شهریور ۱۳۸۶، صص ۳۸-۴۵.
- ۵- حساس یگانه، یحیی و غلام زاده لداری، مسعود. (۱۳۹۱). "ارزیابی جامع کیفیت حسابداری در ایران: فرصت‌های تحقیقاتی". دهمین همایش ملی حسابداری ایران، خرداد ۱۳۹۱.
- ۶- لنگری، محمود. (۱۳۷۹). "بررسی و اندازه‌گیری میزان رعایت عوامل کنترل کیفیت در حسابداری‌های مستقل

در ایران"، پایان نامه دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی.

۷- میگز، والتر (۱۳۷۵) "اصول حسابرسی ۲" انتشارات سازمان حسابرسی ترجمه ارباب سلیمانی

۸- ناظمی اردکانی، مهدی. (۱۳۸۸). تخصص صنعت حسابرس و مدیریت سود. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشکده اقتصاد.

۹- نمازی، محمد. بایزیدی، انور. جبارزاده کنگرلویی، سعید. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود. تحقیقات حسابداری و حسابرسی. سال دوم. شماره نهم. بهار ۱۳۹۰. ص ۲۲-۴.

1. 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.
2. Balsam, Steven. Jagan, Krishnan. Joon, S Yan. (2003). "Auditor Industry specialization and Earnings Quality". *Auditing: A Journal of practice & Theory*. Vol 22. No2. pp:61
3. Bauwhede HV, Willekenes M (2004) evidence on audit quality differentiation in the private client segment of the beginning audit market. *European Accounting Review*; 13 (3): 501-522.
4. Chen, Y. Hsu, J. (2009). Auditor Size, Auditor Quality, and Auditor Fee Premiums: Further Evidence from the Public Accounting Profession. SSRN Working Paper Series.
5. Chuntao Li, Frank M Song, Sonid ML Wong. (2007). Audit Firm Size and Perception of Audit Quality: Evidences from a competitive Audit market in china; 1-17.
6. Davidson R. A. and D. Neu. (1993). A Note on Association between Audit Firm Size and Auditor Quality, *Contemporary Accounting Research*, 9 (2), 1993, 479-488.
7. De Angelo, L. E (1981) "Auditor Size and Audit Quality". *Journal of accounting and finance and economics*. Vol 3 . No 3 PP 183-199
8. Francis, J. , P. Olsson, and K. Schipper. 2008. Earnings Quality. *Foundations and Trends in Accounting*.
9. Geiger, Marshal. A, et a. (2006). "Auditor decision marking in different litigation environment: the Private securities on litigation Reform act Audit report and audit firm size". *Journal of Accounting and Public policy*. pp:7-9
10. Gordon, J. (1999). What Enron means for the management and control of the modern business corporation: some initial reflections, *Law Review*, Vol. University of Chicago 69 pp. 50-1233
11. Henock Louis. (2005). Acquirers Abnormal Returns, Audit Firm Size and the Small Auditor Clientele Effect, *Journal of accounting and economics* 2005.
12. 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 Science Direct.
13. Jere, R, Francis. Michael, D, Y. (2009). Big 4 Office Size and Audit Quality. *The Accounting Review* 84 (5), 1521 (2009).
14. Jong-H-Ch. Jeong-B-K-V. Chanasong-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>.

15. Kend, M. (2008). "Client industry audit expertise: towards a better understanding". Pacific Accounting Review. Vol 20. pp:49-62
16. Kim ,Keysuk (2003) ; On the effects of customer conditions on distributor commitment and supplier commitment in industrial channels of distribution ; Journal of business research.
17. Meyer, Mishael. T ,Rigs John . (2007). "The Impact of Auditor Client Relationships on The Reversal of First-Time Audit Qualifications". Managerial Auditing Journal. pp:53-55
18. picchie, I. E. Mayers (2005) Implementing Residual Income Valuation with Linear Information Dynamics University of Arkansas ,The Accounting Review 74:1.
19. Richard, J. C. (2002). Staff Auditor Reporting Decisions Under Time Deadline Pressure. Managerial Auditing Journal 22 (4):340-353
20. Titman, S. B, Trueman. (1986). "Information Quality and the Valuation of New Issues". Journal of Accounting Research. Vol 26. pp:127-132
21. Wooten. Thomas C. (2003). " Research About Audit Quality ". The CPA Journal. January 2003. published in 2011.

