

## مروری بر معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابداری: کاربردها و نقاط ضعف و قوت

بهمن بنی مهدی، مهدی عربی، شیوا حسن پور، شاهرخ بزرگمهریان<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۹۵/۱۱/۲۰

تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۳/۱۰

### چکیده

در این مقاله مهمترین معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابداری و نقاط ضعف و قوت هر یک اشاره شده و میزان به کارگیری معیارهای مزبور در نشریه‌های تخصصی حسابداری در ایران ارزیابی گردیده است. به این منظور، ابتدا مروری بر مقاله‌های حسابداری منتشر شده در کشور انجام شده و پس از دسته‌بندی معیارها، میزان استفاده از هر معیار و نتایج حاصل از به کارگیری آنها بیان شده است. سپس، مقاله‌های یاد شده بر اساس پدیدآورنده، نوع نشریه، سال انتشار و... طبقه‌بندی و تحلیل شده‌اند. در این مقاله، از اطلاعات ۱۲ نشریه علمی پژوهشی طی دوره‌ی زمانی ۵ ساله‌ی ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳ استفاده شده است. نتایج بررسی معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابداری نشان داد که در دوره‌ی مزبور، معیارهای ۱۰ گانه‌ی کیفیت حسابداری ۷۲ مرتبه در ۵۹ مقاله به کار گرفته شده‌اند. این تعداد فقط کمتر از ۴ درصد کل مقاله‌های منتشر شده را شامل می‌شود. همچنین در بسیاری از موارد، به کارگیری معیارهای مشابه، منجر به نتایج متفاوت و متناقض شده است. به نظر می‌رسد اجرای پژوهش‌هایی به منظور ارائه‌ی معیارهای مناسب برای اندازه‌گیری کیفیت حسابداری با توجه به شرایط ایران ضروری است. امید است با ارائه‌ی این مقاله و توجه به نقاط ضعف و قوت معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابداری، کیفیت پژوهش‌های تجربی در این زمینه افزایش یابد.

**واژه‌های کلیدی:** کیفیت حسابداری، معیار اندازه‌گیری، مقاله‌ی علمی

طبقه‌بندی موضوعی: B40, M41

DOI: 10.22051/ijar.2018.14089.1271

<sup>۱</sup> دانشیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران، (dr.banimahd@gmail.com)

<sup>۲</sup> دانشجوی دکتری حسابداری، واحد ماهشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، ماهشهر، ایران، نویسنده مسئول، (mehdiarabi20@yahoo.com)

<sup>۳</sup> دانشجوی دکتری حسابداری، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران، (hassanpour\_2005@yahoo.com)

<sup>۴</sup> کارشناس ارشد حسابداری، واحد مسجدسلیمان، دانشگاه آزاد اسلامی، مسجدسلیمان، ایران، (sharokh2076@yahoo.com)

### مقدمه

در فرآیند اجرای پژوهش‌های تجربی حسابداری ابتدا متغیرها اندازه‌گیری می‌شوند، سپس با استفاده از تکنیک‌های آماری به بررسی و کشف روابط بین آن متغیرها پرداخته می‌شود. اندازه‌گیری<sup>۱</sup> به معنای تخصیص عدد به یک مفهوم یا یک شیء است. برای عملیاتی کردن متغیرها از یک معیار اندازه‌گیری<sup>۲</sup> استفاده می‌شود. برخی متغیرها دارای چند معیار اندازه‌گیری هستند و ضرورت دارد که در فرآیند اجرای پژوهش معیار اندازه‌گیری مورد نظر به طور دقیق تعریف شود. برای اندازه‌گیری متغیرها باید از معیاری استفاده شود که به صورت منطقی، متغیر و مفهوم مورد نظر را در قالب اعداد نشان دهد. یعنی اعدادی که به آن مفهوم نسبت داده می‌شوند، توانایی مقایسه‌ی صحیح شرکت‌های مورد مطالعه را داشته باشند. یکی از حوزه‌های پژوهش در رشته‌ی حسابداری، موضوع حسابرسی است. پژوهش‌گران در مطالعات مختلف ابعاد گوناگون موضوع حسابرسی را مورد بررسی قرار داده‌اند. مهمترین متغیری که در پژوهش‌های حسابرسی به آن پرداخته شده است، کیفیت حسابرسی می‌باشد. دی‌فاند و ژانگ (۲۰۱۴) در پژوهش خود معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی را به دو گروه معیارهای خروجی و ورودی فرآیند اجرای حسابرسی تقسیم نموده‌اند. در یک تقسیم‌بندی دیگر که توسط نیکل و همکاران (۲۰۱۳) صورت گرفت معیارهای کیفیت حسابرسی را به سه گروه ورودی، فرآیند حسابرسی و خروجی تقسیم شدند. این گونه تقسیم‌بندی‌ها به درک بهتر معیارهای مزبور کمک می‌کند.

پیش از این در ایران، حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۶) مروری بر ادبیات و تعاریف کیفیت حسابرسی انجام داده‌اند. ساعی و همکاران (۱۳۹۴) بدون اشاره به معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، به بررسی وضعیت پژوهش‌های حسابرسی در ایران پرداختند. همچنین، مهربانی و غلامی جمکرانی (۱۳۹۶) پیشینه‌ی پژوهش‌های حسابرسی را با طبقه‌بندی حسابرسی مستقل، حسابرسی داخلی، حسابرسی رعایت و حسابرسی عملیاتی مورد بررسی قرار دادند، اما تا کنون پژوهش جامعی در زمینه‌ی تقسیم‌بندی معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی صورت نگرفته است؛ و در اغلب پژوهش‌های انجام شده یکی از معیارهای اندازه‌گیری مورد استفاده قرار گرفته و ارتباط کیفیت حسابرسی با سایر متغیرهای حسابداری به صورت تجربی آزمون شده است. فقدان پژوهش کافی در زمینه‌ی تقسیم‌بندی معیارهای اندازه‌گیری کیفیت

حسابرسی و نقد معیارهای مزبور در فضای ایران، انگیزه‌ای را برای نویسندگان این مقاله به وجود آورد تا در این زمینه پژوهشی انجام دهند. از این رو، پرسش اصلی پژوهش این است که معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی چگونه قابل تقسیم‌بندی هستند و مقالات چاپ شده در نشریه‌های تخصصی تا چه میزان از این معیارها بهره گرفته‌اند؟ اهمیت پژوهش حاضر این است که یک چارچوب منطقی برای تقسیم‌بندی معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی ارائه می‌کند تا به پژوهشگران، اساتید دانشگاه و دانشجویان مقاطع کارشناسی ارشد و دکتری در رشته‌ی حسابداری نشان دهد که برای مطالعه‌ی کیفیت حسابرسی و بررسی ارتباط آن با سایر متغیرها در فضای ایران می‌بایست به چه مواردی توجه نمایند. نکته‌ی حائز اهمیت این است که پژوهش‌گران و دانشجویان می‌بایست با توجه به هدف اجرای پژوهش، نقاط ضعف و قوت هر معیار و شرایط و مقررات حاکم بر شرکت‌ها در ایران، معیار مناسب را برگزینند و به کارگیری همه‌ی معیارها در همه‌ی شرایط مناسب به نظر نمی‌رسد.

در این مقاله، با رویکردی تحلیلی به بررسی معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی در مقاله‌های انتشار یافته پرداخته شده است. برای این منظور، ابتدا با استدلال منطقی و مراجعه به مطالعات معتبر و مهم‌ترین معیارهای ارائه شده توسط پژوهش‌گران برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، یک چارچوب نظری در جهت تقسیم‌بندی معیارهای مزبور ارائه شده است، سپس با مرور مقاله‌های منتشر شده در نشریه‌های تخصصی حسابداری در ایران طی ۵ سال اخیر (از سال ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳)، میزان استفاده از معیارهای مزبور و نتایج حاصل شده مورد بحث قرار گرفته است. این معیارها بر اساس دیدگاه دی‌فاند و ژانگ (۲۰۱۴) به دو گروه معیارهای خروجی و معیارهای ورودی فرآیند اجرای حسابرسی تقسیم می‌شوند. به جز معیارهای مبتنی بر محاسبه‌ی ارقام تعهدی اختیاری، اندازه‌گیری سایر معیارها به سادگی امکان‌پذیر است.

هدف این مقاله بهبود کیفیت پژوهش‌های انجام شده در رشته حسابداری به ویژه در حوزه‌ی حسابرسی است. انتظار می‌رود این مقاله علاوه بر گسترش ادبیات پژوهش‌های کیفیت حسابرسی، دستاوردی مفید در خصوص راهنمایی پژوهش‌گران و به ویژه دانشجویان کم‌تجربه در مقاطع کارشناسی ارشد و دکتری برای درک بهتر معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی و به کارگیری صحیح این معیارها در پژوهش‌های تجربی باشد. همچنین، طبقه‌بندی مطرح شده در خصوص معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی منجر به سازماندهی بیشتر دانش حسابرسی

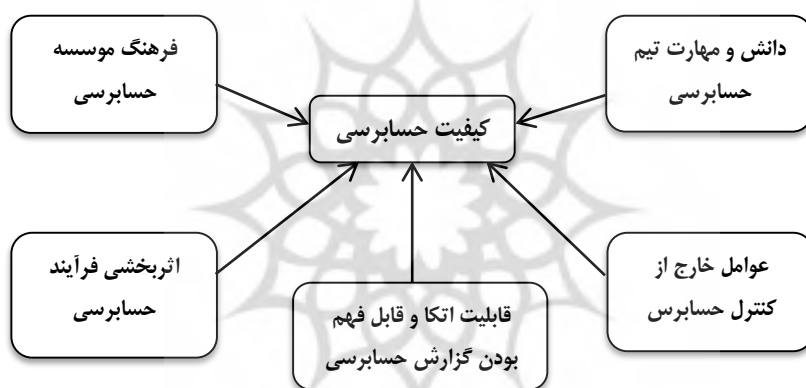
در کشور شود. بنابراین، این مقاله می‌تواند برای استاندارد گذاران، سرمایه گذاران، حسابسان و سایر گروه‌های علاقه‌مند به موضوع کیفیت حسابرسی مفید باشد.

### مفهوم کیفیت حسابرسی و اندازه‌گیری آن

با توجه به وجود تضاد منافع بین مدیران و مالکان بنگاه‌های اقتصادی، اجرای فرآیند حسابرسی علی‌رغم تحمیل هزینه به شرکت ضروری است. به گفته‌ی دی‌فاند و ژانگ (۲۰۱۴) زمانی که فرآیند حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابرسی اجرا شود و از کیفیت مناسبی برخوردار باشد، به صورت‌های مالی اعتبار بخشیده و در فرآیند تصمیم‌گیری بیشتر مورد اتکا قرار می‌گیرند. در خصوص کیفیت حسابرسی تعاریف مختلفی وجود دارد. یکی از تعاریفی که در پژوهش‌های مختلف مورد اشاره قرار می‌گیرد، توسط دی‌آنجلو (۱۹۸۱) ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را استنباط بازار از احتمال توانایی حسابرس در کشف تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحبکار، و گزارش تحریف‌های با اهمیت کشف شده می‌داند. والاس (۱۹۸۷) کیفیت حسابرسی را بهبود میزان شفافیت اطلاعات حسابداری می‌داند. لی و همکاران (۱۹۹۹) نیز کیفیت حسابرسی را احتمال عدم انتشار گزارش مقبول برای صورت‌های مالی حاوی اشتباهات اساسی تعریف می‌کنند.

