

بررسی رابطه بین تخصص حسابرِس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس با محافظه کاری حسابداری^۱

احمد خدای پور^۲، سمیه حسینی نیا^۳

تاریخ دریافت: ۹۴/۰۹/۲۱

تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۱/۲۵

چکیده

صورت‌های مالی حسابرِس شده دارای محتوای اطلاعاتی بهتری هستند و منجر به تصمیم‌گیری مناسب‌تر استفاده‌کنندگان می‌شوند و منافع اقتصادی بیشتری را ایجاد می‌کنند. در این مقاله به بررسی ارتباط بین تخصص حسابرِس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس با محافظه کاری حسابداری پرداخته شده است. نمونه پژوهش شامل ۶۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۸۷-۱۳۹۳ و روش مورد استفاده برای آزمون فرضیه‌ها رگرسیون داده‌های ترکیبی است. در این پژوهش برای سنجش محافظه کاری از مدل آزمون بر مبنای تعهدی بال و شیواکومار (۲۰۰۵) و برای تخصص حسابرِس از فرمول پالمروز (۱۹۸۸) استفاده می‌شود. نتایج آزمون آماری فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که بین تخصص حسابرِس و محافظه کاری حسابداری رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین، نتایج پژوهش بیان می‌کند که بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس و محافظه کاری حسابداری رابطه منفی و معناداری وجود دارد. به این معنی که هر چه فاصله بین تاریخ پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرِس بیشتر باشد، کیفیت اعداد ارائه شده در صورت‌های مالی کم‌تر است.

واژه‌های کلیدی: محافظه کاری حسابداری، کیفیت اطلاعات مالی، تخصص حسابرِس و گزارش حسابرِس.

طبقه‌بندی موضوعی: M41, M42

^۱ کد DOI مقاله: 10.22051/ijar.2016.2532

^۲ دانشیار حسابداری، دانشگاه باهنر کرمان، (khodamipour@uk.ac.ir)

^۳ دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه شیراز، نویسنده مسئول، (sommaye.hosseini69@gmail.com)

مقدمه

پیچیدگی و پویایی فعالیت‌های تجاری موجب جلوگیری از ایجاد یک مفهوم مستحکم برای کیفیت اطلاعات حسابداری شده است. محافظه‌کاری یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های کیفیت اطلاعات حسابداری است. محافظه‌کاری حسابداری با توجه به ویژگی‌های منحصر به فرد هر محیط اقتصادی می‌تواند تحت تأثیر قرار گیرد. یک عامل، مجموعه استانداردهای حسابداری پذیرفته شده در هر کشور است. بارث و همکاران^۱ (۲۰۰۸) در پژوهشی نشان دادند که شرکت‌هایی که استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را پذیرفتند، زیان بیشتری را نسبت به سایر شرکت‌ها که این استانداردها را نپذیرفتند، گزارش می‌کنند.

دیچو و همکاران^۲ (۲۰۱۰) بیان کردند که میزان تأثیر حسابرسی بر کیفیت اطلاعات حسابداری، از نقش آنان در ارائه دادن عمدی یا غیرعمدی واقعیت اقتصادی و مالی شرکت ناشی می‌شود. بنابراین، انتظار می‌رود که صورت‌های مالی حسابرسی شده محتوای اطلاعاتی بهتری را دارا باشند، تا استفاده‌کنندگان تصمیم‌های بهتری بگیرند و در نتیجه، منجر به ایجاد منافع اقتصادی بیشتری شوند. باسو^۳ و همکاران (۲۰۰۱) بیان می‌کنند که سطح محافظه‌کاری موجود در سود، در شرکت‌های با کیفیت حسابرسی بالاتر نسبت به سایر شرکت‌ها بیشتر است. این نتیجه منطبق با این واقعیت است که شرکت‌های با کیفیت حسابرسی بالاتر نسبت به سایر شرکت‌ها، خود را بیشتر در معرض هزینه‌های قانونی می‌بینند و در نتیجه، برای محافظت از خود محافظه‌کارانه‌تر عمل می‌کنند. بنابراین، سؤال اصلی این است که آیا تخصص حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی با سطح محافظه‌کاری صورت‌های مالی حسابرسی شده در ارتباط است؟

ساختار مقاله در ادامه به این شرح است که در ابتدا به بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهش پرداخته می‌شود، سپس فرضیه‌های پژوهش، روش و مدل پژوهش، یافته‌های پژوهش و در نهایت، نتیجه‌گیری و پیشنهادات بیان می‌شوند.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

اطلاعات حسابداری و محافظه کاری

اطلاعات حسابداری می‌تواند بر تصمیمات شخصی هر یک از استفاده‌کنندگان اثر بگذارد، تخصیص منابع را تحت تأثیر قرار دهد و بر عملکرد بازار و اثربخشی اقتصاد تأثیر بگذارد. سوزا و همکاران^۴ (۲۰۱۳) اعتقاد دارند که هدف اصلی حسابداری می‌تواند به عنوان تهیه اطلاعات اقتصادی برای استفاده‌کنندگان مختلف خلاصه شود، تا آنان را در تصمیم‌گیری منطقی توانمند سازد.

هدف حسابداری ارائه اطلاعات مفید برای استفاده‌کنندگان مختلف خود است، اما افزایش حجم معاملات و پیچیدگی فعالیت‌های تجاری باعث شده است که اطلاعات مورد نیاز مدیران از دیگر استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری مجزا شود. از بین ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری، محافظه کاری یکی از مورد بحث‌ترین این ویژگی‌ها است. بعضی مطالعات محافظه-کاری را به عنوان شناسایی سریع تر اخبار بد نسبت به اخبار خوب معرفی کردند (باسو، ۱۹۹۷؛ بال^۵ و شیواکومار^۶، ۲۰۰۵؛ و دیچو و همکاران، ۲۰۱۰). با این وجود، هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی و هیئت استانداردهای حسابداری مالی در بررسی چاقوب مفهومی بیان کردند که محافظه کاری به این دلیل که ممکن است منجر به سوگیری در وضعیت مالی و ارائه گزارش‌های ترجیحی به وسیله شرکت‌ها شود، ویژگی مطلوبی نیست و در هنگام مواجهه با عدم اطمینان باید شرایط بدون جانبداری اتخاذ شود (هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، ۲۰۱۳).

هولتسن^۷ و واتس^۸ (۲۰۰۱)، واتس (۲۰۰۳) و بال و شیواکومار (۲۰۰۵) بیان کردند که محافظه کاری در انعقاد روابط قراردادی بین شرکت و اعتباردهندگان برای کاهش احتمال این که وجوه به طور نامناسب بین بعضی افراد توزیع می‌شود، نقش مهمی ایفا می‌کنند. بر این اساس، محافظه کاری اثربخشی انجام خدمات را از طریق کاهش فعالیت‌های مدیران با خوش بینی زیاد، افزایش می‌دهد. این نوع رابطه بین محافظه کاری و قراردادهای بیشتر در محیط‌هایی وجود دارد که منبع اصلی تأمین مالی شرکت‌ها بازار سرمایه است، به ویژه برای قراردادهای مربوط به اوراق قرضه قابل توجه است (بال و همکاران، ۲۰۰۰ و نیکولیو^۹، ۲۰۱۰).

