

Explaining the Effective Factors on the Size of the Audit Institutions of the Iranian Association of Certified Public Accountants

Alireza aghaie ghehieh¹, Shohreh Yazdani², Mohammad Hamed Khanmohammadi³

Received: 2020/11/07

Approved: 2021/02/16

Research Paper

Abstract:

The size of auditing firms is one of the most important and controversial issues in the auditing profession Which is mentioned as one of the factors affecting the audit. The most important variable in audit research deals with the quality of the audit. The present study seeks to assess the determinants of the size of the audit firms of the Iranian Association of Certified public Accountants. The time period of the present study is from 1391 to 1397. The statistical population of this study is data related to 229 member institutes of the Iranian Association of Certified Public Accountants, including the amount of income, number of certified public accountants in employment, number of partners of audit firms, quality control score by the Iranian Association of Certified Public Accountants and stock exchange and securities organization ranking. The results show that quality control score, number of certified public accountants in employment, stock exchange rank of institutions and the number of partners of institutions affect the size of institutions. Also, the results of Granger's causality test show that the quality control score of the Society of Certified Public Accountants is the reason for the ranking of auditing firms by the Tehran Stock Exchange and Securities Organization.

Key Words: Audit quality, Financial reporting quality, Audit size, SEC Ranking

 10.22034/ARJ.2021.243329

1. Ph.D. student in Accounting, Damavand Branch, Islamic Azad University, Damavand, Iran. (Corresponding Author) aghaie64@yahoo.com

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Damavand Branch, Islamic Azad University, Damavand, Iran. yazdani_82@yahoo.com

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Damavand Branch, Islamic Azad University, Damavand, Iran. dr.khanmohammadi@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

تبیین عوامل مؤثر بر اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

علیرضا آقائی قه‌ی^۱، شهره یزدانی^۲، محمد حامد خان محمدی^۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۸/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۱/۲۸

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی یکی از موضوعات مهم و مورد مناقشه در حرفه‌ی حسابرسی است که از آن به عنوان یکی از عوامل اثرگذار بر حسابرسی یاد شده است. مهم‌ترین متغیری که در پژوهش‌های حسابرسی به آن پرداخته می‌شود، کیفیت حسابرسی است. پژوهش حاضر به ارزیابی عوامل تعیین‌کننده‌ی اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران می‌پردازد. بازه‌ی زمانی تحقیق حاضر از سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ می‌باشد. جامعه‌ی آماری این پژوهش داده‌های مربوط به ۲۲۹ مؤسسه‌ی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران شامل میزان درآمد، تعداد حسابداران رسمی در استخدام، تعداد شرکای مؤسسات حسابرسی، امتیاز کنترل کیفیت توسط جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار می‌باشد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد امتیاز کنترل کیفیت، تعداد حسابداران رسمی در استخدام، رتبه‌ی بورسی مؤسسات و تعداد شرکای مؤسسات بر اندازه‌ی مؤسسات تأثیرگذار است. همچنین نتایج آزمون علیت گرنجر نشان می‌دهد امتیاز کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی علت رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار تهران است.

واژگان کلیدی: کیفیت حسابرسی، کیفیت گزارش‌گری مالی، اندازه‌ی حسابرسی، رتبه‌ی بورسی

 10.22034/ARJ.2021.243329

aghaie64@yahoo.com

yazdani_82@yahoo.com

dr.khanmohammadi@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران (نویسنده مسئول)

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد دماوند، دماوند، ایران

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد دماوند، دماوند، ایران

۱- مقدمه

اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی یکی از موضوعات مهم و مورد مناقشه در حرفه‌ی حسابرسی است که از آن به عنوان یکی از عوامل اثر گذار بر حسابرسی یاد شده است. با اتکا به این موضوع که اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی موجب کیفیت حسابرسی بهتر می‌شود، پژوهش‌هایی در این راستا انجام شده است که دلیل بر استناد این مهم بر کیفیت حسابرسی است. کیفیت حسابرسی یا حسابرسی به طور ذاتی ملموس و قابل مشاهده نیست و ارزیابی کیفیت حسابرسی یا حسابرسی مشکل، زمان‌بر و هزینه‌بر است. دی آنجلو (۱۹۸۱) اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی را به عنوان نماینده‌ی کیفیت حسابرسی معرفی کرده است. براساس این دیدگاه، کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ از مؤسسات حسابرسی کوچک بالاتر است. زیرا مؤسسات بزرگ علاقه‌مندند شهرت بهتری در بازار کار به دست آورند و از آن جا که تعداد صاحبکاران زیاد است، نگران از دست دادن صاحبکارانشان نیستند.