پژوهش‌گران سعی کرده‌اند به منظور انجام پژوهش‌های تجربی و شناسایی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی، این مفهوم را اندازه‌گیری نمایند. اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی دشوار است. زیرا، میزان اعتباری که حسابرس به صورت‌های مالی می‌بخشد به سادگی قابل مشاهده نیست (دی‌فاند و ژانگ، ۲۰۱۴). نقش حسابرس در کیفیت گزارشگری مالی، ارائه‌ی اطمینان منطقی در خصوص میزان انطباق صورت‌های مالی با اصول پذیرفته شده و استانداردهای حسابداری است. کیفیت حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی ارتباط مستقیم دارد. زیرا، کیفیت حسابرسی بالاتر اعتبار بیشتری به صورت‌های مالی می‌بخشد. هر چه اطمینانی که حسابرس در مورد صورت‌های مالی ارائه می‌کند بیشتر باشد، اعتبار گزارشگری مالی نیز بیشتر خواهد بود (چانگ و همکاران، ۲۰۰۹)، اما هر چقدر هم که کیفیت اجرای حسابرسی بالا باشد، باز هم از وجود همه‌ی اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت ممکن در سیستم حسابداری صاحبکار جلوگیری نمی‌شود. زیرا، حسابرس فقط یک اطمینان منطقی از نبود تحریف‌های با اهمیت ارائه می‌کند.

به اعتقاد نیکل و همکاران (۲۰۱۳) پنج ویژگی مختلف می‌توانند با توجه به میزان بروز در هر قرارداد حسابرسی بر کیفیت فرآیند حسابرسی تأثیرگذار باشند؛ ۱) موضوع انگیزه: یک حسابرس با وجود انگیزه‌های صرفه‌ی اقتصادی با ریسک برخورد می‌کند. ۲) موضوع عدم اطمینان: خروجی فرآیند حسابرسی یک گزارش است اما، نتیجه‌ی حاصل از آن نامعلوم و غیر قابل مشاهده می‌باشد. ۳) موضوع ماهیت منحصر به فرد هر قرارداد: کیفیت هر فرآیند حسابرسی به دلیل ویژگی‌های خاص صاحبکار، تیم حسابرسی و زمان‌بندی کار متفاوت است. ۴) موضوع ماهیت فرآیند: هر کار حسابرسی شامل اجرای مجموعه‌ای از روش‌های تعیین شده طبق استانداردهای حسابرسی است. ۵) موضوع قضاوت حرفه‌ای: اجرای هر فرآیند حسابرسی مستلزم استفاده‌ی بهینه از دانش و مهارت متخصصان حسابرسی است. چارچوب مفهومی کیفیت حسابرسی مبتنی بر این مسائل که توسط انجمن گزارشگری مالی انگلیس<sup>۳</sup> (۲۰۰۸) ارائه شد به شرح تصویر (۱) می‌باشد.



شکل (۱): چارچوب مفهومی کیفیت حسابرسی (نیکل و همکاران، ۲۰۱۳، ص ۳۸۹)

لازم به ذکر است که همه‌ی معیارهای معرفی شده در این چارچوب مفهومی، تا کنون در پژوهش‌های تجربی به صورت کمی اندازه‌گیری نشده‌اند. بنابراین، امکان مطابقت معیارهای ارائه شده در این مقاله با عوامل پنج‌گانه‌ی چارچوب مفهومی امکان‌پذیر نبوده است.

یکی از روش‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی توجه به خروجی فرآیند حسابرسی مانند کیفیت گزارشگری مالی یا ویژگی‌های گزارش حسابرسی است. در مقابل، روش دیگر برای

اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی پرداختن به ورودی فرآیند حسابرسی مانند اندازه‌ی حسابرسی یا حق‌الزحمه‌ی حسابرسی می‌باشد. در واقع، معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی به دو گروه شاخص‌های مبتنی بر خروجی<sup>۴</sup> و شاخص‌های مبتنی بر ورودی<sup>۵</sup> تقسیم می‌شوند (دی‌فاند و ژانگ، ۲۰۱۴). به دلیل تفاوت در ماهیت معیارهای اندازه‌گیری خروجی و ورودی کیفیت حسابرسی، در ادامه این دو گروه به صورت جداگانه مورد بحث قرار می‌گیرند.

### معیارهای خروجی اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی

این گروه از معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، مبتنی بر ویژگی‌های طرف عرضه‌کننده خدمات حسابرسی (یعنی حسابرس) می‌باشند. به بیان دیگر، این نوع معیارها، شامل ویژگی‌های سیستم گزارشگری واحد صاحبکار بوده و حاصل یا نتیجه‌ی به‌کار گرفتن حسابرس در شرکت می‌باشند. در ادامه، مهمترین معیارهای خروجی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی و موارد کاربرد و نقاط ضعف و قوت هر یک مطرح می‌شود.

### ارائه‌ی مجدد اقلام صورت‌های مالی

یکی از معیارهای مبتنی بر حجم تحریف‌های با اهمیت در سیستم حسابداری شرکت صاحبکار، میزان ارائه‌ی مجدد اقلام صورت‌های مالی<sup>۶</sup> است. اقلام تجدید ارائه شده به منظور اصلاح اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت در سیستم حسابداری شرکت شناسایی می‌شوند. لنوکس و پیتمن (۲۰۱۰) معتقدند این معیار یک واقعیت از کیفیت فرآیند خدمات حسابرسی را ترسیم می‌کند و نقطه‌ی قوت آن ارائه‌ی شواهدی قوی از کیفیت حسابرسی بالا می‌باشد. در عین حال، ضعف این معیار آن است که نبود اقلام تجدید ارائه شده الزاماً بیانگر کیفیت حسابرسی پایین نیست. محاسبه‌ی اقلام تجدید ارائه شده به سادگی امکان‌پذیر است. این معیار از طریق حجم تعدیلات سنواتی مستخرج از صورت گردش سود انباشته محاسبه شده و برای همگن شدن بر جمع کل دارایی‌ها یا حجم فروش تقسیم می‌شود. در واقع، این معیار دارای مقیاس اندازه‌گیری کمی بوده و می‌تواند مقادیر پیوسته‌ی متعددی به خود بگیرد. هر چه حسابرس فرآیند اجرای حسابرسی را با کیفیت بیشتری انجام دهد، انتظار می‌رود حجم اشتباهات کشف شده‌ی مربوط به دوره‌های قبل بیشتر باشد. بنابراین، بیشتر بودن حجم اقلام تجدید ارائه شده بیانگر کیفیت حسابرسی بالاتر می‌باشد. این معیار در پژوهش رویایی و آذین‌فر (۱۳۹۱) به کار گرفته شده است.

### گزارش حسابرسی تعدیل شده

یکی از معیارهای حاصل از اجرای فرآیند حسابرسی مستقل، گزارش حسابرسی تعدیل شده<sup>۷</sup> می‌باشد. مدیران همواره تلاش می‌کنند تا گزارش حسابرسی، وضعیت شرکت را به نحو مطلوب نشان داده و به صورت مقبول یا استاندارد ارائه شود. زیرا، گزارش‌های غیر مقبول (تعدیل شده) هزینه‌هایی را به مدیران تحمیل می‌کنند. به اعتقاد دی فاند و ژانگ (۲۰۱۴) کیفیت حسابرسی در شرکت‌های دارای اظهارنظر تعدیل شده بیشتر است. این معیار به صورت واقعی، نتایج حاصل از اجرای فرآیند حسابرسی را نشان داده و به اعتقاد لنوکس و لی (۲۰۱۲) معیار قابل اتکایی به شمار می‌رود. زیرا، اظهار نظر حسابرسان به صورت مستقیم تحت تأثیر و کنترل حسابرسان بوده و نشان دهنده‌ی مسئولیت حسابرسان نسبت به گزارش‌دهی می‌باشد. مزیت معیار گزارش حسابرسی تعدیل شده این است که نشان دهنده‌ی استقلال حسابرسان نیز می‌باشد و استقلال حسابرسان لازمه‌ی اجرای فرآیند حسابرسی مستقل است. یعنی، حسابرسی که استقلال بیشتری دارد به دلیل عدم وابستگی به صاحبکار، راحت‌تر می‌تواند گزارش تعدیل شده صادر کند. کاپلن و ویلیامز (۲۰۱۳) معتقدند ضعف استفاده از این معیار این است که حسابرسان به طور کلی انگیزه دارند که برای بیمه کردن خود در برابر ریسک دادخواهی، گزارش‌های غیر مقبول ارائه کنند. بنابراین، ارائه‌ی گزارش‌های غیرمقبول را لزوماً شاخصی از کیفیت اجرای حسابرسی نمی‌دانند. این معیار معمولاً دارای مقیاس رتبه‌ای یا اسمی است. به این صورت که انواع گزارش‌های حسابرسی کدگذاری می‌شوند. این معیار در پژوهش‌هایی مانند رحیمیان و همکاران (۱۳۹۰)، بنی‌مهد و همکاران (۱۳۹۰) و ابراهیمی و همکاران (۱۳۹۳) به کار گرفته شده است. با توجه به ضعف بیان شده برای این معیار، برخی از پژوهش‌ها مانند یعقوب‌نژاد و همکاران (۱۳۹۱) و بنی‌مهد و همکاران (۱۳۹۳) از تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی به عنوان معیار کیفیت حسابرسی استفاده نموده‌اند. این دسته از پژوهشگران معتقدند که گزارش‌های تعدیل شده در ایران الزاماً بیانگر کیفیت حسابرسی نیست.

### معیارهای کیفیت گزارشگری مالی

همان‌گونه که پیش‌تر بیان شد، کیفیت حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی ارتباط مستقیم دارد. زیرا، کیفیت حسابرسی بالاتر اعتبار بیشتری به صورت‌های مالی می‌بخشد. دی فاند و ژانگ (۲۰۱۴) بیان می‌کنند که معیارهای کیفیت گزارشگری مالی مبتنی بر این فرض هستند که کیفیت

اجرای حسابرسی رفتارهای فرصت طلبانه‌ی مدیران را در خصوص دستکاری و گزارش سود محدود می‌کند. معیارهای مربوط به کیفیت گزارشگری مالی بسیار وسیع هستند و پژوهش‌گران حوزه‌ی حسابرسی سعی داشته‌اند از معیارهای کیفیت سود و مدیریت سود فرصت طلبانه به عنوان معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی بهره بگیرند.

پرکاربردترین معیار کیفیت گزارشگری مالی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی مدل جونز (۱۹۹۱) بر مبنای ارقام تعهدی اختیاری می‌باشد (فرانسیس و همکاران، ۱۹۹۹ و دی‌فاند و ژانگ، ۲۰۱۴). مدل جونز (۱۹۹۱) حجم ارقام تعهدی اختیاری را محاسبه می‌نماید. ارقام تعهدی اختیاری نشان دهنده‌ی آن بخش از ارقام تعهدی سود هستند که می‌توانند توسط مدیران مورد دستکاری قرار بگیرند. در این مدل‌ها، هر چه باقیمانده‌های حاصل از برآورد مدل در یک شرکت بالاتر باشد میزان ارقام تعهدی اختیاری در آن شرکت بالاتر و کیفیت حسابرسی نیز کمتر خواهد بود. بنابراین، چنانچه حسابرسی با کیفیت بالاتری انجام شود، میزان ارقام تعهدی اختیاری موجود در سود کمتر خواهد بود. مدل‌های دیگری نیز مانند مدل تعدیل شده‌ی جونز (۱۹۹۵) و مدل کوتاری و همکاران (۲۰۰۵) معرفی شده است که میزان ارقام تعهدی اختیاری سود را محاسبه کرده و می‌توانند به عنوان معیار اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی استفاده شوند.

سایر معیارهایی که در این گروه قرار می‌گیرند شامل مدل دیچو و دیچف (۲۰۰۲) مبتنی بر محاسبه‌ی کیفیت ارقام تعهدی و مدل باسو (۱۹۹۷) مبتنی بر محاسبه‌ی شناسایی به موقع زیان می‌باشند. برآورد مدل‌های مبتنی بر ارقام تعهدی اختیاری نیازمند صرف زمان کافی و دقت زیاد می‌باشد.

