

تخصص شریک حسابرسی در صنعت و کیفیت

حسابرسی: نقش استراتژی‌های صاحبکار

بیبا مشایخی*، حامد عمرانی**، امید آخوندی***

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۴/۱۹

تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۷/۲۲

چکیده

هدف اصلی این پژوهش بررسی ارتباط بین تخصص شریک حسابرسی در صنعت و کیفیت حسابرسی با توجه به استراتژی‌های صاحبکار می‌باشد. در این پژوهش تخصص حسابرس در صنعت در دو سطح موسسه حسابرسی و شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی با استفاده از شاخص اقلام تعهدی اختیاری اندازه‌گیری شده است. به منظور ارزیابی استراتژی‌های صاحبکار از چهار شاخص سرمایه‌بری (شدت سرمایه)، نوسازی دارایی‌های ثابت مشهود، اهرم مالی و کارایی سربار استفاده شده است. پژوهش حاضر از نوع همبستگی و توصیفی است. همچنین این پژوهش از نوع استقرایی و پس‌رویدادی (با استفاده از اطلاعات گذشته) می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۴ و حجم نمونه ۱۰۱ شرکت می‌باشد. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد بین تخصص شریک حسابرسی در صنعت و کیفیت حسابرسی ارتباط مستقیم وجود دارد. همچنین این نتایج نشان می‌دهد ارتباط مستقیم بین تخصص شریک حسابرسی در صنعت و کیفیت حسابرسی، زمانی که استراتژی‌های صاحبکار از متوسط استراتژی‌های صنعت انحراف کمتری دارند، قوی‌تر می‌باشد و بالعکس. همچنین نتایج یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد انحراف استراتژی صاحبکار بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی دارد.

واژه‌های کلیدی: تخصص شریک حسابرسی، استراتژی‌های صاحبکار، کیفیت حسابرسی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42 , L1

DOI: 10.22051/jera.2018.16354.1726

* دانشیار حسابداری دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، تهران، ایران، (نویسنده مسئول) (mashaykhi@ut.ac.ir)

** استادیار حسابداری دانشکده علوم مالی دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران، (omrani86@ut.ac.ir)

*** دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران، تهران، ایران، (akhoundi.omid@ut.ac.ir)

مقدمه

اهمیت تخصص حسابرس در صنعت باعث شده تا پژوهشگران حسابرسی مطالعات بسیاری را در ارتباط با تأثیر تخصص حسابرس در صنعت بر کیفیت حسابرسی انجام دهند. مطالعات تجربی حسابرسی شواهدی را فراهم نموده مبنی بر اینکه تخصص حسابرس در صنعت قضاوت حسابرس را بهبود می‌بخشد. نتایج پژوهش‌های بسیاری نشان می‌دهد حسابرسان دارای تخصص در صنعت، می‌توانند خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتری را ارائه دهد (کریشن، ۲۰۰۳ و ریچلت و وانگ، ۲۰۱۰ به نقل از یوان و همکاران، ۲۰۱۶). با این وجود شواهد اندکی وجود دارد درباره اینکه چگونه ویژگی‌های صاحبکار، اثر تخصص حسابرس در صنعت را تحت تأثیر قرار می‌دهد. این پژوهش با بررسی ارتباط بین تخصص شریک حسابرسی در صنعت و کیفیت حسابرسی با توجه به استراتژی‌های صاحبکار خلا موجود را پر می‌کند. ادبیات پیشین و شواهد تلویحی اشاره داشته‌اند که استراتژی صاحبکار یکی از عوامل مهم تعیین کننده کیفیت سود است. نتایج پژوهش دچو و همکاران (۲۰۱۳) نشان می‌دهد مهمترین عامل تأثیرگذار بر کیفیت سود، الگوی تجاری شرکت است. به عقیده الیفسن و همکاران (۲۰۰۱) ریسک استراتژیک عامل مهم تأثیرگذار بر مدل حسابرسی ریسک تجاری است و هدف اولیه روش‌های تحلیلی حسابرسی، کسب شناخت از فعالیت‌های تجاری صاحبکار است. نتایج پژوهش بنتلی و همکاران (۲۰۱۳) حاکی از آن است استراتژی صاحبکار بر نقض قوانین گزارشگری مالی و تلاش‌های حسابرسی تأثیر با اهمیتی دارد. از این رو استانداردهای حسابرسی، حسابرسان را ملزم به کسب شناخت کافی و مناسب از استراتژی‌های صاحبکار و ریسک‌های تجاری در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی می‌نمایند. موسسه حسابرسی کی پی ام جی حامی تغییر تمرکز و توجه حسابرسان از رویکرد مبتنی بر مبادلات به رویکرد «نگرش سیستمی استراتژیک» می‌باشد (یوان و همکاران، ۲۰۱۶). مطالعات پیشین اشاره داشتند که تخصص در صنعت یک دانش ضمنی است و به آسانی قابل انتقال نیست زیرا به صورت ناخودآگاه درک و بکار گرفته می‌شود (نگی، ۲۰۱۴). نتایج پژوهش‌های چین و چی (۲۰۰۹)، چی و چین (۲۰۱۱) و یوان و همکاران (۲۰۱۶) نشان می‌دهد تأثیر تجربه حسابرسان متخصص به طور عمده قابل انتساب به تخصص صنعت در سطح شریک موسسه است تا تخصص صنعت در سطح موسسه حسابرسی.

با توجه به مطالب مزبور در این پژوهش نقش انحراف استراتژی‌های صاحبکار از متوسط صنعت بر ارتباط بین تخصص در صنعت حسابرسان و کیفیت حسابرسان مورد بررسی قرار گرفته است. از آنجایی که شرکت‌های بورسی ملزم به افشاء نام موسسات حسابرسان و نام شرکای امضاکننده گزارش حسابرسان می‌باشند، لذا بستر مناسبی برای بررسی تأثیر تخصص حسابرسان در صنعت بر کیفیت حسابرسان با توجه به استراتژی‌های صاحبکار وجود دارد. در ایران اکثر پژوهش‌های پیشین (دارابی و همکاران، ۱۳۹۵؛ واعظ و درسه، ۱۳۹۵؛ خدای پور و حسینی نیا، ۱۳۹۵؛ ابراهیمی کردلر و جوانی قلندری، ۱۳۹۵) تخصص حسابرسان در صنعت را در سطح موسسه حسابرسان اندازه‌گیری نموده‌اند. این پژوهش از طریق بررسی و اندازه‌گیری تخصص حسابرسان در دو سطح موسسه حسابرسان و شریک حسابرسان، این حوزه از ادبیات حسابرسان را بسط و گسترش داده است. همچنین این پژوهش با تأکید و تمرکز بر تأثیر استراتژی‌های صاحبکار بر ارتباط بین تخصص حسابرسان در صنعت و کیفیت حسابرسان، خلأ موجود در این حوزه از ادبیات حسابرسان را مرتفع نموده و در این ارتباط شواهد تجربی مناسبی را فراهم می‌نماید.

در ادامه مبانی نظری، فرضیه‌های پژوهش و پیشینه پژوهش‌های انجام شده در زمینه تخصص حسابرسان و کیفیت حسابرسان ارائه شده است. در پایان نتایج آزمون فرضیه‌ها، نتیجه‌گیری و پیشنهاداتی ارائه شده است.