ویژگی‌های کیفیت حسابداری

طبق گفته ساندر^{۱۰} (۱۹۹۷) مهم‌ترین مشارکت حسابرس با شرکت، تأیید سیستم حسابداری است. حسابداری، عدم تقارن اطلاعاتی را با بررسی و اطمینان‌بخشی از اطلاعات گزارش شده حسابداری کاهش می‌دهد. روداک و همکاران^{۱۱} (۲۰۰۶) بیان کردند، حسابرسان می‌توانند از طریق کاهش احتمال ارائه نادرست عمده اطلاعات حسابداری، به صورت‌های مالی ارزش افزوده بیفزایند (روداک و همکاران، ۲۰۰۶: ۴).

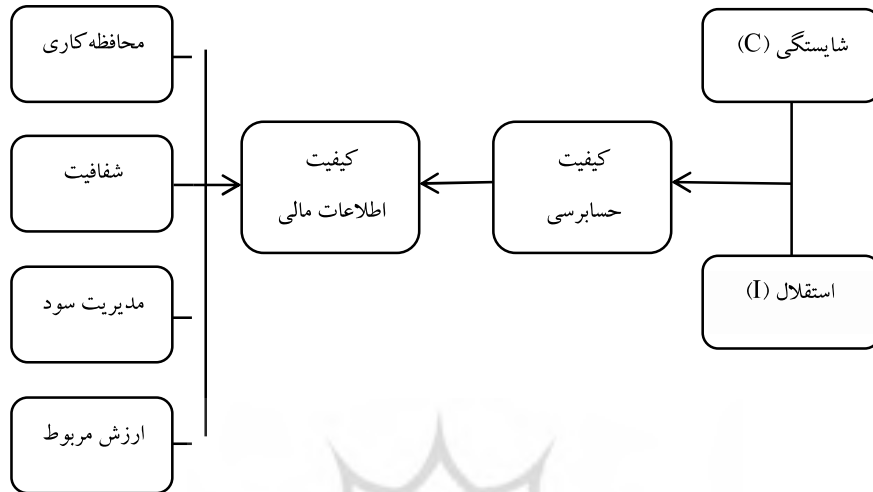
ساندر (۱۹۹۷) هشدار می‌دهد که بیشتر تصمیمات حسابرسان وابسته به اعتقادات فردی و قضاوت‌های مربوط به اطلاعات مالی گزارش شده است و به جنبه‌های مالی و اقتصادی صاحبکار ارتباط دارد. علاوه بر این، قضاوت‌های حسابرس به تجربه وی و رابطه او با شرکت حسابداری - شونده نیز وابسته است.

دی‌آنجلو^{۱۲} (۱۹۸۱) تعریفی دو بعدی^{۱۳} برای کیفیت حسابداری ارائه کرد. به این ترتیب، که اول، اشتباه با اهمیت باید کشف شود و دوم، اشتباه کشف شده باید گزارش شود. قسمت اول تعریف به ظرفیت‌های حرفه‌ای (شایستگی)^{۱۴} حسابرس بستگی دارد، در حالی که قسمت دوم تعریف به سطح استقلال^{۱۵} او بستگی دارد.

کیفیت حسابداری و کیفیت اطلاعات حسابداری

کیفیت اطلاعات حسابداری تحت تأثیر کیفیت حسابداری است، زیرا کیفیت حسابداری مانع از دستکاری اعداد حسابداری می‌شود. بیکر و همکاران^{۱۶} (۱۹۹۸) نشان دادند شرکت‌هایی که به وسیله مؤسسات حسابداری بزرگ حسابداری می‌شوند، دارای مدیرانی با رفتارهای فرصت-طلبانه کم‌تری هستند. پای‌اوت^{۱۷} و جانین^{۱۸} (۲۰۰۵) با انجام پژوهشی در فرانسه نتایج یافته‌های بیکر و همکاران (۱۹۹۸) را تأیید کردند. بنابراین، بر اساس ادبیات موجود، کیفیت حسابداری به طور مثبتی کیفیت اطلاعات حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهد. در نتیجه انتظار می‌رود که محافظه کاری حسابداری صورت‌های مالی شرکت‌هایی که از بهترین خدمات حسابداری استفاده می‌کنند، بیشتر باشد.

شکل و نگاره ۱، رابطه بین ویژگی‌های کیفیت حسابداری و کیفیت اطلاعات حسابداری را نشان می‌دهند.



شکل (۱): رابطه بین ویژگی‌های کیفیت حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری

نگاره (۱): رابطه بین ویژگی‌های کیفیت حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری

ویژگی‌های حسابرسی	تأثیر بر کیفیت حسابرسی	تأثیر بر کیفیت اطلاعات مالی
اندازه مؤسسه حسابرسی (C/I)	مثبت	مثبت
دوره تصدی حسابرس (C/I)	-	-
تخصص حسابرس (C)	مثبت	مثبت
ارائه خدمات غیر حسابرسی (I)	منفی	منفی
تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی	-	منفی

منبع: سوزا و همکاران (۲۰۱۳): ۲۹۷

همان طور که قبلاً بیان شد، کیفیت حسابرسی به دو ویژگی اساسی شامل شایستگی و استقلال حسابرسان بستگی دارد (دی آنجلو، ۱۹۸۱). کیفیت خدمات حسابرسی به طور مثبتی با این دو ویژگی در ارتباط است. به عبارتی توانایی و استقلال بیشتر حسابرس منجر به کیفیت حسابرسی بیشتر می‌شود. این رابطه در شکل ۱ نشان داده شده است.

دیچو و همکاران (۲۰۱۰) با بررسی تعدادی از مطالعات، مجموعه‌ای از معیارهای سنجش برای کیفیت اطلاعات حسابداری را مشخص کردند. از جمله این معیارها شامل محافظه‌کاری، شفافیت، مدیریت سود و ارزش مربوط است. همان طور که در شکل ۱ نشان داده شده است از بین این معیارها محافظه‌کاری، شفافیت و ارزش مربوط با کیفیت اطلاعات مالی رابطه مثبتی دارند، اما مدیریت سود با کیفیت اطلاعات مالی رابطه منفی دارد.

در نهایت، کیفیت بهتر ارائه خدمات حسابرسی، کیفیت اطلاعات مالی را به طور مثبتی تحت تأثیر قرار می‌دهد. در نتیجه، شایستگی و استقلال حسابرسان کیفیت اعداد گزارش شده حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

شایستگی و استقلال حسابرسان می‌توانند با ویژگی‌های متفاوتی مورد سنجش قرار گیرند. برخی از ویژگی‌ها مربوط به استقلال و شایستگی و برخی دیگر فقط مربوط به ویژگی استقلال می‌شوند.