اندازه‌های مبتنی بر کیفیت گزارشگری مالی دارای مزیت‌هایی هستند که استفاده از آنها را به عنوان معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی توجیه می‌نماید. اول این که کیفیت حسابرسی بخشی از کیفیت گزارشگری مالی است. انگیزه‌ی تئوریک به کارگیری معیار مزبور این است که صورت‌های مالی حسابرسی شده محصول مشترک مدیریت و حسابرس است (دای، ۱۹۹۱). بنابراین، کیفیت گزارشگری مالی می‌تواند معیار مناسبی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی باشد. همچنین، اندازه‌های مبتنی بر کیفیت گزارشگری مالی میزان دستکاری سود در چاقوب مفاهیم گزارشگری مالی (GAAP) را منعکس می‌کند. این نوع دستکاری سود جنبه‌های کیفی تصمیم‌های مدیران را در خصوص استفاده از روش‌های حسابداری نشان می‌دهد و



استانداردهای حسابرسی، حسابرسان را ملزم به ارزیابی این نوع تصمیم‌های مدیران نموده است (لویت، ۱۹۹۸). در نهایت، مزیت دیگر این است که برخلاف برخی معیارهای دیگر، امکان به‌کارگیری آن‌ها در پژوهش‌های با نمونه‌های بزرگ وجود دارد.

یکی از ضعف‌های استفاده از مدل‌های کیفیت گزارشگری مالی، اشتباه در اندازه‌گیری اقلام تعهدی اختیاری است. به این معنی که مقادیر خطا در مدل‌های مزبور الزاماً بیانگر اقلام تعهدی اختیاری سود نمی‌باشند. از سوی دیگر، اقلام تعهدی اختیاری درصد بسیار کمی از جمع کل دارایی‌ها را تشکیل می‌دهند و ممکن است معیار مناسبی برای ارزیابی کیفیت حسابرسی کل صورت‌های مالی نباشد (گول و همکاران، ۲۰۰۳). همچنین، وجود مدل‌های متعدد برای محاسبه‌ی اقلام تعهدی اختیاری نشان از عدم توافق نظر در بین پژوهش‌گران بر یک مدل مشترک می‌باشد. در نهایت این‌که، برای مفهوم کیفیت گزارشگری مالی معیارهای متعددی وجود دارد. در حالی که کیفیت حسابرسی فقط بخشی از آن مفهوم به شمار می‌رود. بنابراین، لازم است در زمان استفاده از این مدل‌ها به عنوان معیار اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، عوامل مختلف از طریق متغیرهای مناسب کنترل شوند (دی‌فاند و ژانگ، ۲۰۱۴). این معیار در پژوهش‌هایی مانند حساس یگانه و همکاران (۱۳۸۹) و چهارزاده و همکاران (۱۳۹۳) به کار گرفته شده است.

#### ارائه‌ی خدمات غیر حسابرسی

یکی از معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی ارائه‌ی خدمات غیر حسابرسی<sup>۸</sup> است. حسابرسان معمولاً علاوه بر حسابرسی، خدمات مشاوره‌ی مالی، مالیاتی و یا تهیه‌ی گزارش‌های حسابداری را نیز انجام می‌دهند. نیکل و همکاران (۲۰۱۳) معتقدند ارائه‌ی خدمات غیر حسابرسی همزمان با اجرای حسابرسی منجر به ایجاد وابستگی اقتصادی حسابرسی به صاحبکار شده و کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد. از سوی دیگر، برخی پژوهش‌گران مانند کریشان و ویزوانتان (۲۰۱۱) نشان دادند که ارائه‌ی خدمات غیر حسابرسی به ویژه مشاوره‌ی مالیاتی منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی می‌شود. این معیار معمولاً به صورت متغیر مجازی استفاده می‌شود. به دلیل اختلاف نظر پژوهش‌گران در خصوص تأثیر ارائه‌ی خدمات غیر حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، این معیار به صورت وسیع در پژوهش‌های تجربی استفاده نمی‌شود. در ایران نوروش و رمضان‌ی (۱۳۸۹) از این معیار بهره گرفته‌اند.

### معیارهای ورودی اندازه‌گیری کیفیت حسابداری

این گروه از معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابداری، مبتنی بر ویژگی‌های طرف تقاضاکننده‌ی خدمات حسابداری (یعنی صاحبکار) می‌باشند. به بیان دیگر، این نوع معیارها شامل ویژگی‌های موسسه‌ی حسابداری در فرآیند اجرای حسابداری بوده و حاصل یا نتیجه‌ی رفتار مدیران و سهامداران شرکت در انتخاب حسابداری می‌باشند. در ادامه، مهمترین معیارهای ورودی در اندازه‌گیری کیفیت حسابداری و موارد کاربرد و نقاط ضعف و قوت هر یک مطرح می‌شود. معیارهای ورودی به طور کلی به دو گروه ویژگی‌های خاص حسابداری (مانند اندازه‌ی حسابداری و تخصص حسابداری در صنعت صاحبکار) و ویژگی‌های مربوط به ارتباط بین صاحبکار و حسابداری (مانند حق الزحمه‌ی حسابداری و تداوم تصدی حسابداری) تقسیم می‌شوند.

#### اندازه‌ی حسابداری

معمولاً از موسسه‌های بزرگ حسابداری<sup>۹</sup> به عنوان شاخصی برای کیفیت حسابداری استفاده می‌شود. به گفته‌ی دی آنجلو (۱۹۸۱) موسسه‌های حسابداری بزرگ به دلیل حفظ موقعیت رقابتی انگیزه‌ی بالاتری برای اجرای یک حسابداری با کیفیت دارند. این معیار به تکرار در پژوهش‌های مختلف استفاده شده است. اندازه‌ی حسابداری<sup>۱۰</sup> به صورت یک متغیر مجازی با ارزش ۱ برای شرکت‌هایی که حسابداری شان یکی از ۴ یا ۶ موسسه‌ی بزرگ بین‌المللی است و ارزش ۰ برای سایر شرکت‌ها، به کار می‌رود. به گفته‌ی وانگ و همکاران (۲۰۰۸) بیشتر زمانی از این معیار استفاده می‌شود که پژوهش‌گر قصد داشته باشد عوامل موثر بر انتخاب حسابداری با کیفیت توسط صاحبکار را بررسی نماید. بنابراین، اندازه‌ی حسابداری اغلب به عنوان متغیر وابسته در مدل رگرسیون مشاهده می‌شود.

اندازه‌ی موسسه‌ی حسابداری به عنوان ویژگی ثابت حسابداری (حداقل در یک بازه‌ی زمانی منطقی) به شمار می‌رود و حسابداری نمی‌تواند از این ویژگی در هر قرارداد حسابداری در جهت افزایش کیفیت حسابداری استفاده نماید. اما، صاحبکار در انتخاب یک حسابداری با کیفیت می‌تواند به این موضوع توجه نماید. بنابراین، استفاده از این معیار در پژوهش‌هایی مناسب است که تقاضای صاحبکار برای یک حسابداری با کیفیت را بررسی می‌کنند (دی‌فاند و ژانگ، ۲۰۱۴). نیل و رایلی (۲۰۰۴) معتقدند اندازه‌ی حسابداری به دلیل اندازه‌گیری دامنه‌ی بسیار محدودی از

کیفیت حسابرسی معیار مناسبی نیست. یعنی اندازه‌ی حسابرسی با دو کد ۰ و ۱ طیف وسیعی از سطوح مختلف کیفیت حسابرسی را نشان نمی‌دهد و فقط بیان می‌کند که حسابرسی دارای کیفیت است یا نیست.

متغیر اندازه‌ی حسابرس در ایران نیز بسیار مورد استفاده قرار گرفته است. به این صورت که برای شرکت‌هایی که حسابرس آن‌ها سازمان حسابرسی است کد ۱ و برای شرکت‌هایی که حسابرس آن‌ها یکی از موسسه‌های عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی است کد ۰ در نظر گرفته می‌شود. استفاده از اندازه‌ی حسابرس به عنوان معیار کیفیت حسابرسی در ایران باید با احتیاط و در موارد خاص صورت بگیرد. زیرا، سازمان حسابرسی (به عنوان بزرگ‌ترین موسسه‌ی حسابرسی در ایران) به دلیل مالکیت و مدیریت دولتی الزاماً دارای بیشترین کیفیت در اجرای حسابرسی نیست. در ضمن، نتایج برخی از پژوهش‌های انجام شده در بورس اوراق بهادار تهران مانند پژوهش حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹)، حساس یگانه و آذین‌فر (۱۳۸۹) و هشی و مظاهری‌فرد (۱۳۹۲) نشان داده‌اند که بین کیفیت حسابرسی و اندازه‌ی حسابرس (با معیار ذکر شده) رابطه‌ی معنی‌داری وجود نداشته و یا رابطه‌ی معکوسی وجود دارد. استفاده از این معیار در شرایطی مناسب است که کدهای ۰ و ۱ بیانگر دولتی و خصوصی بودن موسسه‌ی حسابرسی باشد. با این کار دولتی یا خصوصی بودن حسابرس و نه کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

### تخصص حسابرس در صنعت صاحبکار

یکی از معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی میزان تخصص موسسه‌ی حسابرسی در صنعت صاحبکار<sup>۱۱</sup> می‌باشد. کند (۲۰۰۸) معتقد است موسسه‌هایی که در یک صنعت خاص تجربه و مهارت بیشتری دارند، حسابرسی اثربخش‌تری ارائه می‌کنند. تخصص حسابرس شامل خلق ایده‌های سازنده جهت کمک به صاحبکاران و همچنین فراهم نمودن دیدگاه‌ها و یا راه‌کارهای تازه برای برخی از موضوع‌های پیش روی صاحبکاران در صنایع مورد فعالیت‌شان می‌باشد. فرگوسن و استاکس (۲۰۰۲)، جول و همکاران (۲۰۰۵) و بسیاری از پژوهش‌گران دیگر از معیار تخصص در صنعت صاحبکار به عنوان معیار کیفیت حسابرسی استفاده کرده‌اند. به این صورت که هر چه میزان تخصص حسابرس در صنعت مورد فعالیت صاحبکار بیشتر باشد، کیفیت اجرای حسابرسی نیز بالاتر است.

تخصص حسابرس در صنعت صاحبکار معمولاً با رویکرد سهم بازار<sup>۱۲</sup> توسط پژوهشگران اندازه گیری شده است. رویکرد سهم بازار، یک متخصص صنعت را به عنوان یک موسسه‌ی حسابرسی که خودش را از سایر رقیبانش از نظر سهم بازار در یک صنعت خاص متمایز کرده است، تعریف می‌نماید. در این رویکرد فرض می‌شود که با مشاهده‌ی سهم نسبی بازار موسسه‌های حسابرسی که به یک صنعت خاص ارایه‌ی خدمت می‌کنند، می‌توان به میزان دانش تخصصی صنعت موسسه‌ی حسابرسی پی برد. موسسه‌ای که سهم بزرگ‌تری از بازار را در اختیار دارد، از دانش تخصصی بالاتری در مورد آن صنعت خاص برخوردار است. این معیار که توسط پالمراس (۱۹۹۸) معرفی شده است، از طریق تقسیم جمع دارایی‌های تمام صاحبکاران یک موسسه‌ی حسابرسی خاص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی‌های صاحبکاران در این صنعت محاسبه می‌شود. همچنین، موسسه‌هایی به عنوان متخصص صنعت در نظر گرفته می‌شوند که سهم بازارشان طبق رابطه‌ی مزبور بیش از  $1/2 \times$  (شرکت‌های موجود در یک صنعت/۱) باشد. شرکت‌هایی که حسابرسان آن‌ها متخصص در صنعت باشند کد ۱ و در غیر این صورت کد ۰ می‌گیرند. این معیار نیز مانند اندازه‌ی حسابرس به عنوان ویژگی ثابت حسابرس به شمار می‌رود و صاحبکار در انتخاب یک حسابرس با کیفیت می‌تواند به این موضوع توجه نماید. در خصوص ضعف این معیار، نیل و رایلی (۲۰۰۴) بیان کرده‌اند که تخصص در صنعت صاحبکار با دو کد ۰ و ۱ طیف وسیعی از سطوح مختلف کیفیت حسابرسی را نشان نمی‌دهد. این معیار در پژوهش‌هایی مانند آقایی و ناظمی اردکانی (۱۳۹۱)، سجادی و همکاران (۱۳۹۲) و خانی و همکاران (۱۳۹۲) به کار گرفته شده است.