مبانی نظری و فرضیه‌های پژوهش

شناخت حسابرسان از صنعت موجب افزایش کیفیت حسابرسان به واسطه بهبود قضاوت‌های حسابرسان، بهبود در دقت برای کشف اشتباهات و ارتقا کیفیت ارزیابی از خطر حسابرسان می‌گردد (مینوتی مزا، ۲۰۱۳). اقلام تعهدتی اختیاری یکی از ابعاد مهم کیفیت حسابرسان است به این ترتیب که هر چه اقلام تعهدتی اختیاری در سود بالا باشد نشان دهنده کیفیت حسابرسان پایین می‌باشد. حسابرسان عنصری مهم از حاکمیت شرکتی است که به عنوان ابزاری کنترل‌کننده، انگیزه‌های مدیریت جهت دستکاری سود را محدود می‌کند (ابراهیم، ۲۰۱۰). از دیدگاه تجربی، حسابرسان دارای تخصص در صنعت به منظور حفظ اعتبار و شهرت حرفه‌ای خود و نیز اجتناب از دعاوی قضایی، در جهت بهبود کیفیت حسابرسان تلاش می‌کنند (دی فاند و همکاران، ۲۰۰۰). از اولین پژوهش‌های انجام گرفته در حوزه تخصص حسابرسان در

صنعت می‌توان به پژوهش کراسول و همکاران (۱۹۹۵) اشاره کرد. آن‌ها در پژوهش خود اعتبار نام موسسه و تخصص در صنعت را مورد بررسی قرار دادند و استدلال کردند که هشت موسسه بزرگ حسابرسی به واسطه مشهورتر و متخصص در صنعت بودن، حق الزحمه حسابرسی بالاتری را دریافت می‌نمایند. نمونه آن‌ها شامل ۱۴۸۴ شرکت در استرالیا بود و پی بردند که حسابرسان متخصص در صنعت ۸ موسسه بزرگ، به طور متوسط ۳۴٪ از غیر متخصصان بیشتر حق الزحمه دریافت می‌نمایند. همچنین صرف حق الزحمه هشت موسسه بزرگ به واسطه شهرت‌شان، حدوداً ۳۰٪ از موسسات دیگر بیشتر است. در نگاره (۱) خلاصه‌ای از مهمترین پژوهش‌های انجام شده در زمینه تخصص حسابرس و کیفیت حسابرسی ارائه شده است.

نگاره (۱): خلاصه مهمترین پژوهش‌های انجام شده در زمینه تخصص و کیفیت حسابرسی

محقق (سال)	موضوع	یافته‌های پژوهش
پژوهش‌های داخلی		
تانی و محب خواه (۱۳۹۳)	بررسی رابطه بین استراتژی کسب و کار با کیفیت سود و بازده سهام	نتایج تحقیق نشان می‌دهد که میزان مدیریت سود در شرکت‌های تدافعی نسبت به شرکت‌های تهاجمی (پیشگام) بیشتر است. همچنین، نتایج بیانگر آن است که محیط اقتصادی بر رابطه بین راهبردهای تجاری شرکت و کیفیت سود آن موثر می‌باشد.
دارابی و همکاران (۱۳۹۵)	تأثیر تخصص در صنعت، دوره تصدی حسابرسی و استقلال حسابرس بر ریزش قیمت سهام	نتایج بررسی نشان می‌دهد که بین ویژگی‌های کیفی حسابرسی (تخصص در صنعت، دوره تصدی و استقلال حسابرس) و ریزش قیمت سهام ارتباط معکوس معناداری وجود دارد. به طوری که افزایش کیفیت حسابرس منتهی به کاهش ریزش قیمت سهام می‌شود.
خدای پور و حسینی نیا (۱۳۹۵)	بررسی رابطه بین تخصص حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی با محافظه کاری حسابداری	نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین تخصص حسابرس و محافظه کاری حسابداری رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین، نتایج بیانگر این است که بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و محافظه کاری حسابداری رابطه منفی و معناداری وجود دارد.
واعظ و درسه (۱۳۹۵)	بررسی تأثیر تخصص حسابرس در صنعت بر	نتایج نشان می‌دهد که تخصص حسابرس در صنعت تأثیر منفی معناداری بر محافظه کاری حسابداری دارد

محقق (سال)	موضوع	یافته‌های پژوهش
	رابطه بین محافظه کاری حسابداری و خطر سقوط آتی قیمت سهام	و همچنین تخصص حسابرسان در صنعت و محافظه - کاری حسابداری، تأثیر منفی معناداری بر خطر سقوط آتی قیمت سهام دارند.
ابراهیمی کردلر و جوانی قلندری (۱۳۹۵)	تأثیر تخصص حسابرسان بر کیفیت سود و همزمانی قیمت سهام	یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد کیفیت سود، تأثیر منفی و معناداری بر همزمانی قیمت سهام می‌گذارد و تخصص صنعت حسابرسان به عنوان متغیر تعدیل کننده، اثر آن را تقویت می‌کند.
پژوهش‌های خارجی		
زرنی (۲۰۱۱)	تخصص در صنعت شریک و حق الزحمه حسابرسان؛ شواهدی از کشور سوئد	یافته‌های تحقیق بیانگر این مطلب است که تخصص در صنعت، در سطح شریک و همچنین در سطح موسسه حسابرسان با حق الزحمه بالاتر در ارتباط است. همچنین بالاترین میزان حق الزحمه مربوط به شریکی می‌شود که علاوه بر اینکه متخصص است در موسسه‌ای عضویت دارد که متخصص صنعت است.
نگی (۲۰۱۴)	تخصص در صنعت شریک و حق الزحمه حسابرسان	نتایج نشان دادند بین تخصص در صنعت، در سطح موسسه و همچنین در سطح شریک حسابرسان، با حق الزحمه حسابرسان ارتباط مثبت معناداری وجود دارد.
بیل و همکاران (۲۰۱۵)	تخصص حسابرسان در صنعت و شواهدی از کارایی هزینه در صنایع متجانس	نتایج نشانگر آن است که حسابرسان متخصص صنعت، به تدریج حق الزحمه خود را در صنایعی که دارای عملیاتی متجانس هستند پایین می‌آورند
یوآن و همکاران (۲۰۱۶)	تخصص در صنعت حسابرسان و اقلام تعهدی اختیاری: نقش استراتژی‌های صاحبکار	نتایج بیانگر آن است که ارتباط منفی بین تخصص در صنعت شریک حسابرسان و اقلام تعهدی صاحبکار، هنگامی که استراتژی‌های صاحبکار از عرف استراتژی‌های صنعت انحراف دارند، قوی‌تر است.

به همان نسبتی که حسابرسان در صنعت مورد نظر تخصص پیدا می‌کنند، دانش تخصصی آنها بیشتر می‌شود و از آنها انتظار می‌رود که در مقایسه با حسابرسان غیر متخصص در شناخت گزارشات متقلبانه دقت بیشتری داشته باشد (بالسم و همکاران، ۲۰۰۳). کریشنان (۲۰۰۳) رابطه تخصص در صنعت حسابرسان و سطح اقلام تعهدی اختیاری را مورد آزمون قرار داد و به رابطه منفی این دو متغیر پی برد. موسسات حسابرسان دارای تخصص در صنعت، دانش

مرتبط با تخصص در آن صنعت را انباشته نموده لذا حسابرسی با کیفیت بالاتری را ارائه می‌دهند (کریشنن، ۲۰۰۳ و ریچلت و وانگ، ۲۰۱۰ به نقل از یوان و همکاران، ۲۰۱۶). با توجه به مطالب فوق فرضیه اول پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه اول: بین تخصص در صنعت شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی ارتباط مستقیم معناداری وجود دارد.