اندازه مؤسسه حسابرسی

شایستگی: هر چه مؤسسه حسابرسی بزرگ‌تر باشد، منابع بیشتری دارد و در نتیجه می‌تواند خدمات بهتری را ارائه بدهد. در نتیجه هر چه مؤسسه حسابرسی بزرگ‌تر باشد، کیفیت حسابرسی آن بیشتر و موجب افزایش کیفیت اطلاعات مالی گزارش شده می‌شود (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱؛ اوکف و همکاران^{۱۹}، ۱۹۹۴؛ و برانیک^{۲۰}، ۲۰۱۰).

استقلال: مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر استقلال مالی بیشتری دارند و این ویژگی موجب می‌شود که احتمال پذیرش و به کار بردن رویه‌های حسابداری جسورانه^{۲۱} (تهاجمی) و تعهدی^{۲۲} کم‌تر شود. در نتیجه هر چه مؤسسه حسابرسی بزرگ‌تر باشد کیفیت حسابرسی آن بیشتر و موجب افزایش کیفیت اطلاعات مالی گزارش شده می‌شود (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱؛ و فارغر و همکاران^{۲۳}، ۲۰۰۱).

دوره تصدی حسابرسان

شایستگی: رابطه طولانی مدت بین حسابرسان و صاحبکار به حسابرسان اجازه می‌دهد که او دانش بیشتری در رابطه با فعالیت‌های صاحبکار به دست آورد که این منجر به ارائه خدمات بهتر می‌شود. بنابراین، رابطه طولانی مدت حسابرسان باعث افزایش کیفیت حسابرسی و کیفیت

اطلاعات گزارش شده حسابداری می‌شود (گوش^{۲۴} و مون^{۲۵}، ۲۰۰۵؛ جنکیز^{۲۶} و ولوری^{۲۷}، ۲۰۰۸؛ و سوزا و همکاران، ۲۰۱۳).

استقلال: از طرف دیگر بسیاری از پژوهشگران اعتقاد دارند که رابطه طولانی مدت حسابرِس با صاحبکار منجر به ایجاد رابطه بسیار نزدیک حسابرِس با صاحبکار می‌شود که با کیفیت ارائه خدمات رابطه منفی دارد. بنابراین، این رابطه طولانی مدت، کیفیت ارائه خدمات حسابرِس را کاهش می‌دهد و موجب بدتر شدن کیفیت اطلاعات حسابداری گزارش شده می‌شود (دی-فوند^{۲۸} و سابرامانیا^{۲۹}، ۱۹۹۸ و لی^{۳۰}، ۲۰۱۰).

تخصص حسابرِس

شایستگی: هر چه حسابرِس متخصص تر باشد، به ویژه در بخش های اقتصادی، دانش او درباره فعالیت های صاحبکار بیشتر است، در نتیجه خدمات بهتری را ارائه می‌دهد. بنابراین، تخصص بیشتر حسابرِس باعث افزایش کیفیت ارائه خدمات حسابرِس و کیفیت اطلاعات مالی می‌شود (اوکف و همکاران، ۱۹۹۴ و سان^{۳۱} و لیو^{۳۲}، ۲۰۱۱).

ارائه خدمات غیر حسابرِس به صاحبکار

شایستگی: ارائه خدمات غیر حسابرِس منجر به این می‌شود که حسابرِس به صاحبکار وابسته شود که بر کیفیت ارائه خدمات تأثیر منفی می‌گذارد. در نتیجه، هر چه ارائه خدمات غیر حسابرِس بیشتر شود، کیفیت حسابرِس کاهش و باعث بدتر شدن کیفیت اطلاعات حسابداری می‌شود (چانگ^{۳۳} و کالاپور^{۳۴}، ۲۰۰۳؛ فرنسیس^{۳۵} و کن^{۳۶}، ۲۰۰۶؛ و روداک و همکاران، ۲۰۰۶).

تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس

نتایج بعضی پژوهش ها نشان می‌دهد که تأخیر در انتشار گزارش حسابرِس نشانه‌ای از وجود مشکلات در سیستم حسابداری صاحبکار است. بنابراین، وجود تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس منجر به کاهش کیفیت اطلاعات حسابداری می‌شود. این ویژگی را نمی‌توان به راحتی جزء شایستگی یا استقلال حسابرِس قرار داد، زیرا تأخیر در انتشار گزارش حسابرِس ممکن است به توانایی حسابرِس در کشف خدشه‌های موجود در حساب های صاحبکار ارتباط داشته یا نداشته باشد (لوبو^{۳۷} و زو^{۳۸}، ۲۰۰۵ و کریشنان^{۳۹} و یانگ^{۴۰}، ۲۰۰۹).

معیارهای کیفیت حسابرسی مورد بررسی در این پژوهش عبارتند از تخصص حسابرسان و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسان.

یکی از شاخص‌های ارزیابی کیفیت حسابرسی، تخصص حسابرسان در صنعت است. دی‌فوند و همکاران (۲۰۰۰)، ادعا می‌کنند که یکی از عواملی که بر سطح کیفیت حسابرسی مؤثر است، تخصص در صنعت است. آن‌ها بیان می‌کنند که متخصصان صنعت در مقابل افراد غیرمتخصص، حسابرسی با کیفیت بالاتری را ارائه می‌کنند. در مورد تخصص در صنعت دو رویکرد سهم بازار و پرتفوی مؤسسه حسابرسی مطرح است.

رویکرد سهم بازار، متخصصان صنعت را به عنوان مؤسسه‌های حسابرسی تعریف می‌کند که خود را از سایر رقیبان از نظر سهم بازار در هر صنعت خاص متمایز کرده است (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۹: ۱۳).

رویکرد سهم پرتفوی، توزیع نسبی خدمات حسابرسی را در صنایع مختلف برای هر مؤسسه حسابرسی مورد بررسی قرار می‌دهد. این رویکرد بیشتر به راهبردهای مؤسسه حسابرسی مربوط است. صنایع صاحبکار مؤسسه حسابرسی با بیشترین سهم پرتفوی، نشان‌دهنده صنایعی هستند که مؤسسات حسابرسی دانش پایه‌ای معناداری را در رابطه با آن صنایع ایجاد کرده و سهم بزرگ پرتفو گویای این است که سرمایه‌گذاری معناداری به وسیله مؤسسات حسابرسی در توسعه فن‌آوری‌های حسابرسی مربوط به آن صنعت انجام شده است (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۹). تخصص حسابرسان در صنعت مستلزم داشتن دانش گسترده‌ای از محیط کاری، روش‌های حسابداری صنعتی و شیوه‌های بالقوه سوءاستفاده حسابداری در محیط کار صاحبکار است. سرمایه‌گذاران دانش و تخصص حسابرسان را به عنوان عامل کاهش‌دهنده خطر اطلاعات می‌دانند (فرناندو و همکاران^{۴۱}، ۲۰۱۰).