### حق الزحمه‌ی حسابرسی

برخی از معیارهای کیفیت حسابرسی مانند حق الزحمه‌ی حسابرسی<sup>۱۳</sup> از ارتباط بین حسابرس و صاحبکار حاصل می‌شوند. حق الزحمه‌ی حسابرسی از این جهت می‌تواند معیاری برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی باشد که به عنوان یک عامل ورودی در فرآیند حسابرسی، میزان تلاش‌های صورت گرفته توسط حسابرسان را منعکس نماید. به این صورت که هر چه حق الزحمه‌ی پرداختی به حسابرسان بیشتر باشد، کیفیت اجرای حسابرسی بالاتر می‌باشد. دیفاند و ژانگ (۲۰۱۴) بیان نمودند که حسابرسان به صورت یک جانبه قادر به افزایش حق الزحمه حسابرسی نیستند، مگر این که بر اساس یک رابطه‌ی متقابل، صاحبکار نیز خواهان

اجرای کار بیشتر از سوی حسابرس باشد. بنابراین، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی یک معیار مناسب هم از سوی تقاضاکننده‌ی خدمات حسابرسی و هم ارائه‌کننده‌ی آن می‌باشد. برخی پژوهش‌گران مانند دیس و گیروکس (۱۹۹۲) از تعداد ساعات کار حسابرسی به جای حق‌الزحمه استفاده نمودند. یکی از مزیت‌های این معیار استفاده از طیف وسیعی از کیفیت‌های اجرای حسابرسی است. همچنین، در برخی از پژوهش‌ها به جای حق‌الزحمه‌ی حسابرسی از تغییر حق‌الزحمه‌ی سال جاری نسبت به سال قبل استفاده می‌شود. چنانچه، از معیار حق‌الزحمه‌ی حسابرس استفاده شود، معمولاً برای همگن نمودن داده‌ها از مقادیر حق‌الزحمه حسابرسی لگاریتم گرفته می‌شود.

در ایران نیز برخی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هزینه‌های حسابرسی را در بخش هزینه‌های عملیاتی افشا می‌کنند که در پژوهش‌های تجربی می‌توان برای دستیابی به آن‌ها به یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی مراجعه نمود. به نظر می‌رسد که معیار حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در فضای ایران معیار مناسبی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی نباشد. زیرا، در قراردادهای حسابرسی تعیین مبلغ قرارداد بیشتر بر اساس چانه‌زنی و نه از طریق حجم کار تعیین می‌شود. این معیار در پژوهش‌هایی مانند نیک‌بخت و تنانی (۱۳۸۹)، علوی طبری و همکاران (۱۳۹۰) و سلیمانی و نبی‌بی (۱۳۹۱) به کار گرفته شده است.

#### حق‌الزحمه‌ی غیر عادی حسابرسی

برخی از پژوهش‌گران مانند هریر و همکاران (۲۰۱۰) معتقدند که هر چه حق‌الزحمه‌ی پرداختی به حسابرسان کمتر یا بیشتر از میزان متعارف و استاندارد باشد، کیفیت اجرای حسابرسی کمتر می‌شود. به گفته‌ی نیکل و همکاران (۲۰۱۳) پایین بودن بیش از حد هزینه‌های حسابرسی این پیام را به ما می‌دهد که حسابرسی با اثربخشی کمتری انجام شده است. استانا و بون (۲۰۱۲) نیز بیان کرده است که بالاتر بودن هزینه‌های حسابرسی از میزان متعارف نشان‌دهنده‌ی مشکلات زیاد در عملکرد شرکت است که این موضوع سبب کاهش کیفیت اجرای حسابرسی می‌گردد. بنابراین، حق‌الزحمه‌ی غیر عادی حسابرسی<sup>۱۴</sup> می‌تواند یکی از معیارهای کیفیت حسابرسی باشد.

حق‌الزحمه‌ی غیر عادی حسابرسی معمولاً از طریق مدل رگرسیون اندازه‌گیری می‌شود که اولین بار توسط سیمونیک (۱۹۸۰) ارائه شد. در این مدل‌ها، حق‌الزحمه‌ی واقعی حسابرسی به

دو بخش حق الزحمه‌ی مورد انتظار (عادی) و حق الزحمه‌ی غیر مورد انتظار (غیر عادی) تقسیم شده و مقادیر خطای حاصل از برآورد مدل به معنی حق الزحمه‌ی غیر عادی حسابرسی در نظر گرفته می‌شوند. این معیار در ایران توسط منصوری و تنانی (۱۳۹۲) به کار گرفته شده است.

### تداوم تصدی حسابرسی

یکی از معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی مبتنی بر رابطه‌ی دو طرفه‌ی صاحبکار و حسابرسی، تداوم تصدی حسابرسی<sup>۱۵</sup> یا چرخش حسابرسی<sup>۱۶</sup> (تغییر حسابرسی) می‌باشد. وانگ و همکاران (۲۰۰۸) بیان می‌کنند که حسابرسان با کیفیت به منظور حفظ کیفیت اجرای حسابرسی خود تمایل بیشتری به تغییر صاحبکاران خود دارند. چرخش موسسه‌های حسابرسی به عنوان یک قانون برای اولین بار در سال ۱۹۷۴ در کشور ایتالیا برای تعدادی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس این کشور اجرا شد و سپس در کشورهای دیگر نیز مقرراتی به این منظور تدوین گردید. در ایران نیز سازمان بورس اوراق بهادار در سال ۱۳۸۶ چرخش حسابرسان را در بازه‌های زمانی ۴ ساله الزامی نمود.

به طور کلی، در این خصوص دو دیدگاه متقابل وجود دارد. برخی پژوهش‌گران طرفدار چرخش حسابرسی و برخی دیگر طرفدار تداوم تصدی حسابرسی می‌باشند. طرفداران تداوم تصدی حسابرسی معتقدند که تداوم انتخاب حسابرسی موجب می‌شود تا حسابرسی به مرور دانش خاص صاحبکار را کسب کند، که این موضوع باعث افزایش صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی و کیفیت حسابرسی می‌شود. از سوی دیگر، مخالفان بیان می‌کنند که تداوم انتخاب حسابرسی موجب نزدیکی بیش از حد حسابرسی به مدیریت صاحبکار می‌شود که این موضوع ممکن است اثر منفی بر استقلال حسابرسی و کیفیت حسابرسی داشته باشد (چن و همکاران، ۲۰۰۴). متغیر تصدی حسابرسی یا چرخش حسابرسی به صورت یک متغیر مجازی با ارزش ۰ و ۱ به کار می‌رود. این معیار در پژوهش‌هایی مانند ملکیان و همکاران (۱۳۹۰)، حاجیها و همکاران (۱۳۹۱) و خواجه‌وی و حسینی‌نیا (۱۳۹۳) به کار گرفته شده است.

### استقلال حسابرسی

استقلال حسابرسی لازمه‌ی اجرای یک حسابرسی با کیفیت است. بنابراین، هر چه استقلال حسابرسی بالاتر باشد، حسابرسی با کیفیت بالاتری اجرا می‌شود. به اعتقاد سیمونیک (۱۹۸۴)

چنانچه حسابرس دارای استقلال لازم باشد در رسیدگی‌های خود تحت تأثیر روابط و مسائل مختلف قرار نمی‌گیرد و با همه‌ی تخصص و نیروی خود در پی بهبود وضعیت شرکت و تحویل و حفظ منافع سهامداران خواهد بود.

حسابرس نه تنها باید مستقل باشد بلکه باید چنان جلوه کند که افراد جامعه دلیلی برای تردید نسبت به استقلال او نیابند. لذا، تشخیص و اندازه‌گیری استقلال حسابرسی فرآیند دشواری است. در برخی از پژوهش‌ها از طریق اقلام تعهدی اختیاری و در برخی دیگر از طریق پرسش‌نامه و ارزیابی عقاید مدیران و حساب‌رسان مورد سنجش قرار گرفته شده است. این معیار به دلیل دشواری و خطا در اندازه‌گیری کمتر به کار رفته است. معیار استقلال حسابرسی در ایران، توسط نوروش و رضانی (۱۳۸۹) استفاده شده است.

### کیفیت حسابرسی در نشریه‌های علمی پژوهشی ایران

در بخش‌های قبل، کیفیت حسابرسی و مهمترین معیارهای اندازه‌گیری آن مطرح شد. معیارهای مزبور به دو دسته‌ی معیارهای ورودی و معیارهای خروجی فرآیند اجرای حسابرسی تقسیم شدند. هر یک از معیارهای بیان شده دارای نقاط قوت و همچنین ضعف‌هایی می‌باشند. خلاصه‌ای از معیارهای ذکر شده در نگاره (۱) ارائه شده است. همه‌ی معیارهای اشاره شده در پژوهش‌های مختلف داخلی مورد بررسی قرار گرفته‌اند و در نشریه‌های تخصصی در قالب مقاله‌ی علمی منتشر شده‌اند. در مقاله‌ی حاضر، محتوای ۱۲ نشریه‌ی تخصصی با رتبه‌ی علمی-پژوهشی بررسی شده است. ویژگی‌های این نشریه‌ها در نگاره (۲) ارائه شده است.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

## نگاره (۱): خلاصه‌ی معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابداری

مهمترین ضعف	مهمترین مزیت	نوع مقیاس	نام معیار	طبقه‌ی معیار اندازه‌گیری
نمونه‌ی زیادی از شرکت‌ها را در بر نمی‌گیرد (مشکل تعمیم نتایج)	شواهدی قوی از کیفیت حسابداری پایین ارائه می‌کند	کمی (نسبی)	ارائه‌ی مجدد ارقام	معیارهای خروجی
تعداد شرکت‌های دارای گزارش تعدیل شده کم است (مشکل تعمیم نتایج)	شواهدی قوی از کیفیت حسابداری پایین ارائه می‌کند	کیفی (مجازی)	نوع گزارش حسابرس	
مشکل خطای اندازه‌گیری	دامنه‌ی زیاد شرکت‌های نمونه و بیانگر دستکاری طبق GAAP	کمی (نسبی)	کیفیت گزارشگری مالی	
سنجش دامنه‌ی محدودی از طیف کیفیت حسابداری	شواهدی قوی از کیفیت حسابداری پایین ارائه می‌کند	کیفی (مجازی)	ارائه‌ی خدمات غیرحسابرسی	
سنجش دامنه‌ی محدودی از طیف کیفیت حسابداری	استفاده زیاد در پژوهش‌های گذشته	کیفی (مجازی)	اندازه‌ی حسابداری	معیارهای ورودی
سنجش دامنه‌ی محدودی از طیف کیفیت حسابداری	استفاده زیاد در پژوهش‌های گذشته	کیفی (مجازی)	تخصص در صنعت	
استفاده در اندازه‌گیری سایر متغیرها	دامنه‌ی زیاد شرکت‌های نمونه	کمی (نسبی)	حق‌الزحمه‌ی حسابداری	
مشکل خطای اندازه‌گیری	دامنه‌ی زیاد شرکت‌های نمونه	کمی (نسبی)	حق‌الزحمه‌ی غیرعادی	
سنجش دامنه‌ی محدودی از طیف کیفیت حسابداری	استفاده زیاد در پژوهش‌های گذشته	کیفی (مجازی)	تداوم تصدی حسابرس	
مشکل خطای اندازه‌گیری	دامنه‌ی زیاد شرکت‌های مورد مطالعه	کمی و کیفی	استقلال حسابرس	