انحراف استراتژیک صاحبکار بیانگر این است که تا چه اندازه استراتژی‌های صاحبکار از عرف استراتژی‌های صنعت انحراف دارد. (فینکلشتین و همبریک، ۱۹۹۰ و گلکتکاینر و همبریک، ۱۹۹۷ به نقل از یوان و همکاران، ۲۰۱۶). از آنجایی که انحراف استراتژیک باعث کاهش مشروعیت شرکت و به تبع آن کاهش اعتماد ذینفعان می‌شود، لذا مانعی در راه دسترسی به منابع خارجی می‌باشد. شرکت‌ها تمایل دارند تا از استراتژی‌های مشابه صنعت خود پیروی نمایند تا احتمال حضور و بقای خود در بازار را افزایش دهند (یوان و همکاران، ۲۰۱۶). با این وجود مدیران بلند پرواز و با اعتماد به نفس بیش از حد، ممکن است به منظور دستیابی به عملکرد بالاتر، استراتژی‌هایی را انتخاب نموده که مطابق با گرایش‌های عرف صنعت نبوده که این امر منجر به برد بزرگ یا زیان فاجعه بار (تانگ و همکاران، ۲۰۱۱) و نیز منجر به عدم تجانس درون صنعتی در خصوص استراتژی‌های تجاری شرکت‌ها می‌گردد (نودا و دیوید، ۲۰۰۱؛ یوان و همکاران، ۲۰۱۶). مزیت دانشی حسابرسان دارای تخصص در صنعت عمدتاً مربوط به شرکت‌های معمول در صنعت (که از استراتژی‌های تجاری عرف صنعت خود پیروی نموده) می‌باشد. از این رو ممکن است انحراف استراتژیک صاحبکار، مزیت دانشی (شناخت) حسابرسان دارای تخصص در صنعت را نسبت به سایر حسابرسان کاهش دهد. بنابراین لزوماً نمی‌توان انتظار داشت حسابرسان دارای تخصص در صنعت نسبت به سایر حسابرسان، کیفیت حسابرسی بالاتر را برای شرکت‌های با انحراف استراتژیک فراهم آورند (یوان و همکاران، ۲۰۱۶). با توجه به مطالب فوق فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه دوم: ارتباط مثبت بین تخصص در صنعت شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی، برای صاحبکاران با انحراف استراتژیک بالا نسبت به صاحبکاران با انحراف استراتژیک پایین، ضعیف‌تر خواهد بود.

روش پژوهش

از آنجایی که هدف اصلی این پژوهش بررسی ارتباط بین تخصص شریک حسابرسی در صنعت و کیفیت حسابرسی با توجه به استراتژی‌های صاحبکار می‌باشد، لذا این پژوهش از نظر ماهیت از نوع توصیفی-همبستگی، از لحاظ طرح پژوهش پس رویدادی (با استفاده از اطلاعات گذشته)، از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ ساختار داده‌ها از نوع ترکیبی می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۴ می‌باشد. برای انتخاب نمونه آماری از روش غربالگری استفاده شده است. برای این منظور معیارهای زیر در نظر گرفته شده و در صورتی که یک شرکت کلیه معیارها را احراز کرده باشد به عنوان یکی از شرکت‌های نمونه انتخاب شده است:

- با توجه به اطلاعات مورد نیاز از سال ۱۳۸۷، شرکت‌هایی که حداکثر تا پایان اسفند ماه سال ۱۳۸۶ در بورس و اوراق بهادار تهران پذیرفته شده‌اند و نام آن‌ها تا پایان سال ۱۳۹۴ از فهرست شرکت‌های یاد شده، حذف نشده باشد.
- شرکت‌های نمونه وقفه معاملاتی بیشتر از ۶۰ روز نداشته باشند.
- به منظور افزایش قابلیت مقایسه شرکت‌های مورد بررسی، دوره مالی آن‌ها باید منتهی به ۲۹ اسفند ماه باشد و در دوره مورد مطالعه تغییر دوره مالی نداشته باشند.
- جزء شرکت‌های واسطه‌گری مالی (سرمایه‌گذاری، هلدینگ، لیزینگ و بانک‌ها و بیمه‌ها) به دلیل متفاوت بودن عملکرد آن‌ها، نباشند.

مدل پژوهش و تعریف عملیاتی متغیرها

در این پژوهش جهت آزمون فرضیه‌ها از مدل رگرسیون خطی چندگانه زیر استفاده می‌شود (یوان و همکاران، ۲۰۱۶):

$$DAC_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 PIS_{i,t} + \beta_2 FIS_{i,t} + \beta_3 DS_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 LEV_{i,t} + \beta_6 ROA_{i,t} + \beta_7 QR_{i,t} + \beta_8 BIG_{i,t} + AGE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

شایان ذکر است که به منظور آزمون فرضیه دوم (بررسی اثرات تعاملی بین انحراف استراتژی و تخصص حسابرس در صنعت) مدل رگرسیونی فوق به تفکیک برای کل نمونه آماری، شرکت‌های با انحراف استراتژیک بالا و شرکت‌های با انحراف استراتژیک پایین

بrazش می شود و در نهایت از طریق بررسی و مقایسه ضریب متغیر تخصص در صنعت شریک حسابرسی (PIS) فرضیه دوم رد یا پذیرفته می شود.

DAC: اقلام تعهدی اختیاری

مطابق پژوهش های قبلی (جگی و لی، ۲۰۰۶؛ کریشنان، ۲۰۰۳) در این پژوهش از قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری به عنوان شاخصی از کیفیت حسابرسی استفاده شده است. چمبرز و پین (۲۰۰۸) در بررسی خود اقلام تعهدی اختیاری را به عنوان نماینده ای از کیفیت حسابرسی در نظر گرفته و با این تصور که بزرگی این اقلام به طور منفی با کیفیت حسابرسی در ارتباط است، به این نتیجه رسیده اند که با کاهش سطح اقلام تعهدی اختیاری، کیفیت حسابرسی افزایش یافته و منجر به کاهش دعاوی حقوقی علیه حسابرسان شده است. در ادامه برای محاسبه اقلام تعهدی اختیاری به شیوه دجو و همکاران که به "مدل جونز تعدیل شده" مشهور می باشد، به شرح زیر استفاده شده است (مشایخی و صفری، ۱۳۸۵):

$$TA_{i,t} = a_1 \left(\frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + a_2 \left(\frac{\Delta REV_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + a_3 \left(\frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \varepsilon_{i,t}$$

در این رابطه:

$TA_{i,t}$ کل اقلام تعهدی در سال t برای شرکت i که از تفاوت سود خالص و جریانات نقدی عملیاتی محاسبه شده است. ΔREV تغییرات فروش سال جاری نسبت به سال قبل شرکت i ، $PPE_{i,t}$ مبلغ ناخالص دارایی ثابت در سال t برای شرکت i ، $A_{i,t-1}$ کل دارایی ها در پایان سال مالی قبل و a_1, a_2, a_3 ضرایب مدل جونز و $\varepsilon_{i,t}$ جز خطا می باشد. دوره برآورد ضرایب a_1, a_2, a_3 سال های ۱۳۸۳ تا ۱۳۹۰ بوده که پس از تخمین ضرایب مزبور، اقلام تعهدی غیر اختیاری (NDAC) در دوره رویداد (۱۳۸۷ تا ۱۳۹۴) طبق معادله زیر محاسبه شده است:

$$NDAC_{i,t} = a_1 \left(\frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + a_2 \left(\frac{\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + a_3 \left(\frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right)$$

که در این مدل ΔREC تغییرات حساب های دریافتی سال جاری نسبت به سال قبل می باشد. در نهایت حجم اقلام تعهدی اختیاری (DAC) به طریق زیر محاسبه می شود:

$$DAC_{i,t} = TA_{i,t} - NDAC_{i,t}$$

تخصیص در صنعت حسابداری

مطابق پژوهش‌های پیشین (کراسول و همکاران ۱۹۹۵؛ یوان و همکاران ۲۰۱۶)، در این پژوهش حسابرس دارای تخصیص در صنعت این گونه تعریف شده است: اگر سهم از بازار بیش از ۱۰٪ مجموع دارایی‌های صاحبکاران در آن صنعت باشد. از آنجایی که تخصیص در هر دو سطح (۱) موسسه و (۲) شریک بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد (چین و چی، ۲۰۱۱؛ چی و چین ۲۰۰۹؛ یوان و همکاران، ۲۰۱۶) لذا در این پژوهش تخصیص در صنعت در سطح موسسه حسابرسی و در سطح شریک تعریف می‌شود.

FIS (تخصیص در سطح موسسه حسابرسی): متغیری مجازی برابر ۱، هنگامی که موسسه حسابرسی دارای تخصیص در صنعت باشد (موسسه حسابرسی که صاحبکاران آن‌ها بیش از ۱۰٪ مجموع دارایی‌های کلیه شرکت‌های صنعت مربوطه را داشته باشند) و در غیر این صورت صفر (دی‌فاند و همکاران ۱۹۹۲؛ کراسول و همکاران ۱۹۹۵؛ یوان و همکاران، ۲۰۱۶). به طور معمول در ایران، دو شریک گزارش حسابرسی را امضا می‌نمایند. از این رو در این پژوهش تخصیص در سطح شریک به صورت زیر تعریف می‌شود:

PIS (تخصیص در سطح شریک): متغیر مجازی برابر ۱ هنگامی که حداقل یکی از حسابرسان امضاکننده گزارش، دارای تخصیص در صنعت باشد (شرکای حسابرسی که صاحبکاران آن‌ها بیش از ۱۰٪ مجموع دارایی‌های کلیه شرکت‌های صنعت مربوطه را داشته باشند) و در غیر این صورت صفر (یوان و همکاران، ۲۰۱۶). با توجه به اینکه سازمان حسابرسی و موسسه حسابرسی مفید راهبر فاقد شریک می‌باشند، لذا جهت یکنواختی رویه، در تعیین تخصیص شریک در صنعت، نام حسابداران رسمی امضاکننده گزارش حسابرسی مدنظر قرار گرفته است. لازم به ذکر است در این پژوهش تخصیص در صنعت برای هر سال-شرکت محاسبه شده است.

DS: انحراف استراتژیک صاحبکار

انحراف استراتژیک صاحبکار بیانگر میزان انحراف استراتژی صاحبکار از استراتژی عرف صنعت می‌باشد. در این پژوهش انحراف استراتژی صاحبکار بر مبنای شاخص‌های تعدیل شده زیر اندازه‌گیری می‌شود (فینکلشتین و همبریک، ۱۹۹۰؛ یوان و همکاران، ۲۰۱۶):

۱. شدت سرمایه: دارایی ثابت تقسیم بر مبلغ فروش
۲. نوسازی اموال و تجهیزات: خالص دارایی ثابت تقسیم بر ناخالص دارایی ثابت
۳. کارایی سربار: از نسبت هزینه‌های اداری و تشکیلاتی به مبلغ فروش محاسبه می‌شود.
۴. اهرم مالی: کل بدهی‌ها تقسیم بر ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام

برای اندازه‌گیری انحراف استراتژیک صاحبکار، نخست نمره استاندارد هر یک از شاخص‌های فوق برای هر مشاهده (سال - شرکت) محاسبه می‌شود (میانگین هر شاخص از مقدار آن شاخص کسر و سپس عدد حاصله بر انحراف معیار آن شاخص تقسیم می‌شود تا نمره استاندارد آن شاخص محاسبه شود). در نهایت انحراف استراتژیک صاحبکار از طریق میانگین قدر مطلق نمرات استاندارد شده هر شاخص، محاسبه می‌شود. هر چه مقدار شاخص مزبور بیشتر باشد، حاکی از انحراف بالاتر استراتژی‌های آن شرکت نسبت به استراتژی‌های عرف صنعت می‌باشد. بالا بودن انحراف استراتژیک، حاکی از آن است که استراتژی آن شرکت به طور قابل توجهی از استراتژی عرف صنعت انحراف دارد.

متغیرهای کنترلی

Big (اندازه موسسه حسابرسی): بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی همبستگی مثبت وجود دارد که یکی مرتبط با شهرت حسابرسان (دی آنجلو، ۱۹۸۱ و لینوکس، ۱۹۹۹ به نقل از سجادی و همکاران، ۱۳۹۲) و دیگری مرتبط با ثروت و منابع مالی حسابرسان می‌باشد (لینوکس، ۱۹۹۹ به نقل از سجادی و همکاران، ۱۳۹۲). اندازه موسسات حسابرسی با کیفیت حسابرسی مرتبط است و هرچه موسسات بزرگتر باشند، کیفیت حسابرسی بیشتر می‌باشد (فرانسیس و یو، ۲۰۰۹؛ چوی و همکاران، ۲۰۱۰). اندازه موسسه حسابرسی، متغیر مجازی است اگر حسابرس شرکت سازمان حسابرسی یا موسسه حسابرسی مفید راهبر باشد عدد یک، در غیر این صورت عدد صفر منظور می‌شود.

Size (اندازه شرکت صاحبکار): شرکت‌های بزرگتر دارای سطح پایین‌تری از اقلام تعهدی هستند (منون و ویلیام، ۲۰۰۴ و میرز و همکاران، ۲۰۰۳ به نقل از چین و چن، ۲۰۱۱). اندازه شرکت از طریق لگاریتم طبیعی ارزش دفتری دارایی‌های شرکت i در پایان سال t محاسبه می‌شود.

Lev: اهرم مالی بالا به طور بالقوه باعث افزایش مدیریت سود از طریق استفاده از اقلام تعهدی سود و سایر انتخاب‌های حسابداری افزایش دهنده سود می‌گردد. دلیل آن جلوگیری از نقض قراردادهای بدهی است (بیتی و وبر، ۲۰۰۳ و دجو و اسکینر، ۲۰۰۳ به نقل از ایزدی نیا و همکاران، ۱۳۹۲).