تأخیر حسابرسی به معنای اختلاف زمانی میان تاریخ پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورت‌های مالی سالانه حسابرسی شده به وسیله شرکت‌ها، است (مهدوی و جمالیان‌پور، ۱۳۸۹: ۹۱). گزارشگری مالی به موقع، اطلاعات را قبل از این که ظرفیت خود را برای تأثیرگذاری بر تصمیم‌های تجاری از دست دهد، در اختیار تصمیم‌گیران قرار می‌دهد. هرچه تأخیر در انتشار صورت‌های مالی بیشتر شود، عدم اطمینان مربوط به تصمیم‌گیری‌هایی که بر مبنای اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی است، افزایش می‌یابد (اشتون و همکاران^{۴۲}، ۱۹۸۷). به موقع بودن

حسابرسی معمولاً با اثربخشی حسابرسی همراه است که تمرکز آن بر میزان صلاحیت حسابرسان در انجام وظیفه برای ارائه اظهارنظری است که نشان‌دهنده تصویری صحیح از عملیات شرکت است. نهادهای قانون‌گذاری و پژوهشگران توجه زیادی به بحث به‌موقع بودن کرده‌اند (کنچل^{۴۳} و پاین^{۴۴}، ۲۰۰۱). از نظر آنان به‌موقع بودن مهم‌ترین عامل تأثیرگذار بر شناسایی کیفیت صورت‌های مالی است (اوسوآنسا^{۴۵}، ۲۰۰۰). لی‌ونتیز و همکاران^{۴۶} (۲۰۰۵) اعتقاد دارند که به‌موقع بودن از این جهت که اگر گزارش‌های مالی به‌موقع ارائه شود کیفیت حسابرسی افزایش خواهد یافت، یکی از معیارهای کیفیت حسابرسی است. هنگامی که گزارش‌های شرکت در چارچوب زمانی مناسب خود ارائه شود، استفاده‌کنندگان نسبت به تصمیم‌های خود اطمینان و اتکای بیشتری خواهند داشت. العجمی^{۴۷} (۲۰۰۸) نظری مشابه لی‌ونتیز و همکاران (۲۰۰۵) دارد که استفاده‌کنندگان از گزارش‌های سالانه به‌موقع بودن را به‌عنوان یکی از عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی در نظر می‌گیرند.

با توجه به این که پژوهش داخلی و خارجی به‌طور مستقیم مرتبط با موضوع این مقاله یافت نشد، در زیر برخی از پژوهش‌های مرتبط با متغیرهای این مقاله ذکر می‌شود.

ری‌یاد^{۴۸} (۲۰۱۲) در پژوهشی به بررسی رابطه بین محافظه‌کاری حسابداری و کیفیت حسابرسی در بورس مصر پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که بین شرکت‌های حسابرسی بین‌المللی، تخصص حسابرس، نوع گزارش حسابرس و دوره تصدی حسابرس با محافظه‌کاری حسابداری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

سوزا و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و محافظه‌کاری پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که بین اندازه مؤسسه حسابرسی و محافظه‌کاری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرس و محافظه‌کاری رابطه منفی و معناداری وجود دارد. هم‌چنین نتایج پژوهش آنان نشان داد که بین وجود کمیته حسابرسی و تخصص حسابرس با محافظه‌کاری رابطه‌ای وجود ندارد.

آی‌رند^{۴۹} و بابجید^{۵۰} (۲۰۱۵) در پژوهش خود به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و محافظه‌کاری پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که دوره تصدی حسابرس بر محافظه‌کاری حسابداری تأثیر مثبتی دارد. هم‌چنین، نتایج پژوهش آی‌رند و بابجید بیانگر این است که تغییر مؤسسه حسابرسی بر محافظه‌کاری حسابداری تأثیر دارد.

لیو^{۵۱} و راهاکریشن^{۵۲} (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر نقش اطمینان بخشی حسابر بر گزارشگری محافظه کارانه و کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد که با افزایش نقش اطمینان بخشی حسابر، کیفیت حسابرسی و محافظه کاری افزایش می‌یابد، به این دلیل که محافظه کاری موجب کاهش بدهی‌های قانونی حسابر می‌شود.

نتایج پژوهش مشایخی و نصیری (۱۳۹۱) در زمینه بررسی تغییرات میزان محافظه کاری در گزارشگری مالی بیانگر این است که میزان محافظه کاری در گزارشگری مالی شرکت‌ها در ایران در طول یک دهه گذشته به طور نامنظم و غیرسیستماتیک تغییر کرده و البته این تغییرات لزوماً نمایانگر عملکرد واقعی شرکت‌ها نیست.

رضایی و بافهم‌مهربانی (۱۳۹۲) در پژوهشی به بررسی تأثیر چرخه‌های عملیاتی و ساختار مالکیت بر سطح محافظه کاری پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که بین ساختار مالکیت نهادی و چرخه‌های عملیاتی با سطح محافظه کاری شرکت‌ها رابطه‌ای مثبت و معنادار وجود دارد، اما بین ساختار مالکیت عمده با سطح محافظه کاری رابطه‌ای معناداری یافت نشد.

خواجوی و حسینی‌نیا (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی رابطه بین محافظه کاری حسابداری و دوره تصدی حسابر پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آنان بیانگر این است که بین دوره تصدی حسابر و محافظه کاری رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین، زمانی که عدم تقارن اطلاعاتی وجود دارد، بین محافظه کاری با دوره تصدی حسابر اعم از کوتاه‌مدت و بلندمدت رابطه معناداری مشاهده نشد.

فرضیه‌های پژوهش

برای بررسی موضوع پژوهش، با توجه به مبانی نظری بیان شده، دو فرضیه به شرح زیر طراحی و آزمون شد:

فرضیه اول: بین تخصص حسابر و محافظه کاری حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین تأخیر در ارائه گزارش حسابر و محافظه کاری حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.

روش پژوهش

این پژوهش از نوع شبه تجربی و با استفاده از رویکرد پس‌رویدادی (از طریق اطلاعات گذشته) است. از روش پس‌رویدادی زمانی استفاده می‌شود که پژوهشگر پس از وقوع رویدادها به بررسی موضوع می‌پردازد. علاوه بر این، امکان دستکاری متغیرهای مستقل وجود ندارد (نمازی، ۱۳۸۹). در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز، از روش کتابخانه‌ای استفاده می‌شود. داده‌های مورد نیاز شرکت‌های منتخب با مراجعه به صورت‌های مالی، یادداشت‌های توضیحی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران موجود در سامانه مدیریت پژوهش سازمان بورس اوراق بهادار تهران و ره‌آورد نوین نسخه ۳ گردآوری شده است. در نهایت، به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم‌افزار EViews، نسخه ۷ استفاده شده است.