پژوهش‌های زیادی در خصوص اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی انجام شده است. نتایج این پژوهش‌ها نشان داده که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر به دلیل وجود امکانات بیشتر و دسترسی‌های بالاتر به بازار کار حسابرسی به دلیل اهمیت برند این مؤسسات، زمان و هزینه‌ی بیشتری را صرف آموزش و کیفیت کار حسابرسی می‌نمایند. با وجود اهمیتی که اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی دارد که کیفیت حسابرسی برای ثبات بازارهای سرمایه دارد، هنوز هم بخش بزرگی از پژوهش‌هایی که این موضوع را بررسی می‌کنند و همچنین قانونگذاران، سرمایه‌گذاران و محققان همچنان درباره‌ی تعریف، اجزا و معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی بحث دارند (بدارد، جانستون و اسمیت ۲۰۱۰ و...). تعریف و اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، بخش‌های ذی‌نفع را قادر می‌سازد که بررسی کنند که آیا کیفیت حسابرسی در طول زمان در حال بهبود است یا خیر و بنابراین می‌توانند حسابرسی‌های بی‌کیفیت را شناسایی کرده و در عین حال انگیزه‌ها و مشوق‌هایی برای مؤسسه‌های حسابرسی به وجود می‌آورد تا در طرح‌هایی که کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشند، سرمایه‌گذاری نمایند. پروژه‌هایی که به دنبال تعریف، اندازه‌گیری و ارزیابی کیفیت حسابرسی هستند در دستور کار هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (۲۰۱۳، IAASB)، هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام (۲۰۱۴، ۲۰۱۳، PCAOB)، انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۱۴، AICPA) و مرکز کیفیت حسابرسی (۲۰۱۴، ۲۰۱۳، ۲۰۱۲، CAQ) و همچنین خود مؤسسه‌های حسابرسی (۲۰۱۴، PwC، ۲۰۱۱، KPMG) قرار گرفته‌اند. این پروژه‌ها نشان‌دهنده‌ی علاقه‌ی گسترده به درک کیفیت حسابرسی هستند اما هنوز در مراحل اولیه‌ی توسعه قرار دارند.

تأمین نیروی ماهر و متخصص از ابزارهای مهم و ضروریات اثربخش در ارائه‌ی خدمات اطمینان‌بخش و گزارش‌های مرتبط است که این نیاز می‌تواند با بزرگی و اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی و استفاده‌ی مطلوب از نیروهای توانمند موجود در آن‌ها مرتفع گردد. این موضوع مهم‌ترین دلیل بر بزرگی مؤسسات حسابرسی محسوب می‌شود. طی سال‌های گذشته تعداد زیادی از مؤسسات حسابرسی بین‌المللی نظیر پی دبلیو سی، ارنست اند یانگ، دیلیوت، کی پی ام

جی و ... ادغام شده مؤسسات بزرگ قبلی بوده‌اند و بزرگ‌تر شده‌اند. آثار این ادغام به داخل کشور نیز کشیده شده است؛ به گونه‌ای که طی چند سال اخیر تعدادی از مؤسسات بزرگ، متوسط و یا حتی کوچک با یکدیگر ادغام شده و لقب مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ را به خود گرفته‌اند. امروزه یکی از بحث‌های چالشی حرفه اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی از لحاظ نمره‌ی کنترل کیفیت و رتبه‌بندی مؤسسات در جامعه‌ی حسابداران رسمی و سازمان بورس و اوراق بهادار می‌باشد. یکی از معیارهای ارزیابی امتیاز کنترل کیفیت مؤسسات اندازه‌ی مؤسسات از لحاظ تعداد شرکا، تعداد حسابداران رسمی در استخدام، تعداد کارکنان و... می‌باشد. دی آنجلو معتقد است مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، خدمات حسابرسی را با کیفیت بالاتری ارائه می‌کنند. از این‌رو پژوهش حاضر به ارزیابی عوامل تعیین‌کننده‌ی اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران می‌پردازد و به دنبال این موضوع است که آیا امتیاز کنترل کیفیت مؤسسات، تعداد شرکاء، رتبه بورسی و تعداد حسابداران رسمی در استخدام با اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی رابطه دارد یا خیر؟