ROA: میزان اقلام تعهدی با عملکرد شرکت (بازده دارایی‌ها) ارتباط مثبتی دارد (کریشنن، ۲۰۰۳؛ چین و چن، ۲۰۱۱). برای محاسبه بازده دارایی‌ها از نسبت سود خالص به ارزش دفتری دارایی‌های شرکت t در پایان سال t استفاده می‌شود.

Quick ratio: نقدینگی شرکت (نسبت سریع) دارای تأثیر بالقوه بر عملیات روزانه شرکت و متعاقباً بر اقلام تعهدی می‌باشد (باتلر و همکاران، ۲۰۰۸ و کارامانیس و همکاران، ۲۰۰۸ به نقل از یوآن و همکاران، ۲۰۱۶). نسبت آنی (سریع) از طریق نسبت ارزش دفتری دارایی‌های جاری منهای ارزش دفتری موجودی کالا تقسیم بر ارزش دفتری بدهی‌های جاری شرکت t در پایان سال t محاسبه می‌شود.

Age: شرکت‌های بزرگتر با سن بیشتر دارای سطح پایین تری از اقلام تعهدی هستند (منون و ویلیام، ۲۰۰۴ و میرز و همکاران، ۲۰۰۳ به نقل از چین و چن، ۲۰۱۱). به منظور کنترل تأثیر چرخه عمر شرکت‌ها بر اقلام تعهدی، متغیر سن در مدل لحاظ گشته است (آنتونی و رامش، ۱۹۹۲ به نقل از یوآن و همکاران، ۲۰۱۶) سن شرکت از طریق لگاریتم طبیعی تفاوت سال تاسیس و سال مورد بررسی محاسبه می‌شود (انواری رستمی و همکاران، ۱۳۹۴)

یافته‌های پژوهش

در نگاره (۲) ترکیب نمونه آماری پژوهش به تفکیک صنایع ارائه شده است. در این پژوهش در مجموع ۷۹۲ مشاهده (سال- شرکت) از ۱۰ صنعت بورسی به عنوان نمونه نهایی انتخاب شده که در بین صنایع مزبور، خودرو و قطعات (۱۶۴ مشاهده) و دارویی (۱۲۷ مشاهده) دارای بیشترین حجم نمونه و صنایع استخراج کانه‌های فلزی (۳۹ مشاهده) و ماشین‌آلات و تجهیزات (۳۹ مشاهده) دارای کمترین حجم نمونه می‌باشند.

نگاره (۲): ترکیب نمونه آماری بر مبنای نوع صنعت

نام صنعت	تعداد	درصد
خودرو و قطعات	۱۶۴	۲۰٪/۱۷
دارویی	۱۲۷	۱۶٪
غذایی به جز قند و شکر	۳۳	۴٪/۲
فلزات اساسی	۹۶	۱۲٪/۱۱
شیمیایی	۹۴	۱۱٪/۹
سیمان آهک و گچ	۸۸	۱۱٪/۱۱
کانی غیر فلزی	۶۴	۸٪/۱۱
کاشی و سرامیک	۴۸	۶٪/۱۱
استخراج کانه‌های فلزی	۳۹	۴٪/۹
ماشین آلات و تجهیزات	۳۹	۴٪/۹
جمع کل	۷۹۲	۱۰۰٪

در نگاره (۳) ترکیب نمونه آماری پژوهش بر مبنای تخصص در صنعت موسسات حسابرسی و شرکاء حسابرسی ارائه شده است. از مجموع ۷۹۲ گزارش حسابرسی، بطور میانگین ۵۲۶ گزارش (۶۶٪) توسط ۲۷ موسسه حسابرسی دارای تخصص در صنعت و ۲۸۷ گزارش (۳۶٪) توسط ۳۰ شریک دارای تخصص در صنعت امضاء شده است.

نگاره (۳): ترکیب نمونه آماری بر مبنای تخصص در صنعت موسسات

سال	تعداد موسسات دارای تخصص در صنعت	تعداد شرکاء دارای تخصص در صنعت	تعداد گزارش‌های تخصصی در صنعت
۱۳۸۷	۲۴	۶۹	۲۴
۱۳۸۸	۲۴	۶۷	۲۴
۱۳۸۹	۲۵	۷۱	۲۵
۱۳۹۰	۲۵	۶۲	۲۵
۱۳۹۱	۲۹	۶۵	۲۹
۱۳۹۲	۲۵	۵۹	۲۵
۱۳۹۳	۲۷	۶۶	۲۷
۱۳۹۴	۲۷	۶۷	۲۷
جمع	-	۵۲۶	-
میانگین	۲۵/۷۵	-	۲۸/۶

در نگاره (۴) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش شامل میانگین، میانه، انحراف معیار، کمینه و بیشینه طی دوره آزمون (سال‌های ۱۳۸۷-۱۳۹۴) ارائه شده است.

نگاره (۴): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

انحراف استاندارد	کمینه	بیشینه	میانه	میانگین	شرح متغیرها
۰/۰۷۹۳	۰/۰۱۶۴	۰/۲۶۱۶	۰/۰۹۲۷	۰/۱۰۹۳۵	DAC نسبت قدرمطلق ارقام تعهدی غیر
۰/۴۸۰۶	۰/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۳۶۱۱	PIS تخصص شریک حساب سه
۰/۴۷۲۵	۰/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۰/۶۶۴۱	FIS تخصص موسسه حساب سه
۰/۲۴۷۷	۰/۳۸۸۸	۱/۱۶۷۸	۰/۶۷۳۵	۰/۷۱۴۴	DS انحراف استراتژیک
۱۲/۳۰۴۸	۱۰/۵۶۲۱	۱۴/۲۹۷۷	۱۲/۰۲۵۸	۱۲/۳۶۳۱	SIZE اندازه شرکت
۰/۱۸۸۲	۰/۲۹۴۹	۰/۸۸۸۰	۰/۶۳۳۵	۰/۶۱۵۲	LEV اهرم مالی
۰/۱۰۳۴	۰/۰۳۸۳	۰/۲۹۸۰	۰/۰۹۷۸	۰/۱۰۹۱	ROA نرخ بازده دارایی
۰/۳۶۰۹	۰/۳۰۷۴	۱/۴۸۱۳	۰/۷۷۹۷	۰/۷۹۷۵	Qr نسبت سریع
۰/۴۲۸۰	۰/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۲۴۱۱	BIG اندازه موسسه حساب سه
۲/۵۳۳۷	۱/۶۰۹۴	۴/۰۷۷۵	۳/۵۸۳۵	۳/۵۳۲۲	AGE عمر شرکت

همانطور که از نگاره (۴) استنباط می‌شود، میانگین، میانه، کمینه، بیشینه و انحراف معیار کیفیت حسابرسی (ارقام تعهدی اختیاری) شرکت‌ها به ترتیب برابر است با ۰/۱۰۹۳۵، ۰/۰۹۲۷، ۰/۲۶۱۶، ۰/۰۱۶۴ و ۰/۰۷۹۳ می‌باشد. از آنجایی که میانه کیفیت حسابرسی (ارقام تعهدی اختیاری) کمتر از میانگین آن می‌باشد، توزیع کیفیت حسابرسی (ارقام تعهدی اختیاری) در بین نمونه آماری چوله به راست است. در این حالت مشاهدات کوچکتر از نما (مد) تنوع عددی کمی دارند ولی فراوانی‌های بزرگی دارند ولی مشاهدات بزرگتر از نما تنوع عددی زیادی دارند ولی فراوانی‌هایشان کوچک است. در مورد تخصص شرکای حسابرسی میانگین، میانه، انحراف معیار، کمینه و بیشینه به ترتیب برابر است با ۰/۳۶۱۱، ۰/۰۰۰۰، ۰/۴۸۰۶، ۰/۰۰۰۰ و ۰/۰۷۹۳.