مدل‌های آزمون فرضیه‌ها

مدل کلی پژوهش به صورت زیر است:

مدل شماره (۱)

$$TACC_t = \alpha_0 + \alpha_1 DC_t + \alpha_2 CFO_t + \alpha_3 DC_t * CFO_t + \alpha_4 C_t * DC_t + \alpha_5 C_t * CFO_t + \alpha_6 C_t * DC_t * CFO_t + \alpha_7 SIZE_t + \alpha_8 LEV_t + \varepsilon_t$$

برای آزمون فرضیه اول از مدل رگرسیونی زیر استفاده می‌شود:

مدل شماره (۲)

$$TACC_t = \alpha_0 + \alpha_1 DC_t + \alpha_2 CFO_t + \alpha_3 DC_t * CFO_t + \alpha_4 AUDEXP_t * DC_t + \alpha_5 AUDEXP_t * CFO_t + \alpha_6 AUDEXP_t * DC_t * CFO_t + \alpha_7 SIZE_t + \alpha_8 LEV_t + \varepsilon_t$$

برای آزمون فرضیه دوم از مدل رگرسیونی زیر استفاده می‌شود:

مدل شماره (۳)

$$TACC_t = \alpha_0 + \alpha_1 DC_t + \alpha_2 CFO_t + \alpha_3 DC_t * CFO_t + \alpha_4 DELAY_t * DC_t + \alpha_5 DELAY_t * CFO_t + \alpha_6 DELAY_t * DC_t * CFO_t + \alpha_7 SIZE_t + \alpha_8 LEV_t + \varepsilon_t$$

در مدل شماره (۱) منظور از C متغیرهای مربوط به کیفیت حسابرسی شامل تخصص حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرس است.

$TACC_t$ = ارقام تعهدی کل شرکت در سال t و به صورت تفاوت میان سود عملیاتی و وجه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی تعریف می‌شود.

DC_t = اگر جریان نقدی عملیاتی شرکت در سال t منفی باشد، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر را اختیار می‌کند.

CFO_t = جریانات نقدی عملیاتی شرکت در سال t

$AUDEXP_t$ = تخصص حسابرس

$DELAY_t$ = تأخیر در ارائه گزارش حسابرس

متغیرهای پژوهش

متغیرهای مستقل

تخصص حسابرس: در این پژوهش از سهم بازار به عنوان شاخصی برای اندازه‌گیری تخصص حسابرس استفاده می‌شود. سهم بازار حسابرسان به صورت مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران مؤسسه حسابرسی مشخص در یک صنعت خاص، تقسیم بر مجموع دارایی‌های صاحبکاران در آن صنعت است. هم‌چنین، مؤسساتی به عنوان متخصص صنعت در نظر گرفته می‌شوند که سهم بازارشان بیش از $[\frac{1}{2} * D]$ (شرکت‌های موجود در یک صنعت) باشد (پالمروز^{۵۳}، ۱۹۸۸). در این پژوهش مؤسساتی به عنوان متخصص در صنعت در نظر گرفته می‌شود که سهم بازارشان بیش از ۱۰٪ باشد. اگر سهم بازار بیش از ۱۰٪ باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر اختیار می‌کند.

تأخیر در ارائه گزارش حسابرس: برای محاسبه تأخیر در گزارش حسابرس از تفاضل

میان تاریخ پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرس استفاده می‌شود.

متغیر وابسته

محافظه کاری: برای سنجش محافظه کاری مدل‌های متفاوتی وجود دارد. در این پژوهش از مدل آزمون بر مبنای تعهدی بال و شیواکومار (۲۰۰۵) استفاده می‌شود.

مدل بال و شیواکومار (۲۰۰۵) مطابق مدل شماره ۴ است:

مدل شماره (۴)

$$TACC_t = \alpha_0 + \alpha_1 DC_t + \alpha_2 CFO + \alpha_3 DC * CFO$$

تمامی متغیرهای مدل غیر از متغیر مجازی بر جمع دارایی‌های شرکت در سال $t-1$ تقسیم شده‌اند.

متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت: برای سنجش اندازه شرکت از معیارهای متفاوتی از قبیل ارزش بازار، فروش و مجموع دارایی‌های شرکت استفاده می‌شود. در این پژوهش از لگاریتم طبیعی فروش شرکت به عنوان معیاری از اندازه شرکت استفاده شده است.

اهرم مالی: در این پژوهش برای محاسبه اهرم مالی از نسبت تقسیم بدهی‌ها به دارایی‌ها استفاده می‌شود.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش را کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره ۷ ساله از سال ۱۳۸۷ الی ۱۳۹۳ تشکیل می‌دهند. روش نمونه‌گیری حذفی است. بنابراین، تجزیه و تحلیل روی کل اجزای جامعه است، اما برای انتخاب شرکت‌های مورد مطالعه پیش-فرض‌های زیر اعمال می‌شود:

- جز شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، هلدینگ، بانک و لیزینگ نباشد،
- پایان سال مالی شرکت ۲۹ اسفند هر سال باشد،
- در دوره زمانی مورد نظر تغییر سال مالی نداده باشد،
- اطلاعات مورد نیاز در دسترس باشد.

با در نظر گرفتن محدودیت‌های بالا، سرانجام ۶۳ شرکت باقی ماند که به عنوان نمونه پژوهش در نظر گرفته شد.

یافته‌های پژوهش

نگاره ۲، آماره‌های توصیفی محاسبه شده، شامل تعداد، میانگین، میانه، بیشینه، کمینه و انحراف معیار متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. همان طور که در نگاره شماره ۱ مشاهده می‌شود، متغیر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی دارای میانگین تقریباً ۷۵ روز است. هم‌چنین، میانه این متغیر برابر با ۷۶ روز است. متغیر تخصص حسابرسان متخصص بوده‌اند. به این معنی که بیشتر شرکت‌های نمونه دارای حسابرسان متخصص بوده‌اند.

نگاره (۲): نتایج آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	تعداد	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
اقلام تعهدی	۴۴۱	۰/۰۶۵۵	۰/۰۵۲۲	۰/۴۶۱۸	-۰/۲۵۵	۰/۱۰۹۱
تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی	۴۴۱	۷۵/۲۹۵	۷۶	۱۴۷	۱۸	۲۶/۲۲۷
تخصص حسابرسان	۴۴۱	۰/۵۸۷۵	۱	۱	۰	۰/۴۹۲۹
اندازه شرکت	۴۴۱	۱۵/۷۳	۱۵/۶۵۴	۱۵/۹۸۹	۱۰/۲۴	۰/۹۹
اهرم مالی	۴۴۱	۰/۶۱۲۶	۰/۶۰۶۰	۱/۴۶۹۱	۰/۲۱۷۹	۰/۱۶۸۲

به منظور بررسی رابطه بین متغیرهای پژوهش از ضریب همبستگی استفاده می‌شود. نگاره (۳) همبستگی بین متغیرهای مورد استفاده در آزمون فرضیه‌های پژوهش را نشان می‌دهد.

متغیر	اقلام تعهدی	تخصص حسابرسان	تأخیر در ارائه گزارش حسابرسان
اقلام تعهدی	۱		
تخصص حسابرسان	-۰/۰۲۲	۱	

تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس	-۰/۹۴	۰/۱۸۶	۱
------------------------------	-------	-------	---

نگاره (۳): همبستگی بین متغیرهای پژوهش

پایایی (ایستایی) متغیرها

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش ابتدا به بررسی پایایی یا ایستایی متغیرهای پژوهش پرداخته شد. بر اساس آزمون ریشه واحد از نوع آزمون هاردی، چنانچه معناداری آماره آزمون، کمتر از ۰/۰۵ باشد، متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی پژوهش، در طی دوره پژوهش پایا هستند. نتایج حاصل از بررسی پایایی متغیرهای پژوهش با استفاده از این آزمون در نگاره (۴) ارائه شده است.