منبع: دی‌فاند و ژانگ (۲۰۱۴)

دلیل انتخاب این ۱۲ نشریه، تنوع در موسسه‌های منتشر کننده، سابقه‌ی انتشار و پر بازدید بودن سایت آن‌ها بوده است. نشریه‌های مزبور از تنوع مناسبی برخوردار می‌باشند. از میان آن‌ها، ۵ نشریه وابسته به دانشگاه‌های دولتی، ۳ نشریه وابسته به دانشگاه آزاد اسلامی و ۴ نشریه نیز وابسته به نهادهای حرفه‌ای (مانند دیوان محاسبات کشور، سازمان بورس و انجمن حسابداری) هستند. با بررسی مقاله‌های منتشر شده از هر نشریه طی دوره‌ی زمانی ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳ طبق نگاره (۳) ملاحظه می‌شود که از کل مقاله‌های انتشار یافته در ۱۲ نشریه (به تعداد ۱۷۲۳ مقاله)، فقط ۳/۴



درصد مقاله‌ها یعنی تعداد ۵۹ مقاله در حوزه حسابرسی و به ویژه بررسی متغیر کیفیت حسابرسی بوده‌اند. در نگاره (۳) سهم هر نشریه در انتشار ۵۹ مقاله‌ی یاد شده مشخص شده است. بیشترین میزان انتشار مقاله‌های کیفیت حسابرسی مربوط به نشریه‌ی دانش حسابرسی با سهم ۲۳/۸ درصد و نشریه‌ی بررسی‌های حسابداری و حسابرسی با سهم ۱۵/۲ درصد بوده است.

#### نگاره (۲): مشخصات نشریه‌های علمی پژوهشی بررسی شده

ردیف	نام نشریه	موسسه	سال انتشار	سر دبیر
۱	بررسی‌های حسابداری و حسابرسی	دانشگاه تهران	۱۳۷۱	دکتر مهرانی
۲	پژوهش‌نامه حسابداری مالی و ...	دانشگاه آزاد تهران مرکز	۱۳۸۸	دکتر حجازی
۳	پژوهش‌های تجربی حسابداری	دانشگاه الزهرا	۱۳۹۰	دکتر مجتهدزاده
۴	پیشرفت‌های حسابداری	دانشگاه شیراز	۱۳۸۴	دکتر نمازی
۵	تحقیقات حسابداری و حسابرسی	انجمن حسابداری	۱۳۸۸	دکتر تقفی
۶	حسابداری مدیریت	علوم و تحقیقات تهران	۱۳۸۷	دکتر رودپشتی
۷	دانش حسابداری و حسابرسی...	انجمن حسابداری مدیریت	۱۳۹۰	دکتر نیکومرام
۸	فصلنامه حسابداری مالی	دانشگاه آزاد مبارکه	۱۳۸۹	دکتر دستگیر
۹	دانش حسابداری	دانشگاه با هنر کرمان	۱۳۸۸	دکتر پورحیدری
۱۰	بورس اوراق بهادار	سازمان بورس بهادار	۱۳۸۵	دکتر احمد پور
۱۱	دانش حسابرسی	دیوان محاسبات	۱۳۸۸	دکتر باباجانی
۱۲	پژوهش‌های حسابداری مالی	دانشگاه اصفهان	۱۳۸۷	دکتر ایزدی نیا

منبع: گردآوری پژوهش گران

پیش‌تر ده معیار اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی معرفی شد و همچنین بیان گردید که طی دوره‌ی ۵ ساله‌ی ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳ تعداد ۵۹ مقاله به بررسی این معیارها پرداخته‌اند. نگاره (۴) به طور خلاصه، مقاله‌های مزبور و نتایج حاصل از آن‌ها را به تفکیک برای هر معیار نشان می‌دهد. با دقت به پژوهش‌های انجام شده، ملاحظه می‌شود که برخی از نتایج حاصل شده با یکدیگر در تضاد و غیر همسو می‌باشند. پراکندگی استفاده از معیارهای مختلف در نگاره (۵)

نمایش داده شده است. با توجه به اطلاعات نگاره (۵)، بیشترین معیارهای مورد استفاده برای سنجش کیفیت حسابداری، معیار اندازه‌ی حسابرس با سهم ۲۵ درصد و معیار دوره‌ی تصدی حسابرس با سهم ۲۳/۶ درصد می‌باشد. به بیان دیگر، تقریباً ۵۰ درصد پژوهش‌های انجام شده از این دو معیار استفاده نمودند.

نگاره (۳): وضعیت انتشار مقالات مرتبط با کیفیت حسابداری طی دوره‌ی ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳

ردیف	نام نشریه	تعداد مقالات منتشر شده	مقالات کیفیت حسابداری	درصد انتشار مقالات در هر نشریه	سهم انتشار هر نشریه (درصد)
۱	بررسی‌های حسابداری و حسابداری	۱۶۰	۹	۵/۶	۱۵/۲
۲	پژوهش‌نامه حسابداری مالی و ...	۱۶۰	۵	۳/۱	۸/۴
۳	پژوهش‌های تجربی حسابداری	۱۱۰	۳	۲/۷	۵/۱
۴	پیشرفت‌های حسابداری	۷۲	۲	۲/۷۸	۳/۴
۵	تحقیقات حسابداری و حسابداری	۱۸۰	۳	۱/۶۷	۵/۱
۶	حسابداری مدیریت	۱۶۰	۵	۳/۱	۸/۴
۷	دانش حسابداری و حسابداری...	۱۱۱	۴	۳/۶	۶/۸
۸	فصلنامه حسابداری مالی	۱۵۰	۳	۲	۵/۱
۹	دانش حسابداری	۱۴۶	۳	۲/۱	۵/۱
۱۰	بورس اوراق بهادار	۱۹۰	۴	۲/۱	۶/۸
۱۱	دانش حسابداری	۱۱۶	۱۴	۱۲/۱	۲۳/۸
۱۲	پژوهش‌های حسابداری مالی	۱۶۸	۴	۲/۴	۶/۸
	جمع	۱۷۲۳	۵۹	۳/۴	۱۰۰

منبع: گردآوری پژوهش‌گران

## نگاره (۴): مقالات کیفیت حسابرسی با معیارهای مختلف طی دوره‌ی ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳

معیار اندازه‌گیری	پژوهش‌گر	نتایج پژوهش
ارائه‌ی مجدد اقلام	رویایی و آذین‌فر (۱۳۹۱)	رابطه معنی‌دار بین نوع صنعت و حجم انحرافات کشف شده توسط حسابرس
نوع گزارش حسابرس	انصاری و همکاران (۱۳۹۰)	رابطه معکوس بین مالکیت نهادی و گزارش مشروط حسابرسی
	رحیمیان و همکاران (۱۳۹۰)	رابطه مستقیم بین مالکیت نهادی و میزان گزارش تعدیل شده
	پوربهرامی و نامنی (۱۳۹۱)	بندهای انحراف از استاندارد علت صدور گزارش غیرمقبول
	یعقوب نژاد و همکاران (۱۳۹۱)	رابطه مستقیم بین تردید‌گرایی و تعداد بندهای شرط در گزارش
	بنی‌مهد و همکاران (۱۳۹۱)	رابطه معکوس بین اندازه شرکت و گزارش مقبول حسابرسی
	خدای‌پور و همکاران (۱۳۹۲)	عدم وجود رابطه بین هزینه نمایندگی و نوع گزارش حسابرسی
	قاسمی نژاد و گرکز (۱۳۹۳)	رابطه معکوس بین تغییر مدیریت و بندهای گزارش حسابرسی
	ابراهیمی و همکاران (۱۳۹۳)	رابطه معکوس بین مالکیت نهادی و صدور گزارش مشروط
	حاجیها و رفیعی (۱۳۹۳)	عدم رابطه بین حسابرسی داخلی و گزارش دهی حسابرس مستقل
	بنی‌مهد و همکاران (۱۳۹۳)	رابطه معنی‌دار بین مدیریت سود و تعداد بندهای شرط
کیفیت گزارشگری (اقلام تعهدی)	حساس یگانه و همکاران (۱۳۸۹)	رابطه مستقیم بین اقلام تعهدی اختیاری و صدور گزارش مشروط
	جبارزاده و همکاران (۱۳۹۳)	عدم وجود رابطه بین اقلام تعهدی و ریسک دعوای حقوقی
	بیات و علی‌احمدی (۱۳۹۳)	رابطه معکوس بین اقلام تعهدی اختیاری و تاخیر در گزارش‌دهی
ارائه خدمات غیر حسابرسی	نوروش و رضانی (۱۳۸۹)	تأثیر کمیته‌ی حسابرسی بر استقلال حسابرس
اندازه‌ی حسابرسی	حساس یگانه و همکاران (۱۳۸۹)	عدم وجود رابطه بین اقلام تعهدی اختیاری و اندازه حسابرسی
	حساس یگانه و آذین‌فر (۱۳۸۹)	رابطه معکوس بین اندازه حسابرسی و کیفیت حسابرسی
	احمدپور و همکاران (۱۳۸۹)	عدم وجود رابطه بین اندازه حسابرسی و هزینه بدهی
	خالقی مقدم و خان‌بیگی (۱۳۹۰)	عدم تأثیر اندازه حسابرسی بر به‌هنگام بودن سود
	ملکیان و همکاران (۱۳۹۰)	عدم وجود رابطه بین اندازه حسابرسی و عدم تقارن اطلاعاتی
	مهدوی و همکاران (۱۳۹۰)	رابطه مستقیم بین تمرکز مالکیت و اندازه حسابرسی
	ثقفی و معتمدی (۱۳۹۰)	رابطه مستقیم بین اندازه حسابرسی و کارایی سرمایه‌گذاری
	نمازی و همکاران (۱۳۹۰)	عدم وجود رابطه بین اندازه حسابرسی و مدیریت سود
	پورحیدری و همکاران (۱۳۹۱)	رابطه مستقیم بین اندازه حسابرسی و پیش‌بینی سود