۱/۰۰۰ می‌باشد. این نتایج نشان می‌دهد بطور متوسط ۳۶٪ گزارشات حسابرسی توسط شرکای دارای تخصص در صنعت امضاء شده است. در مورد تخصص موسسات حسابرسی میانگین، میانه، انحراف معیار، کمینه و بیشینه به ترتیب برابر با ۰/۶۶۴۱، ۱/۰۰۰، ۰/۴۷۲۵، ۰/۰۰۰ و ۱/۰۰۰ می‌باشد. این نتایج نشان می‌دهد بطور متوسط ۶۵٪ گزارشات توسط موسسات حسابرسی دارای تخصص در صنعت امضاء شده است.

نتایج آزمون فرضیه‌ها

در نگاره (۵) نتایج حاصل از برازش مدل رگرسیونی پژوهش به تفکیک کل نمونه آماری (ستون اول)، شرکت‌های با انحراف استراتژیک بالا (ستون دوم) و شرکت‌های با انحراف استراتژیک پایین (ستون سوم) ارائه شده است. لازم به ذکر است به منظور تفکیک شرکت‌ها به دو گروه شرکت‌های با انحراف استراتژیک بالا و شرکت‌های با انحراف استراتژیک پایین، نخست مقدار میانه شاخص مزبور برای هر مشاهده محاسبه شده است. سپس مشاهداتی که مقدار شاخص انحراف استراتژیک آن‌ها بیشتر از میانه صنعت باشد، به عنوان شرکت‌های با انحراف استراتژیک بالا و مشاهداتی که مقدار شاخص مزبور کمتر از میانه صنعت باشد، به عنوان شرکت‌های با انحراف استراتژیک پایین طبقه‌بندی شده‌اند.

نگاره (۵): نتایج برازش مدل رگرسیونی پژوهش

متغیر وابسته: حجم اقلام تعهدی اختیاری DAC			
متغیرهای توضیحی	ستون (۱) کل نمونه آماری	ستون (۲) مشاهدات با انحراف استراتژیک بالا	ستون (۳) مشاهدات با انحراف استراتژیک پایین
C	-۰/۲۵۱۲	-۰/۱۹۰۴	-۰/۳۸۱۱
PIS	-۲/۱۶۷۶	-۱/۵۴۹۷	-۳/۳۱۸۴
FIS	-۰/۰۲۰۹**	-۰/۰۲۵۱***	-۰/۰۲۸۸***
DS	-۲/۳۰۵۴	-۲/۶۰۷۱	-۲/۷۴۵۴
SIZE	-۰/۰۰۷۱	-۰/۰۱۳۲	۰/۰۰۵۸
LEV	-۰/۷۴۲۹	-۱/۱۷۶۹	۰/۵۳۵۴
	۰/۰۲۶۵**	۰/۰۳۸۵**	-۰/۰۰۶۲
	۱/۹۵۸۹	۲/۲۹۷۲	-۰/۱۶۲۵
	۰/۰۱۵۰	۰/۰۰۸۳	۰/۰۲۷۱***
	۱/۷۹۹۹	۰/۹۱۲۹	۳/۳۴۸۸
	۰/۰۶۳۹**	۰/۰۵۴۲**	۰/۱۰۰۷***

متغیر وابسته: حجم اقلام تعهدی اختیاری DAC			
متغیرهای توضیحی	ستون (۱)	ستون (۲)	ستون (۳)
	کل نمونه آماری	مشاهدات با انحراف استراتژیک بالا	مشاهدات با انحراف استراتژیک پایین
	۲/۴۰۵۰	۲/۰۴۶۱	۳/۰۲۰۲
ROA	۰/۰۴۷۸	-۰/۰۰۵۹	۰/۰۵۵۵
	۱/۱۰۰۷	-۰/۱۲۰۱	۱/۰۷۴۲
QR	۰/۰۳۲۵***	۰/۰۵۲۰***	۰/۰۳۰۰*
	۲/۷۳۲۵	۴/۶۸۵۵	۱/۹۹۲۶
BIG	۰/۰۱۸۸**	۰/۰۲۰۴**	۰/۰۱۲۹
	۲/۰۴۴۳	۲/۱۲۰۶	۱/۲۸۵۵
AGE	۰/۰۲۷۴***	۰/۰۳۰۱***	۰/۰۲۰۶
	۲/۶۸۰۰	۲/۹۲۶۵	۰/۰۲۸۸
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۱۲۴۵	۰/۱۰۹۵***	۰/۰۶۶۰
آماره اف فیشر	۱۰/۶۶۳	۶/۴۵۱۷	۴/۰۶۳۷
آماره دوربین - واتسون	۲/۱۱۲۳	۱/۶۹۷۸	۱/۷۶۲۶

* معناداری در سطح اطمینان ۹۰٪

** معناداری در سطح اطمینان ۹۵٪

*** معناداری در سطح اطمینان ۹۹٪

همانطور که در نگاره (۵) مشاهده می‌شود مقدار آماره اف فیشر بیانگر معنی‌داری کل مدل‌های رگرسیونی است. آماره دوربین واتسون بیانگر عدم خودهمبستگی سریالی بین اجزای خطا است. لذا با توجه به برقراری فروض کلاسیک رگرسیون و نیز معناداری کل مدل‌های رگرسیونی، می‌توان فرضیه‌های پژوهش را مورد بررسی قرار داد.

فرضیه اول: بین تخصص در صنعت شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی ارتباط مستقیم معناداری وجود دارد.

با توجه به نتایج ستون (۱) در نگاره (۵)، همانطور که ملاحظه می‌شود مقدار آماره t متغیر تخصص در صنعت شریک حسابرسی (-۲/۳۰۵۴) می‌باشد که حاکی از معناداری ضریب متغیر مزبور در سطح اطمینان ۹۹٪ می‌باشد. لذا فرض صفر مبنی بر این که بین تخصص در صنعت شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود ندارد، رد می‌شود. از سوی دیگر با توجه به علامت منفی ضریب متغیر تخصص در صنعت شریک حسابرسی (-۰/۰۲۰۹)

می‌توان نتیجه گرفت بین تخصص در صنعت شریک حسابرسی و اقلام تعهدی اختیاری ارتباط معکوس وجود دارد. بنابراین فرضیه اول پژوهش مبنی بر این که بین تخصص در صنعت شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی ارتباط مستقیم معناداری وجود دارد، پذیرفته می‌شود.

فرضیه دوم: ارتباط مثبت بین تخصص در صنعت شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی، برای صاحبکاران با انحراف استراتژیک بالا نسبت به صاحبکاران با انحراف استراتژیک پایین، ضعیف‌تر خواهد بود.