نگاره (۴): پایایی متغیرهای پژوهش

متغیر	آماره	سطح معناداری
اقدام تعهدی	-۱۶/۹۰۱۴	۰/۰۰۰
تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس	-۱۶/۷۲۴	۰/۰۰۰
تخصص حسابرِس در صنعت	-۲۰/۵۲۳۷	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	-۱۹/۲۲۴۴	۰/۰۰۰
اهرم مالی	-۱۱/۹۵۷۲	۰/۰۰۰

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، در کلیه متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی، سطح معناداری در آزمون ریشه واحد لوین چو و همکاران کوچک‌تر از ۰/۰۵ است که نشان می‌دهد متغیرهای پژوهش در سطح پایا هستند. این بدان معنی است که میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال‌های مختلف ثابت است. در نتیجه، شرکت‌های مورد بررسی تغییرات ساختاری نداشته و استفاده از این متغیرها در مدل باعث به وجود آمدن رگرسیون کاذب نمی‌شود.

نگاره (۵): نتایج آزمون چاو، هاسمن و بروش پاگان

فرضیه	نتایج آزمون چاو		نتایج آزمون هاسمن		نتایج آزمون بروش پاگان	
	آماره	سطح معناداری	آماره	سطح معناداری	آماره	سطح معناداری
اول	۴/۱۶۴۲۸	۰/۰۰۰	۲۳/۵۷۵۲	۰/۰۰۲		

۰/۰۰۲	۷/۸۷۴۸۸۷	۰/۲۳	۰/۳۳۷۹۲۲	۰/۰۰۵	۹/۹۹۵۴	دوم
-------	----------	------	----------	-------	--------	-----

سپس، نتایج آزمون چاو، مندرج در نگاره (۵)، بیانگر استفاده از روش اثرات ثابت است. هم‌چنین، نتایج آزمون هاسمن نشان‌دهنده لزوم استفاده از روش اثرات تصادفی است. با توجه به این که آزمون بروش‌پاگان اجرا شد، نتایج این آزمون به شرح نگاره (۵) است که لزوم استفاده از روش اثرات تصادفی را تأیید می‌کند.

آزمون فرضیه اول

در فرضیه اول، رابطه بین متغیر مستقل تخصص حسابرس و متغیر وابسته محافظه‌کاری حسابداری به همراه متغیرهای کنترلی اندازه شرکت و اهرم مالی مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول با استفاده از رابطه رگرسیونی حداقل مربعات معمولی به روش اثرات تصادفی در نگاره (۶) ارائه شده است.

نگاره (۶): مقادیر مربوط به ضرائب معادله رگرسیون فرضیه اول

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۰/۲۵۲۶	۱۱/۴۶۱	۰/۰۰۰
AUDEXP *DC*CFO	-۰/۱۸۶۷	-۲/۷۰۲	۰/۱۲
اندازه شرکت	-۰/۰۳۶	-۱/۴۰۳۵۳۶	۰/۱۶۱
اهرم مالی	-۰/۱۸۵۴	-۰/۰۹۶۶	۰/۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده: ۰/۲۶۸۹		ضریب تعیین: ۰/۲۹۰۶	
آماره F: ۱۳/۳۶۳		آماره F: ۰/۰۰۰	سطح معناداری آماره
دوربین واتسون		۱/۵۳۰۳۶۷	
معناداری در سطح اطمینان ۵ درصد			

همان‌طور که ملاحظه می‌شود سطح معناداری مربوط به آماره F، بیانگر این است که رابطه رگرسیون در کل معنادار است. نتایج مندرج در نگاره مزبور نشان می‌دهد که با اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه پژوهش تأیید نمی‌شود. به عبارتی، سطح معناداری آماره مربوط به متغیر تخصص حسابرس بیشتر از سطح اطمینان ۵ درصد است و تخصص حسابرس با محافظه‌کاری حسابداری رابطه معناداری ندارد. بنابراین، تخصص حسابرس بر محافظه‌کاری حسابداری شرکت‌های

پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر ندارد. هم‌چنین، نتایج مندرج در نگاره (۶) نشان می‌دهد که بین متغیر اهرم مالی با محافظه‌کاری حسابداری در سطح اطمینان ۵ درصد رابطه معناداری وجود دارد و این رابطه منفی است. آماره دوربین واتسون دلالت بر نبود خود همبستگی بین متغیرها دارد و برابر با $1/530367$ است.

آزمون فرضیه دوم

در فرضیه دوم، رابطه بین متغیر مستقل تأخیر ارائه گزارش حسابرس و متغیر وابسته محافظه‌کاری حسابداری به همراه متغیرهای کنترلی اندازه شرکت و اهرم مالی مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم با استفاده از رابطه رگرسیونی حداقل مربعات معمولی به روش اثرات تصادفی در نگاره (۷) ارائه شده است.

نگاره (۷): مقدار مربوط به ضرائب معادله رگرسیون فرضیه دوم

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۰/۰۲۵۱۲	۸/۴۰۲۴۲	۰/۰۰۰
DELAY *DC*CFO	۰/۰۰۳۵۴	۲/۳۰۳۰۷	۰/۰۱۶
اندازه شرکت	-۰/۰۴۲۷	-۰/۵۶۲۵	۰/۱۱
اهرم مالی	-۰/۱۸۳۳	-۵/۴۵۵۵	۰/۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده: ۰/۶۶۷	ضریب تعیین: ۰۰/۶۶۰۲۴		
آماره F: ۱۲/۳۸۵۹	F: ۰/۰۰۰ سطح معناداری آماره		
دوربین واتسون	۱/۵۸۲۴		
معناداری در سطح اطمینان ۵ درصد			

همان‌طور که ملاحظه می‌شود سطح معناداری مربوط به آماره F، بیانگر این است که رابطه رگرسیون در کل معنادار است. نتایج مندرج در نگاره مزبور نشان می‌دهد که با اطمینان ۹۵ درصد فرضیه پژوهش تأیید می‌شود. به عبارتی، سطح معناداری آماره مربوط به متغیر تأخیر در ارائه گزارش حسابرس کم‌تر از سطح اطمینان ۵ درصد است و تأخیر در ارائه گزارش حسابرس با محافظه‌کاری حسابداری رابطه منفی و معناداری دارد. بنابراین، تأخیر در ارائه گزارش حسابرس بر محافظه‌کاری حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر دارد. هم‌چنین، نتایج مندرج در نگاره (۷) نشان می‌دهد که بین متغیر کنترلی اهرم مالی با

محافظه کاری حسابداری در سطح اطمینان ۵ درصد رابطه معناداری وجود دارد و این رابطه منفی است. آماره دوربین واتسون برابر با ۱/۵۸۲۴ است.