رابطه مستقیم بین اندازه حسابرس و هزینه سرمایه	خدای پور و همکاران (۱۳۹۲)	
رابطه مستقیم بین اندازه حسابرس و محافظه کاری	حسینی (۱۳۹۲)	
رابطه معکوس بین اندازه حسابرس و کیفیت حسابرسی	هشی و مظاهری فرد (۱۳۹۲)	
عدم وجود رابطه بین اندازه حسابرس و هزینه سرمایه	سجادی و همکاران (۱۳۹۲)	
رابطه مستقیم بین اندازه حسابرس و ریسک سرمایه گذاری	سجادی و همکاران (۱۳۹۲)	
رابطه معکوس بین هزینه های نمایندگی و اندازه حسابرس	خدای پور و همکاران (۱۳۹۲)	
رابطه معکوس بین مالکیت خانوادگی و اندازه حسابرس	واعظ و همکاران (۱۳۹۳)	
رابطه معکوس بین مالکیت نهادی و اندازه حسابرس	برادران حسن زاده (۱۳۹۳)	
رابطه مستقیم بین مالکیت نهادی و اندازه حسابرس	ذکری و حساس یگانه (۱۳۹۳)	
رابطه مستقیم بین مالکیت نهادی و تخصص حسابرس	رحیمیان و همکاران (۱۳۹۰)	
رابطه معکوس بین تخصص حسابرس و مدیریت سود	آقایی و ناظمی اردکانی (۱۳۹۱)	
رابطه منفی بین تخصص حسابرس و میزان مدیریت سود	حاجیها و همکاران (۱۳۹۱)	
رابطه معکوس بین تخصص حسابرس و هزینه سرمایه	مرادزاده فرد و همکاران (۱۳۹۱)	
رابطه مستقیم بین تخصص حسابرس و کارایی سرمایه گذاری	بادآورنهدی و تقی زاده (۱۳۹۲)	
رابطه مستقیم بین تخصص حسابرس و بازده سهام	رمضان احمدی و جمالی (۱۳۹۲)	
رابطه معکوس بین تخصص حسابرس و هزینه سرمایه	سجادی و همکاران (۱۳۹۲)	
رابطه معکوس بین تخصص حسابرس و ریسک سرمایه گذاری	سجادی و همکاران (۱۳۹۲)	
رابطه معکوس بین تخصص حسابرس و اجتناب مالیاتی	خانی و همکاران (۱۳۹۲)	
رابطه معکوس بین مالکیت نهادی و تخصص حسابرس	برادران حسن زاده (۱۳۹۳)	حق الزحمه ی حسابرسی
تأثیر معنی دار اندازه شرکت و تورم بر حق الزحمه حسابرس	نیک بخت و تنانی (۱۳۸۹)	
تأثیر معنی دار فرصت های رشد بر حق الزحمه حسابرس	نیکزاد و همکاران (۱۳۹۰)	
رابطه مستقیم بین نوع حسابرس و حق الزحمه حسابرس	علوی طبری و همکاران (۱۳۹۰)	
رابطه مستقیم بین مالکیت نهادی و حق الزحمه حسابرس	انصاری و همکاران (۱۳۹۰)	
رابطه مستقیم بین دوگانگی وظیفه مدیرعامل و حق الزحمه	ملکیان و همکاران (۱۳۹۱)	
رابطه معکوس بین ساعات کارکرد حسابرس و مدیریت سود	سلیمانی و نبی بی (۱۳۹۱)	
عدم تغییر حق الزحمه حسابرسی در دوره های کوتاه مدت	رشیدی باغی (۱۳۹۳)	
رابطه مستقیم بین مدیریت سود و حق الزحمه حسابرس	داروغه حضرتی و پهلوان (۱۳۹۱)	
رابطه مستقیم بین مالکیت نهادی و حق الزحمه حسابرس	ابراهیمی و همکاران (۱۳۹۳)	
تأثیر مالکیت خانوادگی و دولتی بر حق الزحمه حسابرس	خدادادی و همکاران (۱۳۹۳)	

رابطه مستقیم بین حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی و واکنش بازار	منصوری و تنانی (۱۳۹۲)	حق‌الزحمه غیر عادی حسابرسی
عدم وجود رابطه بین چرخش حسابرس و کیفیت حسابرسی	حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹)	تداوم تصدی حسابرس
رابطه معکوس بین تداوم تصدی حسابرس و عدم تقارن اطلاعاتی	ملکیان و همکاران (۱۳۹۰)	
رابطه منفی بین دوره تصدی حسابرس و میزان مدیریت سود	حاجیها و همکاران (۱۳۹۱)	
عدم وجود رابطه بین مدت تصدی حسابرس و کیفیت حسابرسی	سجادی و همکاران (۱۳۹۱)	
رابطه مستقیم بین مدت تصدی حسابرس و خطای پیش‌بینی سود	عزیزخانی و صفروندی (۱۳۹۱)	
رابطه مستقیم بین مدت تصدی حسابرس و کارایی سرمایه‌گذاری	بادآورنهدی و تقی‌زاده (۱۳۹۲)	
رابطه معکوس بین مدت تصدی حسابرس و بازده سهام	رمضان‌احمدی و جمالی (۱۳۹۲)	
رابطه مستقیم بین چرخش حسابرس و کشف تحریف‌ها	جعفری و همکاران (۱۳۹۲)	
عدم وجود رابطه بین چرخش حسابرس و تعدیلات سنوایی	پورحیدری و بدری (۱۳۹۲)	
رابطه معکوس بین مدت تصدی حسابرس و هزینه سرمایه	خدای پور و همکاران (۱۳۹۲)	
عدم رابطه بین تصدی حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی نخستین	عزیزخانی و آقاییگی (۱۳۹۲)	
رابطه مستقیم بین تصدی حسابرس و ریسک سرمایه‌گذاری	سجادی و همکاران (۱۳۹۲)	
رابطه معکوس بین دوره تصدی حسابرس و خطای پیش‌بینی سود	قیطاسی و همکاران (۱۳۹۲)	
رابطه مستقیم بین تغییر حسابرس و ضریب واکنش سود	علوی طبری و بشیری (۱۳۹۲)	
عدم وجود رابطه بین دوره تصدی حسابرس و محافظه‌کاری	خواجوی و حسینی نیا (۱۳۹۳)	
رابطه مستقیم بین دوره تصدی حسابرس و محافظه‌کاری	کرباسی‌یزدی و همکاران (۱۳۹۳)	
عدم وجود رابطه بین مالکیت نهادی و مدت تصدی حسابرس	برادران‌حسن‌زاده (۱۳۹۳)	
عدم وجود رابطه بین جنسیت حسابرس و استقلال حسابرسی	علوی طبری و همکاران (۱۳۹۱)	استقلال حسابرس

منبع: گردآوری پژوهش‌گران

همچنین، کمترین معیارهای استفاده شده شامل ارائه‌ی مجدد ارقام و استقلال حسابرس بوده است. توجه نماید که تعداد دفعات به‌کارگیری معیارهای ۱۰ گانه ۷۲ مورد ذکر شده است، در حالی که پیش‌تر بیان شد ۵۹ مقاله در این باب وجود دارد. این موضوع به آن علت است که در

برخی مقاله‌ها بیش از یک معیار برای سنجش کیفیت حسابرسی استفاده شده است. افزون بر این، در نگاره (۵) تعداد مقاله‌های منتشر شده در هر سال نیز نشان داده شده است. شایان ذکر است که در سال‌های اخیر یعنی ۱۳۹۲ و ۱۳۹۳ بیشترین تعداد مقاله‌های مربوط به کیفیت حسابرسی (بیش از ۵۰ درصد) منتشر شده است. نگاره (۶) نیز مقاله‌های یاد شده را به تفکیک نوع و روش پژوهش نشان می‌دهد. از میان کل دفعات به کارگیری معیارهای کیفیت حسابرسی، تقریباً ۹۲ درصد به صورت پژوهش‌های اثباتی و استفاده از مدل‌های رگرسیون و قریب به ۷ درصد آن‌ها به صورت پیمایشی انجام شده‌اند.

در نگاره (۷) پژوهش‌های انجام شده به تفکیک نویسندگان مقاله نشان داده شده‌اند. همان‌گونه که ملاحظه می‌شود طی دوره‌ی ۵ ساله‌ی ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳ بیشترین مقاله‌ی انتشار یافته توسط دکتر یحیی حساس یگانه با ۶ عنوان مقاله نگاشته شده است. پس از ایشان، دکتر سید حسین سجادی، دکتر سید حسین علوی طبری و دکتر کاوه آذین‌فر با ۳ عنوان مقاله دارای بیشترین تعداد مقاله در این زمینه بوده‌اند.

#### نگاره (۵): میزان استفاده از معیارهای مختلف اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی

نام معیار	تعداد به کارگیری	درصد	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳
ارائه‌ی مجدد ارقام	۱	۱/۴	-	-	۱	-	-
نوع گزارش حسابرسی	۱۰	۱۳/۹	-	۲	۳	۱	۴
کیفیت گزارشگری (ارقام تعهدی)	۳	۴/۱	۱	-	-	-	۲
ارائه خدمات غیر حسابرسی	۱	۱/۴	۱	-	-	-	-
اندازه‌ی حسابرسی	۱۸	۲۵	۳	۵	۱	۶	۳
تخصص حسابرسی در صنعت	۱۰	۱۳/۹	-	۱	۳	۵	۱
حق‌الزحمه‌ی حسابرسی	۱۰	۱۳/۹	۱	۳	۲	۱	۱
حق‌الزحمه‌ی غیر عادی	۱	۱/۴	-	-	-	۱	-
تداوم تصدی حسابرسی	۱۷	۲۳/۶	۱	۱	۴	۹	۵
استقلال حسابرسی	۱	۱/۴	-	-	۱	-	-
جمع	۷۲	۱۰۰	۷	۱۲	۱۵	۲۳	۱۶

منبع: گردآوری پژوهش‌گران

## نگاره (۶): نوع پژوهش‌های انجام شده در زمینه‌ی کیفیت حسابرسی

درصد	تعداد مقاله	نوع (روش) پژوهش
۹۱/۷	۶۶	اثباتی (مدل رگرسیون)
۶/۹	۵	پیمایشی (پرسش‌نامه‌ای)
۱/۴	۱	دستوری (توصیفی یا کیفی)
۱۰۰	۷۲	جمع

منبع: گردآوری پژوهش‌گران

## نگاره (۷): پژوهش‌های انجام شده در زمینه‌ی کیفیت حسابرسی بر اساس نویسندگان

تعداد مقاله	نوع (روش) پژوهش
۶	یحیی حساس یگانه
۳	سید حسین سجادی
۳	سید حسین علوی طبری
۳	کاوه آذین‌فر
۴۴	سایر نویسندگان با دو یا یک مقاله
۵۹	جمع

منبع: گردآوری پژوهش‌گران

## نتیجه‌گیری

یکی از مشکلات اندازه‌گیری صحیح کیفیت حسابرسی وجود تعریف‌های مختلف و گاه متناقض در خصوص مفهوم کیفیت حسابرسی است. عملیاتی کردن مفهوم کیفیت حسابرسی همواره با دشواری‌هایی همراه بوده است و تا کنون معیار واحدی که مورد توافق پژوهش‌گران مختلف باشد، ارائه نشده است. اما، استفاده از هر یک از معیارهای مزبور با توجه به هدف پژوهش می‌تواند برای گسترش ادبیات رشته‌ی حسابداری مفید باشد. در این مقاله، به دلیل محدودیت در ارائه‌ی مطالب، به بررسی همه‌ی نشریه‌ها در همه‌ی سال‌های گذشته پرداخته نشده است. اما، سعی شد مهم‌ترین نشریه‌ها طی سال‌های اخیر مورد ارزیابی قرار گیرند. بنابراین، نتایج بیان شده بر اساس بررسی‌های صورت گرفته مطرح شده است.

برای انتخاب معیار اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی ضرورت دارد به شرایط گزارشگری در بازار سهام ایران و همچنین ساز و کارهای اجرای حسابرسی در نهادهای عهده‌دار فرآیند اجرای حسابرسی توجه نمود. به عنوان مثال، برای استفاده از معیار حق‌الزحمه‌ی حسابرسی باید توجه کرد که هزینه‌های حسابرسی در بسیاری از شرکت‌های بورس تهران افشا نمی‌شود. این موضوع منجر به کاهش تعداد نمونه‌ی آماری می‌شود. همچنین، در شرکت‌های فعال در ایران معمولاً حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بر مبنای قدرت چانه‌زنی و مناسبات سیاسی و نه بر اساس حجم کار انجام شده تعیین می‌شود. بنابراین، حق‌الزحمه نمی‌تواند معیار مناسبی از کیفیت حسابرسی باشد. تعداد گزارش‌های تعدیل شده (غیر مقبول و غیر مشروط) از سوی موسسه‌های حسابرسی بسیار کم است. بنابراین، استفاده از معیار گزارش‌های مردود و عدم اظهارنظر نیز نمی‌تواند مناسب باشد. همچنین، اندازه‌ی حسابرس معیار مطلوبی به نظر نمی‌رسد. زیرا، سازمان حسابرسی به عنوان حسابرس بزرگ به دلایل بیان شده در بخش‌های قبل، الزاماً دارای کیفیتی بالاتر از سایر موسسه‌ها نیست. تعدادی از پژوهش‌ها نیز این ادعا را به صورت تجربی نشان داده‌اند. تخصص حسابرسان در فضای ایران معمولاً بر روی یک صنعت خاص نیز کمتر مشاهده می‌شود. با توجه به این مشکلات، به نظر می‌رسد اجرای پژوهش‌هایی به منظور ارائه‌ی معیارهای مناسب برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی با توجه به شرایط ایران ضروری است.