با توجه به نتایج ستون (۲) در نگاره (۵)، همانطور که ملاحظه می‌شود مقدار آماره t متغیر تخصص در صنعت شریک حسابرسی ($-۲/۶۰۷$) می‌باشد که حاکی از معناداری ضریب متغیر مزبور در سطح اطمینان ۹۰٪ می‌باشد. از سوی دیگر با توجه به علامت منفی ضریب متغیر تخصص در صنعت شریک حسابرسی ($-۰/۰۲۵$) می‌توان نتیجه گرفت که بین تخصص در صنعت شریک حسابرسی و اقلام تعهدی اختیاری در شرکت‌های با انحراف استراتژیک بالا ارتباط معکوس وجود دارد. بطور مشابه با توجه به نتایج ستون (۳) در نگاره (۵) و با توجه به علامت منفی ضریب متغیر تخصص در صنعت شریک حسابرسی ($-۰/۲۸$) می‌توان نتیجه گرفت که بین تخصص در صنعت شریک حسابرسی و اقلام تعهدی اختیاری (کیفیت حسابرسی) در شرکت‌های با انحراف استراتژیک پایین ارتباط معکوس (مستقیم) معناداری وجود دارد. اما از آنجایی که قدرمطلق ضریب متغیر تخصص در صنعت شریک حسابرسی (PIS) در کل نمونه آماری ($۰/۰۲۰۹$) بوده و زمانی که نمونه به دو گروه صاحبکاران با انحراف استراتژیک بالا و پایین تفکیک شده میزان ضریب متغیر مزبور در شرکت‌های با انحراف استراتژیک بالا ($۰/۰۲۵۱$) و در شرکت‌های با انحراف استراتژیک پایین ($۰/۰۲۸۸$) می‌باشد، لذا فرضیه دوم پژوهش مبنی بر این که ارتباط مثبت بین تخصص در صنعت شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی، در صاحبکاران با انحراف استراتژیک بالا نسبت به صاحبکاران با انحراف استراتژیک پایین ضعیف‌تر است، پذیرفته می‌شود.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول نشان می‌دهد بین تخصص شریک حسابرسی در صنعت و کیفیت حسابرسی (حجم اقلام تعهدی اختیاری) ارتباط مستقیم (معکوس) وجود دارد. از سوی دیگر نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد ارتباط مثبت بین تخصص در صنعت

شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی، در صاحبکاران با انحراف استراتژیک بالا نسبت به صاحبکاران با انحراف استراتژیک پایین ضعیف‌تر است. شناخت حسابرس از صنعت موجب افزایش کیفیت حسابرسی به واسطه بهبود قضاوت‌های حسابرسی، بهبود در دقت برای کشف اشتباهات و ارتقا کیفیت ارزیابی از خطر حسابرسی می‌گردد (مینوتی میزا، ۲۰۱۷). از دیدگاه تجربی حسابرسان متخصص در صنعت و با تصدی بالا به منظور حفظ اعتبار حرفه، شهرت حرفه‌ای خود و اجتناب از دعاوی قضایی علیه خود نقش بسزایی در بهبود کیفیت حسابرسی دارند (دی‌فاند و همکاران، ۲۰۰۰). به همان نسبتی که حسابرسان در صنعت مورد نظر تخصص پیدا می‌کنند، دانش تخصصی آن‌ها بیشتر می‌شود و از آن‌ها انتظار می‌رود که در مقایسه با حسابرسان غیر متخصص در شناخت گزارشات متقلبانه دقت بیشتری داشته باشند (بالسم و همکاران، ۲۰۰۳). کریشنان (۲۰۰۳) رابطه تخصص در صنعت حسابرس و سطح اقدام تعهدی اختیاری را مورد آزمون قرار داد و به رابطه منفی این دو متغیر پی برد. موسسات حسابرسی دارای تخصص در صنعت، دانش مرتبط با تخصص در آن صنعت را انباشته نموده لذا حسابرسی با کیفیت بالاتری را ارائه می‌دهند (کریشنان، ۲۰۰۳؛ ریچلت و وانگ، ۲۰۱۰؛ یوان و همکاران، ۲۰۱۶). یوان و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی تأثیر تجربه صنعت در سطح شریک بر کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند و نشان دادند که تخصص در صنعت در سطح شریک با کیفیت حسابرسی بالاتر، در ارتباط می‌باشد. نتایج این پژوهش همسو با نتایج پژوهش‌های ریچلت و وانگ (۲۰۱۰)، چین و چی (۲۰۰۹)، چی و چین (۲۰۱۱) و یوان و همکاران (۲۰۱۶) می‌باشد.

به منظور درک وجود تفاوت دریافته‌های مربوط به پژوهشگران مختلف، نباید محدودیت‌های ذاتی و غیر قابل کنترل در انجام پژوهش را از نظر دور داشت. از مهمترین محدودیت‌های این پژوهش عدم دسترسی به داده‌های تفصیلی موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی به ویژه برای سال‌های قبل از ۱۳۸۷ بوده که امکان انجام این پژوهش در دوره‌های زمانی طولانی‌تر را میسر ننموده است. با توجه به نتایج این پژوهش، پیشنهادهای زیر برای پژوهش‌های آتی توصیه می‌گردد:

- با توجه به وجود شاخص‌های متعدد در ادبیات حسابرسی جهت اندازه‌گیری تخصص در صنعت شریک حسابرسی، پیشنهاد می‌گردد در پژوهش‌های آتی از دیگر معیارهای

اندازه گیری تخصص در صنعت شریک حسابرسی استفاده شده و نتایج آن با نتایج پژوهش حاضر مقایسه گردد.

- در این پژوهش جهت اندازه گیری کیفیت حسابرسی از شاخص مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی استفاده شده، پیشنهاد می گردد در پژوهش های آتی جهت اندازه گیری کیفیت حسابرسی از شاخص مدیریت سود مبتنی بر فعالیت های واقعی (مدیریت سود واقعی) استفاده شده و نتایج آن با نتایج پژوهش حاضر مقایسه گردد.

منابع

- ابراهیمی کردلر، علی و جوانی قلندری، موسی. (۱۳۹۵). تأثیر تخصص حسابررس بر کیفیت سود و همزمانی قیمت سهام. فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲۳ (۲): ۱۳۷-۱۵۴
- انواری رستمی، علی اصغر و تجویدی، الناز و جهانگرد، میثم. (۱۳۹۴). تأثیر ساختار سرمایه و پاداش هیئت مدیره بر کارایی سرمایه گذاری. فصلنامه پژوهش های تجربی در حسابداری ۵ (۲): ۱۰۹-۱۳۰.
- ایزدی نیا، ناصر و ربیعی، حامد و حمیدیان، نرگس. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین اهرم مالی و مدیریت سود واقعی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله پیشرفت های حسابداری، ۵ (۱): ۳۳-۵۴.
- تنانی، محسن و محب خواه، محمد. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین استراتژی کسب و کار با کیفیت سود و بازده سهام در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. فصلنامه پژوهش های تجربی در حسابداری، ۴ (۱): ۱۰۵-۱۲۷.
- خدای پور، احمد و حسینی نیا، سمیه. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین تخصص حسابررس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی با محافظه کاری حسابداری، فصلنامه پژوهش حسابداری، ۶ (۲): ۷۳-۹۶.
- دارابی، رویا و چناری بوکت، حسن و محمودی خاتمی، مرجان. (۱۳۹۵). تأثیر تخصص در صنعت، دوره تصدی حسابرسی و استقلال حسابررس بر ریزش قیمت سهام. فصلنامه پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۸ (۲۳): ۱۱۹-۱۳۸.
- سجادی، سید حسین و فراز مند، حسن و تاج الدینی، عبدالله. (۱۳۹۲). تأثیر کیفیت حسابرسی بر هزینه ی سرمایه ی سهام عادی. فصلنامه پژوهش های تجربی در حسابداری، ۳ (۲): ۱۰۹-۱۲۸.
- مشایخی، بیتا و صفری، مریم. (۱۳۸۵). وجه نقد ناشی از عملیات و مدیریت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی ۱۳ (۲): ۳۵-۵۴.