نتیجه گیری و پیشنهادها

کیفیت حسابرسی به عنوان توانایی حسابرس در کشف و گزارش کردن تحریف های با اهمیت در صورت های مالی صاحبکار تعریف می شود. بنابراین، کیفیت حسابرسی می تواند به بهبود کیفیت صورت های مالی کمک کند، زیرا تأییدکننده کیفیت بالای ارائه خدمات حسابرسی است که آن نیز منجر به افزایش کیفیت گزارش های مالی و در نهایت باعث بهبود سطح محافظه - کاری حسابداری در صورت های مالی می شود. نتایج پژوهش بیانگر این موضوع است که بین تخصص حسابرس و محافظه کاری حسابداری رابطه معناداری وجود ندارد. به این معنی که بین شرکت هایی که به وسیله حسابرسان متخصص حسابرسی می شوند و شرکت هایی که به وسیله حسابرسان غیرمتخصص حسابرسی می شوند، سطح محافظه کاری حسابداری تفاوتی ندارد. بنابراین، بالا بودن سطح دانش حسابرس از صنعت خاص با محافظه کاری حسابداری ارتباطی ندارد. این نتیجه گیری با نتیجه پژوهش ری یاد (۲۰۱۲) مطابقت ندارد، اما با نتیجه پژوهش سوزا و همکاران (۲۰۱۳) هماهنگ است. دلیل احتمالی مغایرت این فرضیه با نتیجه پژوهش ری یاد (۲۰۱۲) می تواند متفاوت بودن نحوه سنجش تخصص حسابرس باشد. هم چنین، نتایج پژوهش نشان می دهد که بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و محافظه کاری حسابداری رابطه منفی و معناداری وجود دارد. به این معنی که تأخیر طولانی مدت در ارائه گزارش حسابرسی موجب کاهش کیفیت حسابداری (محافظه کاری) می شود. این یافته با نتیجه پژوهش سوزا و همکاران (۲۰۱۳) همخوانی دارد. در نظر گرفتن محافظه کاری به وسیله حسابرسان به این علت است که مسئولیت های قانونی خود را کاهش می دهند (واتس، ۲۰۰۳).

نتایج پژوهش هم چنین، بیانگر این است که بین اندازه شرکت و محافظه کاری رابطه معناداری وجود ندارد. به این معنا که شرکت های بزرگ تر که مورد توجه بیشتری هستند، در مقابل شرکت های کوچک تر از محافظه کاری بیشتری استفاده نمی کنند. افزون بر این، نتایج پژوهش حاکی از این است که بین اهرم مالی و محافظه کاری حسابداری رابطه منفی و معناداری وجود دارد. به این معنی که شرکت های با اهرم مالی بیشتر دارای رویه های محافظه کاری کمتری در مقایسه با شرکت های با اهرم مالی کم تر، هستند.

با توجه به وجود رابطه معنادار بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس و محافظه‌کاری حسابداری به مدیران شرکت‌ها توصیه می‌شود به منظور افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری (صورت‌های مالی) با کمک حسابرسان در جهت کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس تلاش نمایند. با توجه به وجود رابطه معنادار بین اهرم مالی و محافظه‌کاری به مدیران شرکت‌ها در جهت اتخاذ سیاست‌های مالی بهینه و متعادل پیشنهاد می‌شود، سیاست‌های مالی نه بسیار باز و نه بسیار بسته اتخاذ نمایند.

پیشنهاد برای پژوهش‌های آینده

به پژوهشگران آینده توصیه می‌شود در موارد زیر به واکاوی بپردازند:

۱. انجام این پژوهش با سایر معیارهای سنجش محافظه‌کاری
۲. انجام این پژوهش با در نظر گرفتن خدمات غیر حسابرِسی مؤسسات حسابرِس
۳. بررسی رابطه بین کمیته حسابرِس و محافظه‌کاری حسابداری

پی نوشت

۱ Barth et al	۲ Dechow et al	۳ Basu
۴ Souza et al.	۵ Ball	۶ Shivakumar
۷ Holthausen	۸ Watts	۹ Nikolaev
۱۰ Sunder	۱۱ Ruddock et al	۱۲ DeAngelo
۱۳ Two-dimensional	۱۴ Technological Capabilities	۱۵ Independence
۱۶ Becker et al	۱۷ Piot	۱۸ Janin
۱۹ O'Keefe et al	۲۰ Braunbeck	۲۱ aggressive
۲۲ discretionary	۲۳ Fargher et al	۲۴ Ghosh
۲۵ Moon	۲۶ Jenkins	۲۷ Velury
۲۸ DeFond	۲۹ Subramanyam	۳۰ Li
۳۱ Sun	۳۲ Liu	۳۳ Chung
۳۴ Kallapur	۳۵ Francis	۳۶ Ken
۳۷ Lobo	۳۸ Zhou	۳۹ Krishnan
۴۰ Yang	۴۱ Fernando et al	۴۲ Ashton et al

۴۳	Knechel	۴۴	Payne	۴۵	Owusu-Ansah
۴۶	Leventis et al	۴۷	Al-Ajimi	۴۸	Reyad
۴۹	Ayorinde	۵۰	Babajide	۵۱	Liao
۵۲	Radhakrishnan	۵۳	Palmrose		

منابع

- اعتمادی حسین، عادل آذر و مهدی ناظمی اردکانی (۱۳۸۹). بررسی نقش تخصص حسابرسان در صنعت بر مدیریت واقعی سود و عملکرد عملیاتی آن، *دانش حسابداری*، سال اول، شماره ۱، تابستان، ص-ص. ۲۸-۹.
- خواجهی شکراله و سمیه حسینی نیا (۱۳۹۳). رابطه بین محافظه کاری حسابداری و دوره تصدی حسابرسان (شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران)، *دانش حسابرسان*، سال چهاردهم، شماره ۱۶ (پیاپی ۵۴)، بهار، صص. ۲۵-۵.
- رضایی فرزین و سمیه بافهم مهربانی (۱۳۹۲). تأثیر چرخه های عملیاتی و ساختار مالکیت بر سطح محافظه کاری شرکت ها به روش C-Score. *دانش حسابداری و حسابرسان مدیریت*، سال دوم، شماره هفتم، پاییز، صص. ۷۵-۸۹.
- مشایخی بیتا و سپیده سادات نصیری (۱۳۹۱). بررسی تغییرات میزان محافظه کاری در گزارشگری مالی شرکت ها. *دانش حسابداری و حسابرسان مدیریت*، سال اول، شماره اول، بهار، صص. ۳۲-۱۹.
- مهدوی غلامحسین و مظفر جمالیان پور (۱۳۸۹). بررسی عوامل مؤثر بر سرعت گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *پژوهش های حسابداری مالی*، سال دوم، شماره چهارم، شماره پیاپی (۶)، زمستان، صص. ۸۹-۱۰۸.
- نمازی محمد (مترجم) (۱۳۸۹). *پژوهش های تجربی در حسابداری: دیدگاه روش شناختی*. چاپ دوم، شیراز: انتشارات دانشگاه شیراز.
- Al-Ajmi, J. (2008). "Audit and Reporting Delays: Evidence from an Emerging Market". *Advances in Accounting*, Vol. 24, Issue. 2, pp. 217-226
- Ashton, R. H. ; Willingham, J. J. ; and R. K. Elliott (1987). "An Empirical Analysis of Audit Delay". *Journal of Accounting Research*, 25 (2) , 275-292
- Ayorinde, B. , and O. Babajide (2015). "Audit Tenure, Rotation and Accounting Conservatism: Empirical Evidences from Nigeria", *Journal of Business & Financial Affairs*, 4 (4) , 1-7