یکی از دلایل عدم کارایی در استفاده از معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، نتایج ضد و نقیض در پژوهش‌های مختلف است. دلیل این امر، می‌تواند اشتباه در گردآوری داده‌ها، انتخاب نادرست معیار اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، نمونه‌های کوچک، ضعف در به-کارگیری تکنیک‌های اقتصادسنجی و آماری و اشتباه در مدل‌های مورد مطالعه باشد. با توجه به مطالب بیان شده در مورد معیارهای مختلف اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، به نظر می‌رسد یکی از روش‌های مناسب برای سنجش این متغیر استفاده از تعداد بندهای شرط قبل از بند اظهارنظر در گزارش‌های حسابرسی است. زیرا، مدیران شرکت‌های صاحبکار در فضای ایران به دلایل مختلف مانند حفظ موقعیت خود و پاسخگویی مناسب در مجمع عمومی سهامداران، به شدت به دنبال کاهش تعداد بندهای شرط در گزارش حسابرسی می‌باشند. قاعدتاً حسابرسانی که در چنین شرایطی استقلال حرفه‌ای خود را حفظ کرده و تعداد بندهای شرط بیشتری را در گزارش حسابرسی ارائه کنند، می‌توانند از کیفیت بیشتری در اجرای فرآیند حسابرسی برخوردار باشند.



همچنین، پیشنهاد می‌شود در زمان به‌کارگیری هر یک از معیارهای یاد شده، به منظور اطمینان از صحت نتایج حاصل شده، آزمون‌های حساسیت مختلفی انجام گردد و همزمان از معیارهای دیگر کیفیت حسابرسی نیز استفاده شود. به بیان دیگر، استفاده از یک معیار به تنهایی برای آزمون فرضیه‌های مبتنی بر کیفیت حسابرسی کافی نیست.

انتظار می‌رود این مقاله باعث توجه بیشتر پژوهش‌گران به اجرای صحیح پژوهش‌های مربوط به کیفیت حسابرسی شود. به اساتید و پژوهش‌گران رشته‌ی حسابداری پیشنهاد می‌شود که با نگارش مقاله‌های انتقادی در خصوص معیارهای مناسب سنجش کیفیت حسابرسی به افزایش کیفیت مقالات حسابداری در این زمینه کمک کنند.

### پی‌نوشت

۱ Measurement	۲ Proxy
۳ U. K. 's Financial Reporting Council	۴ Output-based audit quality Proxies
۵ Input-based audit quality Proxies	۶ Accounting Restatements
۷ Modified Audit Opinions	۸ Non Audit Services (NAS)
۹ Big N Auditors	۱۰ Auditor Size
۱۱ Auditor Industry Specialization	۱۲ Market Share Approach
۱۳ Audit Fees	۱۴ Abnormal Audit Fees
۱۵ Auditor tenure	۱۶ Auditor Rotation (Chang)

### منابع

- Aghayee, M. A. , and Nazemi Ardakani, M. (2010). Auditor Industry Specialization and the management of Discretionary accruals. *Audit Knowledge Quarterly*, No. 46, p. 4-17. (In Persian)
- Ahmad Khan Beygi, M. (2011). Conservative relationship and timing of net profit by size of company and size of audit institution. *Accounting and Auditing Review*, No. 64, p. 1-18. (In Persian)
- Ahmadpour, A. , Kashanipour, M. , and Shojaee, M. (2010). Investigating the Impact of Corporate Governance and Audit Quality on Debt Financing Costs. *Accounting and Auditing Review*, No. 62, p. 17-32. (In Persian)
- Alavi Tabari, H. , and Bashiri Manesh, N. (2013). Effect of audit quality and change of auditor on the capital market. *Accounting and Auditing Knowledge*, No. 6, p. 63-84. (In Persian)
- Alavi Tabari, H. , Mojtahed Zadeh, V. , and Bakhtiari, N. (2012). Impact of auditor's gender on independent audit quality. *Financial Accounting and Auditing Research*, No. 13, p. 78-98. (In Persian)

- Alavi Tabari, H. , Rajabi, R. , and Shahbazi, M. (2011). Relationship between the strategic system and the independent audit fees of companies. *Accounting Knowledge*, No. 5, p. 75-101. (In Persian)
- Ansari, A. , Talebi Najaf Abadi, A. , and Kamali Kermani, N. (2011). The effect of the management accounting and consulting services along with auditing services on the independence of the auditor. *Empirical Accounting Research*, No. 1, p. 63-79. (In Persian)
- Asthana, M. , and Boone, G.. (2012). The value of Big 4 audits in Australia. *Accounting and Finance*, Vol. 50, No. 4, p. 743-756.
- Azizkhani, M. , and Aghabeigi, Z. (2013). Audit Fee for the First and Future Auditors' Volume of the Audit Firm Accepted in the Stock Exchange. *Accounting Knowledge*, No. 15, p. 105-127. (In Persian)
- Azizkhani, M. , and Safarvandi, A. (2012). An Investigation of the Effect of the Audit Period on the Projected Profit Error. *Accounting and Auditing Review*, No. 69, p. 61-78. (In Persian)
- Badavar Nahandi, Y. , and Taghizadeh Khanghah, V. (2013). Investigate the relationship between audit quality and investment efficiency. *Accounting and Auditing Review*, No. 72, p. 19-42. (In Persian)
- Banimahd, B. , Hasas Yeganeh, Y. , and Yazdani, N. (2014). Earnings Management and Auditor's Opinion: Evidence from the Private Audit Division. *Managerial Accounting*, No. 21, p. 1-20. (In Persian)
- Banimahd, B. , Morad Zadeh Fard, M. , and Zeynali, M. (2012). Effect of Audit Fees on Auditor's Opinion. *Managerial Accounting*, No. 15, p. 25-45. (In Persian)
- Baradaran Hasan Zadeh, R. , Badavar Nahandi, Y. , and Ganjineh, E. (2014). Impact of ownership structure on audit quality. *Financial Accounting and Audit Research*, No. 23, p. 7-28. (In Persian)
- Basu, S. , (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. *Journal of Accounting and Economics*, No. 24, p. 3-37.
- Bayat, A. , and Ahmadi, S. A. (2014). Late audits and timely financial reporting. *Financial Accounting and Audit Research*, No. 22, p. 52-72. (In Persian)
- Chang, K. , Lin L. K. and Zhou, J. (2009). Audit Quality and Earnings Management for Taiwan IPO Firms. *Managerial Accounting Journal*, Vol. 20, No. 1, p. 86-104.
- Chen, H. , Chen, J. Z. , Lobo, G. J. , and Wang, Y. , (2004). Effects of audit quality on earnings management and cost of equity capital: Evidence from China. *Contemporary Accounting Research*, No. 28, p. 892-925.
- Daroghe Hazrati, F. , and Pahlavan, Z. (2012). The Relationship Between Quality of Audit Report and Audit Fees in Companies Acquired in Tehran Stock Exchange. *Managerial Accounting Journal*, No. 14, p. 21-42. (In Persian)
- DeAngelo, L. , (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*. No. 3, p. 183-199.
- Dechow, P. , and Dichev, I. D. , (2002). The quality of accruals and earnings: the role of accruals timation errors. *The Accounting Review*, No. 77, p. 35-59.
- DeFond, M and Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research, *Journal of Accounting and Economics*, No 58, p. 275-326.

- Deis, D. R. , and Giroux, G. A. , (1992). Determinants of audit quality in the public section. *The Accounting Review*, No. 67, p. 462-479.
- Dye, R. , (1991). Informationally motivated auditor replacement. *Journal of Accounting and Economics*, No. 14, p. 347-374.
- Ebrahimi, S. K. , Peyvandi, M. , and Fakharmanesh, M. (2014). Investigating the Impact of Corporate Ownership on Audit Fees and Opinion of Independent Auditors. *Financial Accounting of Mobarakeh University*, No. 24, p. 59-78. (In Persian)
- Ferguson, A. , and Stokes, D. , (2002). Brand name audit pricing, industry specialization, and leadership premium spost-Big 8 and Big 6 mergers. *Contemporary Accounting Research*, No. 19, p. 77-110.
- Francis, J. R. , Maydew, E. L. , and Sparks, H. C. , (1999). The role of Big 6 auditors in the credible reporting of accruals. *A Journal of Practice & Theory*, No. 18, p. 17-34.
- Ghasemi Nejad, E. , and Garkaz, M. (2014). Management Change and Auditor's Opinion: Examination of the Conjugation of Management and Auditor. *Accounting and Auditing Knowledge*, No. 12, p. 74-95. (In Persian)
- Gheytasi, R. , Asta, S. , and Hajizadeh, F. (2013). Effect of audit period on information uncertainty. *Audit Knowledge Quarterly*, No. 52, p. 1-24. (In Persian)
- Gul, F. A. , Chen, C. J. P. , and Tsui, J. S. L. , (2003). Discretionary accounting accruals, managers' incentives, and audit fees. *Contemporary Accounting Research*, No. 20, p. 441-464.
- Hajiha, Z. , and Rafiei, A. (2014) Impact of Internal Audit Performance on Independent Audit Report. *Financial Accounting and Audit Research*, No. 24, p. 36-57. (In Persian)
- Hajiha, Z. , Baradaran Hasanzadeh, R. , and Ahmad zadeh, Y. (2012). Investigating the Impact of Specialty in Industry and Auditory Period on Profit Management in Tehran Stock Exchange. *Audit Knowledge Quarterly*, No. 47, p. 1-22. (In Persian)
- Hasani, M. (2013). Accounting conservative sensitivity to audit quality. *Accounting Knowledge*, No. 15, p. 149-172. (In Persian)
- Hasas Yeganeh, Y. , and Azinfar, K. (2010). The relationship between audit quality and the size of the audit firm. *Accounting and Auditing Review*, No. 61, p. 85-98. (In Persian)
- Hasas Yeganeh, Y. , and Jafari, A. (2007). Audit quality, review of literature and research. *Journal of Bourse*, No. 66, p. 38-45. (In Persian)
- Hasas Yeganeh, Y. , and Jafari, V. (2010). Investigating the Effect of Revolutionary Audit On the Quality of Audit Report of Companies Accepted in Tehran Stock Exchange. *Quarterly of the Stock Exchange Organization*, No. 9, p. 25-42. (In Persian)
- Hasas Yeganeh, Y. , Kheyrollahi, F. , and Rashidi Baghi, M. (2013). Awareness of the attitudes of partners and distortions of audit judgment in the audit institutions of the member of the official accountant community of Iran. *Audit Knowledge Quarterly*, No. 53, p. 1-25. (In Persian)