واعظ، علی و درسه، صابر. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر تخصص حسابرس در صنعت بر رابطه بین محافظه‌کاری حسابداری و خطر سقوط آتی قیمت سهام در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران.

مجله پژوهش‌های حسابداری مالی ۸ (۱) ۱۱۳-۱۴۰

- Anvary Rostami, A. A. , Tajvidi, E. , Jahangard, M. (2015). Empirical Investigation on the Effect of Capital Structure and Board Compensation on Investment Efficiency. *Journal of Empirical research in Accounting*: 5 (2) , 109-130. [In Persian]
- Balsam, S. , Krishnan, J. , Yang, J. S. (2003). Auditor industry specialization and earnings quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*: 22 (2) , 71-97.
- Bentley, K. A. , Omer, T. C. , & Sharp, N. Y. (2013). Business strategy, financial reporting irregularities, and audit effort. *Contemporary Accounting Research*: 30 (2) , 780-817.
- Bills, K. , Jeter, D. , Stein, S. (2015). Auditor Industry Specialization and Evidence of Cost Efficiencies in Homogenous Industries. *The Accounting Review*: 90 (5) , 1721-1754
- Chambers, D. , Payne, J. (2008). Audit quality and the accrual anomaly. Available at: <http://papers.ssrn.com>.
- Chi, H. Y. , Chin, C. L. (2011). Firm versus partner measures of auditor industry expertise and effects on auditor quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*: 30 (2) , 201-229.
- Chin, C. L. , & Chi, H. Y. (2009). Reducing restatements with increased industry expertise. *Contemporary Accounting Research*: 26 (3) , 729-765.
- Choi, J. , Kim, C. , Kim, J. , Zang, Y. (2010) Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*: 29 (1) , 73-97.
- Craswell, A. T. , Francis, J. R. , Taylor, S. L. (1995). Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics*: 20 (3) , 297-322.
- Darabi, R. , chenari boucet, H. , mahmoodi khatami, M. (2016). The effect of auditor industry specialization, auditor tenure and auditor independence on Stock Price Crash. *Journal of Quarterly the financial accounting and auditing researches*: 8 (32). 119-138 [In Persian].
- Defond, M. L. (1992). The Association between Changes in Client Firm Agency Costs and Auditor Switching. *Auditing: journal of practice and theory*: 11 (1). 16-31.
- DeFond, M. L. , Wong, T. J. , Li, S. (2000). The impact of improved auditor independence on audit market concentration in China. *Journal of Accounting and Economics*: 28 (3). 269-305.

- Dichev, I. D. , Graham, J. , Harvey, C. R. , Rajgopal, S. (2013). Earnings quality: *Evidence from the field. Journal of Accounting and Economics*: 56 (2-3) , 1-33 (Supplement).
- Ebrahim, A. (2010). Auditing Quality, Auditor Tenure, Client Importance, and Earnings management: An Additional Evidence. *working paper*: Mansoura University – Egypt.
- Ebrahimi Kordlar, A. , Javani ghalandari, M. (2016). The Effect of Auditor expertise on Earnings Quality and Stock Price Synchronicity. *Journal of Accounting and Auditing Review*: 23 (2) , 137-154 [In Persian].
- Eilifsen, A. , Knechel, W. R. , & Wallage, P. (2001). Application of the business risk audit model: A field study. *Accounting Horizons*: 15 (3) , 193-207.
- Finkelstein, S. , & Hambrick, D. C. (1990). Top-management-team tenure and organizational outcomes: The moderating role of managerial discretion. *Administrative Science Quarterly*: 35 (3) , 484-503.
- Francis, J. R. , Yu, M. D. (2009). Big 4 Office Size and Audit Quality. *The Accounting Review*: 84 (5) , 1521-1552.
- Izadinia, N. , Rabiee, H. , Hamidian, N. (2013). Study of the Relationship between Financial Leverage and Real Earning Management of Listed Companies in Tehran Stock. *Journal of Accounting Advances*: 5 (1) , 33-54. [In Persian]
- Jaggi, B. , Chin, C. L. , Lin, H. W. , & Lee, P. P. (2006). Earnings forecasts disclosure regulation and earnings management by IPO firms to meet the forecast error threshold. *Review of Quantitative Finance and Accounting*: 26 (3) , 275-299.
- Khodami pour, A. , Hosseini nia, S. (2016). The Study Effect of Corporate Governance Mechanisms on Conditional Conservatism, *Journal of Accounting Research*: 6 (2) , 73-96. [In Persian].
- Krishnan, G. V. (2003). Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management? *Accounting Horizons*: 17, 1-16 (Supplement).
- Mashayekhi, B. , Safari, M. (2006). Cash from Operations and Earnings management, *Journal of Accounting and Auditing Review*: 13 (2) , 35-54 [In Persian].
- Minutti meza, M. (2013). Does Auditor Industry Specialization Improve Audit Quality? *Journal of Accounting Research*: 51 (4) , 779- 817.
- Nagy, A. (2014). Audit partner specialization and audit fees. *Managerial Auditing Journal*: 29 (6) , 513 - 526
- Noda, T. , David, J. C. (2001). The evolution of intraindustry firm heterogeneity: Insights from a process study. *Academy of Management Journal*: 44 (4) , 897-925.
- Reichelt, K. J. , Wang, D. (2010). National and office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality. *Journal of Accounting Research*: 48 (3) , 647-686.

- Sajadi, H. , Farazmand, S. , Tajodini, A. (2013). The Effect of Audit Quality on Cost of Equity Capital. *Journal of Empirical Research in Accounting*: 3 (2) , 109-128. [In Persian]
- Tanani, M. , Mohebkhah, M. (2014). The Relation of Business Strategy with Earnings Quality and Stock Return in Firms listed in TSE. *Journal of Empirical Research in Accounting*: 4 (1) , 105-127. [In Persian]
- Tang, J. Y. , Crossan, M. , Rowe, W. G. (2011). Dominant CEO, deviant strategy, and extreme performance: The moderating role of a powerful board. *Journal of Management Studies*: 48 (7) , 1479–1503.
- Vaez, A. , Dorseh, S. (2016). Impact of Industry specialization on Auditors on the relationship between Accounting Conservatism and future Stock Price Crashes of listed Companies in Tehran Stock Exchange, *Journal of financial accounting researches*: 8 (1) , 113-140 [in Persian].
- Yuan, R. , & Cheng, R. , & Ye. R. (2016). Auditor Industry Specialization and Discretionary Accruals: The Role of Client Strategy. *The International Journal of Accounting*: 51 (2) , 217–239.
- Zerni, M. (2011). Audit partner specialization and audit fees: some evidence from Sweden. *Contemporary Accounting Research*: 29 (1) , 312-340.