- Ball, R. , & Shivakumar, L. (2005). "Earnings quality UK private firms: comparative loss recognition timelines". *Journal of Accounting and Economics*, 39 (1) , 83-128.
- Ball, R. , Kothari, S. P. , & Robin, A. (2000). "The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings". *Journal of Accounting and Economics*, 29 (1) , 1-51.
- Barth, M. E. , Landsman, W. R. , & Lang, M. H. (2008). "International accounting standards and accounting quality". *Journal of Accounting Research*, 46 (3) , 467-498
- Basu, S. (1997). "The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings". *Journal of Accounting and Economics*, 24 (1) , p. 3-37.
- Basu, S. Hwang, L. , and C. Jan. (2001). "Differences in Conservatism between Big Eight and Non-Big Eight Auditors". *Working Paper (October)*. Emory University
- Becker, C. L. , Defond, M. L. , Jiambalvo, J. and Subramanyam, K. R. (1998). "The effect of audit quality on earnings management". *Contemporary Accounting Research*, 15 (1) , 1 – 24.
- Braunbeck, G. (2010). O. "The potential determinants of audit quality in Brazil". *Thesis Doctora, University São Paulo, Brazil*.
- Chung, H. , & Kallpur, S. (2003). "Client importance, nonaudit services and abnormal accruals". *The Accounting Review*, 78 (4) , 931-955.
- DeAngelo, L. E. (1981). "Auditor size and auditor quality". *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3) , p. 183-199.
- Dechow, P. M. , Ge, W. , & Schrand, C. M. (2010). "Understanding earnings quality: a review of proxies, their determinants and their consequences". *Journal of Accounting and Economics*, 50 (2-3) , 344-401
- DeFond, M. L. , & Subramanyam, K. R. (1998). "Auditor changes and discretionary accruals". *Journal of Accounting and Economics*, 25 (1) , 35-67.
- DeFond, M. L. ; Francis, J. R. ; and T. J. Wong (2000). "Auditor Industry Specialization and Market Segmentation: Evidence from Hong Kong". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19 (1) , 49-66
- Fargher, N. , Taylor, M. H. , & Simon, D. T. (2001). "The demand for auditor reputation across international markets for audit services". *International Journal of Accounting*, 36 (4) , 407-421.
- Quality Fernando, G. D. ; Abdel-Meguid, A. M. and J. R. Elder (2010). "Audit Accounting and Attributes, Client Size and Cost of Equity Capital". *Review of Finance*, 9 (4) , 363-381
- Francis, J. R. , & Ken, B. (2006). "Disclosure of fees paid to auditors and the market valuation of earnings surprises". *Review of Accounting Studies*, 11 (4) , 495-523.
- Ghosh, A. , & Moon, D. (2005). "Auditor tenure impair audit quality". *The Accounting Review*, 80 (2) , 585-612.

- Holthausen, R. W. , & Watts, R. L. (2001). "The relevance of the value-relevance literature for financial accounting standard setting". *Journal of Accounting and Economics*, 31 (1-3) , 3-75.
- International Accounting Standards Board. (2013). Discussion Paper DP/2013/1 A review of the conceptual framework for financial reporting. Londres: IFRS Foundation.
- Jenkins, D. S. , & Velury, U. (2008). "Does auditor tenure impact the reporting of conservative earnings?". *Journal of Accounting and Public Policy*, 27 (2) , 115-132.
- Knechel, W. R. and J. L. Payne (2001). "Additional Evidence on Audit Report Lag". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20 (1) , 137-146
- Krishnan, G. V. , & Yang, J. S. (2009). "Recent trends in audit report and earnings announcement lag". *Accounting Horizons*, 23 (3) , 265-288.
- Leventis, S. ; Weetman, P. ; and C. Caramanis (2005). "Determinants of Audit Report Lag: Some Evidence from the Athens Stock Exchange". *International Journal of Auditing*, 9 (1) , 45-58
- Li, D. (2010). "Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence". *Journal of Accounting and Public Policy*, 29 (3) , 226-241.
- Liao, P. C. , & Radhakrishnan, S. (2016). "The effects of the auditor's insurance role on reporting conservatism and audit quality". *The Accounting Review*, 91 (2) , 587-602
- Lobo, G. J. , & Zhou, J. (2005). "To swear early or not swear early? An empirical investigation of factors affecting CEO's decisions". *Journal of Accounting and Public Policy*, 24 (2) , 153-160.
- Nikolaev, V. V. (2010). "Debt covenants and accounting conservatism". *Journal of Accounting Research*, 48 (1) , 137-175.
- O'Keefe, T. B. , King, R. D. , & Gaver, K. M. (1994). "Audit fees, industry specialization, and compliance with GAAS reporting standards". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 13 (1) , 41-55.
- Owusu-Ansah, S. (2000). "Timeliness of Corporate Financial Reporting in Emerging Capital Markets: Empirical Evidence from the Zimbabwe Stock Exchange". *Accounting and Business Research*, 30 (3) , 241-254
- Palmrose, Z. (1988). "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality". *The Accounting Review*. 64 (1) , 55-73
- Piot, C. and Janin, R. (2005). "Audit quality and earnings management in France", *working paper, IUT GEA – Piere Mendes France University, France*.
- Reyad, S. M. R. (2012). "Accounting Conservatism and Auditing Quality: an Applied Study on Egyptian Corporations". *European Journal of Business and Management*, 4 (21) , 108-116
- Ruddock, C. , Taylor, S. J. , & Taylor, S. L. (2006). "Nonaudit services and earnings conservatism: is auditor independence impaired?" *Contemporary Accounting Research*, 23 (3) , 701-746.

- Souza, L. L. ; Paulo, L. M. ; Roberto, P. ; and N. Cavalcante (2013). "The Relationship between Auditing Quality and Accounting Conservatism in Brazilian Companies". *Journal of Education and Research in Accounting*, 7 (3) , 293-314.
- Sun, J. A. , & Liu, G. (2011). "Industry specialist auditors, outsider directors, and financial analysts". *Journal of Accounting and Public Policy*, 30 (4) , 367-382.
- Sunder, S. (1997). *Theory of accounting and control*. Cincinnati: South-Western Publishing.
- Watts, R. L. (2003). "Conservatism in accounting part I: explanations and implications". *Accounting Horizons*, 17 (3) , 207-221.