- Hoshi, A. , and Mazaheri Fard, K. (2013). Investigate the relationship between the size of the audit firm and the auditor's adequacy. *Accounting and Auditing Research*, No. 17, p. 85-98. (In Persian)
- Hribar, P. , Kravett, T. D. , and Wilson, R. J. , (2010). A new measure of accounting quality. *Working paper*, The University of Iowa and The University of Texas at Dallas.
- Jabarzadeh Kangarloe, S. , Sabzevari, S. , and Motevasel, M. (2014). Investigate the relationship between audit quality and litigation against the auditor. *Audit Knowledge Quarterly*, No. 56, p. 69-86. (In Persian)
- Jafari, A. , Hoseini, M. , and Resaeian, A. (2013). Investigating the Effect of Auditor's Change on Audit Quality of Companies Acquired in Tehran Stock Exchange. *Audit Knowledge Quarterly*, No. 51, p. 1-19. (In Persian)
- Jones, J. , (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research*, No. 29, p. 193-228.
- Kaplan, S. E. , Williams, D. D. , (2013). Do going concern audit reports protect auditors from litigation? A simultaneous equations approach. *The Accounting Review*, No. 88, p. 199-232.
- Karbasi Yazdi, H. , Norifard, Y. , and Chanari Bokt, H. (2014). Investigating the relationship between auditor's time and conservatism in reported earnings. *Audit Knowledge Quarterly*, No. 55, p. 95-112. (In Persian)
- Kend, M. (2008). Client industry audit expertise: towards a better understanding, *Pacific Accounting Review*, No. 20, p. 49-62.
- Khajavee, SH. , and Hosseini Nia, S. (2014) The relationship between accounting conservatism and the auditor's tenure. *Audit Knowledge Quarterly*, No. 54, p. 1-28. (In Persian)
- Khani, A. , Imani, K. , and Molayee, M. (2013). Investigating the relationship between the auditor's specialty in the industry and the tax avoidance of companies admitted to the Tehran Stock Exchange. *Audit Knowledge Quarterly*, No. 51, p. 1-24. (In Persian)
- Khodadadi, V. , Ghorbani, R. , and Khansari, N. (2014). Investigating the Effect of Governance Structure on Audit Fees. *Accounting and Auditing Review*, No. 75, p. 57-72. (In Persian)
- Khodamipour, A. , Deldar, M. , and Molayee, M. (2013). Investigating the Effect of Representation Costs and Information Asymmetry on Audit Quality. *Audit Knowledge Quarterly*, No. 50, p. 1-21. (In Persian)
- Khodamipour, A. , Mohammad Rezakhani, V. , and Zafaraniyee, H. (2014). Investigating the Effect of Audit Quality Characteristics on Cost of Equity. *Accounting and Auditing Research*, No. 20, p. 1-20. (In Persian)
- Knechel, R. , Krishnan, G. , Pevzner, M. and Shefchik, L. , (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, No. 1, p. 385-421.
- Kothari, S. P. , Leone, A. J. , and Wasley, C. E. , (2005). Performance matched discretionary accrual measures. *Journal of Accounting and Economics*, No. 39, p. 163-197.
- Krishnan, G. , and Visvanathan, G. , (2011). Is there an association between earnings management and auditorprovided tax services?. *Journal of the American Taxation Association*, Vol. 33, No. 3: p. 111-135.

- Lee P. J. , Taylor S. L. and T. S. Walter, (1999). The Association between Audit Quality, Accounting Disclosures and Firm-Specific Risk: Evidence from the Australian IPO Market, *Journal of Banking and Finance*, No. 20, p. 1189-1210.
- Lennox, C. , and Li, B. , (2012). The consequences of protecting audit partners' personal assets from the threat of liability. *Journal of Accounting and Economics*, No. 54, p. 154-173.
- Lennox, C. , and Pittman, J. , (2010). Big Five audits and accounting fraud. *Contemporary Accounting Research*, No. 27, p 209–247.
- Levitt, C. A. , (1998). The “numbers” game. *Remarks to NYUC enter for Law and Business*, No. 18, p. 134-161.
- Mahdavi, GH. , Monfared, M. , and Ebrahimi, F. (2011). A Review of the Corporate Strategic System on the Size of the Selected Audit Firm of the Companies Acquired in the Tehran Stock Exchange. *Stock Exchange Quarterly*, No. 13, p. 135-156. (In Persian)
- Malekian, E. , Ahmadpour, A. , and talebniaz Ahangar, M. (2012). Investigating the relationship between some corporate governance mechanisms, audit fees, and ownership of listed companies in Tehran Stock Exchange. *Financial Accounting Research*, No. 14, p. 37-50. (In Persian)
- Mansori, M. , and Tanani, M. (2013). Review stock market reaction to abnormal audit fees. *Financial Accounting Research*, No. 18, p. 105-120. (In Persian)
- Mehrani, H. , and Gholami Lankarani, R. (2017). Analytical review of research conducted in the field of auditing in Iran. *Audit Knowledge Quarterly*, No. 66, p. 218-243. (In Persian)
- Mooinodin, M. , and kalantari, A. (2011). The relationship between the quality of independent auditing and the price difference between buying and selling shares in Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Review*, No. 66, p. 69-80. (In Persian)
- Moradzadeh, M. , Adili, M. , and Ebrahimian, J. (2012). Audit quality, profit quality and equity costs. *Financial Accounting and Auditing Research*, No. 14, p. 13-34. (In Persian)
- Namazi, M. , Bayazidi, A. , and Jabarzadeh, S. (2010). Investigating the Relationship Between Audit Quality and Earnings Management of Accepted Companies in Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Research*, No. 9, p. 1-20. (In Persian)
- Neal, T. L. , and Riley Jr. , R. R. , (2004). Auditor industry specialist research design. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, No. 23, p. 169–177.
- Nikbakht, M. R. , and Tanani, M. (2010). Examining the Factors for Financial Audit Audit. *Financial Accounting Research*, No. 4, p. 111-132. (In Persian)
- Nikzad Chaleshtari, GH. , Ebrahimi, M. , and Bagheri, M. (2011). Impact of growth opportunities and agency problems caused by free cash flow of companies on audit fees. *Financial Accounting of Mobarakeh*, No. 11, p. 12-33. (In Persian)
- Noravesh, I. , and Ramazani, M. (2010). Investigating factors influencing the independence of the auditor from the standpoint of independent auditors and users of audit services. *Financial Accounting of Mobarakeh*, No. 7, p. 6-28. (In Persian)

- Palmrose, Z. , (1998). An analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review*, No. 63, p. 55-73.
- Pour Bahrami, B. , and Nammi, Z. (2012). Review the causes of issuing uncontrolled audit reports in the audit firm. *Accounting and Auditing Knowledge*, No. 3, p. 56-75. (In Persian)
- Pourheydari, O. , and Badri Masjedi, A. (2013). Investigate the relationship between the rotation of institutions and the auditor's partner with the audit quality and annual adjustments. *Accounting advancements*, No. 2, p. 23-43. (In Persian)
- Pourheydari, O. , Zarezadeh Mehrizi, M. S. , and Takor, R. (2012). Investigating the relationship between audit quality and the ability to predict earnings from the perspective of investors. *Accounting and Audit Knowledge*, No. 4, p. 30-51. (In Persian)
- Rahimian, N. , Rezapour, N. , and Akhzari, H. (2010). Relationship between Optional Accrual Items and Auditor's Report. *Audit Knowledge Quarterly*, No. 3, p. 6-21. (In Persian)
- Rahimian, N. , Rezapour, N. , and Akhzari, H. (2011). The role of institutional owners in the audit quality of accepted companies. *Audit Knowledge Quarterly*, No. 45, p. 68-81. (In Persian)
- Ramazan Ahmadi, M. , and Jamali, K. (2013). Impact of audit quality on future return on shares of listed companies in Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Review*, No. 74, p. 1-23. (In Persian)
- Rashidi Baghi, M. (2010). Investigating the Sticky of Audit Fees. *Accounting and Auditing Review*, No. 78, p. 431-448. (In Persian)
- Royayee, R. , and Azin Far, K. (2012). The relationship between audit quality and industry type. *Managerial Accounting*, No. 15, p. 40-60. (In Persian)
- Saei, M. J. , Lari Dashbayaz, M. , and Fateh Gosh, H. (2015). Analyzing and analyzing the content of academic research research in the last two decades. *Accounting and Auditing Review*, No. 2, p. 203-220. (In Persian)
- Saghafi, A. , and Motamedi Fazeli, V. (2011). The relationship between audit quality and investment efficiency in companies with high investment facilities. *Financial Accounting Research*, No. 10, p. 1-14. (In Persian)
- Sajadi, S. H. , Farazmand, H. , and Ghorbani, S. (2012). Impact of the auditor's choice on the quality of the audit. *Journal of Accounting Advances*, No. 13, p. 1-23. (In Persian)
- Sajadi, S. H. , Farazmand, H. , and Tajoldini, A. (2013). Effect of audit quality on the cost of common stock capital. *Empirical Accounting Research*, No. 10, p. 109-128. (In Persian)
- Sajadi, S. H. , Nik kar, J. , and Hajizadeh, S. (2013). The Effect of Audit Quality Measures on Investment Risk in Bourse Companies. *Audit Knowledge Quarterly*, No. 50, p. 22-41. (In Persian)
- Simunic, D. (1980). The pricing of audit sevicees: theory and evidence. *Journal of Accounting Research*. Vol. 18, No. 1, p. 161-190.
- Simunic, D. , (1984). Auditing, Consulting, and auditor independence. *Journal of Accounting Research*, No. 22, p. 679-702.

- Soleimani Amiri, and Nabiyei, E. (2012). The relationship between the number of hours of auditing and earnings management. *Empirical Accounting Research*, No. 3, p. 35-51. (In Persian)
- Vaeiz, S. A. , Abedi, B. , and Khajavi, V. (2014). Audit Audit Fees and Audit Firm Size in Accepted Family Companies. *Audit Knowledge Quarterly*, No. 54, p. 1-20. (In Persian)
- Wallace. W. , (1987). The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Market: A Review. *Research in Accounting Regulation*. Vol. 1, No. 12, p. 112-135.
- Wang, Q. , Wong, T. J. and Xia, L. , (2008). State ownership, the institutional environment, and auditor choice: Evidence from China. *Journal of Accounting and Economics*, No. 46, p. 112-134.
- Yaghob Nejad, A. , Royayee, R. , and Azinfar, K. (2012). Relationship between the school's indices of skepticism and audit quality. *Managerial Accounting*, No. 14, p. 26-47. (In Persian)
- Zekri, H. , and Hasas Yeganeh, Y. (2014). Investigate the relationship between the size of an audit firm and institutional investors. *Quarterly of the Stock Exchange Organization*, No. 26, p. 23-49. (In Persian)



## A Review on Auditing Quality Proxies: Applications and Weak and Strong Points

Bahman Banimahd<sup>1</sup>, Mehdi Arabi<sup>2</sup>, Shiva Hassanpour<sup>3</sup>,

Shahrokh Bozorgmehrian<sup>4</sup>

Received : 2017/02/08

Approved: 2017/05/31

### Abstract

The paper has been pointed the most important proxies of audit quality and the strengths and weaknesses of each proxy and has been evaluated the application of the criteria in the Accounting Journals in Iran. For this purpose, we first reviewed the published audit articles in the country and after the categorizing the criteria, we presented the application of any criteria and the results of their using. Then, the mentioned papers are categorized and analyzed by author, type of journal, year of publication and so on. In this paper, we used the information over the 5-year period 1389 to 1393 at the 12 journals. The results of audit quality measurement showed that in this period, the 10 audit quality criteria have been employed 72 times in 59 papers. This only to be included less than 4% of the total number of published articles. Also, in many cases, using the same criteria is lead to different and contradictory results. It is essential to the implementation of researches to present appropriate proxies for measuring the audit quality with respect to the situation in Iran. We hope that by offering this paper and according to the strengths and weaknesses of audit quality proxies, the quality of scientific researches will be improved.

**Keywords:** Audit Quality, Proxies, Scientific Paper.

**JEL classification:** B40, M41.

DOI: 10.22051/ijar.2018.14089.1271

<sup>1</sup> Associate Professor of Accounting, Islamic Azad University, Karaj Branch, Karaj, Iran. (dr.banimahd@gmail.com)

<sup>2</sup> Islamic Azad University, Mahshahr Branch, Mahshahr, Iran. Corresponding Author (mehdiarabi20@yahoo.com)

<sup>3</sup> Islamic Azad University, Ahvaz Branch, Ahvaz, Iran. (hassanpour\_2005@yahoo.com)

<sup>4</sup> Islamic Azad University, Masjed Soleiman Branch, Masjed Soleiman, Iran. (sharokh2076@yahoo.com)