۲- مبانی نظری و پیشینه‌ی پژوهش

اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی یکی از مهم‌ترین موضوعات در مباحث کیفیت حسابرسی محسوب می‌شود و می‌توان به تعداد زیادی از پژوهش‌های انجام شده در حوزه‌ی کیفیت حسابرسی اشاره کرد که اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی را عاملی اثرگذار بر کیفیت حسابرسی مطرح ساخته‌اند. برای نمونه می‌توان به پژوهش‌های دیان دونسولو (۲۰۲۰) در حوزه‌ی خدمات مشاوره‌ای و حسابرسی مؤسسات حسابرسی بزرگ، پژوهش جاشوا و همکاران (۲۰۲۰) در خصوص تغییر مؤسسات حسابرسی و اندازه مؤسسات حسابرسی در نحوه‌ی تغییر حسابرسی و کاسلین هاریس و تایلر ولیام (۲۰۲۰) در خصوص اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی و نوع اظهار نظر می‌توان اشاره کرد. در نتیجه با استناد به اهمیت اندازه مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، پژوهش حاضر به دنبال آثار اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی بر درآمد مؤسسات حسابرسی است و با توجه به این‌که کیفیت حسابرسی را موضوعی جامع می‌داند و بخشی از این موضوع ارتباط مستقیم با اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی دارد، مفهوم اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی را با تکیه بر کیفیت حسابرسی ارزیابی می‌کند. کیفیت حسابرسی مفهوم پیچیده‌ای دارد تعاریف گوناگونی از این مفهوم ارائه شده است. این تعاریف جامع و کامل نمی‌باشد. کیفیت حسابرسی دارای سه جنبه شامل ورودی، خروجی و عوامل محیطی است. ورودی‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی شامل استانداردهای حسابرسی، ویژگی‌های فردی (مانند توانایی، تجربه، ارزش‌های اخلاقی و طرز تفکر حسابرسی)، روش شناسی صحیح فرآیندهای حسابرسی، اثربخشی ابزارهای مورد استفاده و فنون کافی است. خروجی‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی گزارش حسابرسی و برآورده‌سازی نیازهای جامعه از حسابرسی است. عوامل محیطی نیز شامل قوانین و مقررات و حاکمیت شرکتی است (IAASB, ۲۰۱۱). نیکل و همکاران (۲۰۱۳) پنج ویژگی مختلف را که بر کیفیت فرایند حسابرسی تأثیر می‌گذارد به شرح زیر تشریح می‌کند:

- ۱- موضوع انگیزه: یک حسابرس باوجود 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 است.
 - 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.
- انجمن گزارش‌گری مالی انگلیس (۲۰۰۸) چارچوب مفهومی به شرح زیر را برای کیفیت حسابرسی تدوین کرده است:

- ۱- دانش و مهارت تیم حسابرسی
- ۲- فرهنگ مؤسسه‌ی حسابرسی
- ۳- عوامل خارج از کنترل حسابرس
- ۴- قابل اتکا بودن و قابل فهم بودن گزارش حسابرسی
- ۵- اثر بخشی فرایند حسابرسی

هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB, ۲۰۱۴) چارچوب خود را پیرامون کیفیت حسابرسی مستقل شامل ورودی‌ها، فرآیندها، خروجی‌ها، تعاملات میان ارکان راهبری شرکتی، مدیریت، حسابرس، استفاده‌کنندگان، قانون‌گذاران و عوامل زمینه‌ای (قوانین و مقررات گزارش‌گری مالی، رویه‌های تجاری، قانون تجارت، چارچوب گزارش‌گری مالی، سیستم‌های اطلاعاتی، راهبری شرکتی، عوامل فرهنگی، قوانین حسابرسی، محیط قانونی و حقوقی، جذب استعداد، جدول زمانی گزارش‌گری مالی و عوامل فرهنگی) برشمرده است. چارچوب هیأت ناظر بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB, ۲۰۱۳) نیز با این چارچوب مشابه است.

برداشت از کیفیت مفهومی حسابرسی و کیفیت واقعی حسابرسی نیز دو مقوله‌ی متفاوت است. اگرچه توجه به کیفیت واقعی حسابرسی به جای برداشت از کیفیت مفهومی حسابرسی از اهمیت بیشتری برخوردار است اما نباید فراموش کرد که اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی به سادگی میسر نیست. زیرا کیفیت واقعی حسابرسی غیرقابل مشاهده است و فقط می‌توان آن را پس از اجرای حسابرسی ارزیابی کرد. برای نمونه، پالمروس برای اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی از ادعای حقوقی بر علیه حسابرسان استفاده می‌کند. شوئر مقیاس اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی را گزارش عدم رعایت استانداردهای پذیرفته شده حسابداری در صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط حسابرسان عنوان کرده است (مای دآ او و همکاران، ۲۰۱۸).

در خصوص کیفیت حسابرسی تحقیقات زیادی در داخل و خارج انجام شده است. اولین تحقیقی که در خصوص کیفیت حسابرسی انجام شده توسط دی آنجلو در سال ۱۹۸۱ بوده که

به عنوان مهم‌ترین تحقیق در خصوص کیفیت حسابرسی انجام و به عنوان پایه‌ای برای تحقیقات بعدی بوده است. تعریف زیبایی که دی آنجلو از کیفیت حسابرسی کرده به شرح زیر است:

«سنجش و ارزیابی بازار از توانایی حسابرسی در کشف تحریفات با اهمیت و گزارش تحریفات کشف شده». همچنین دی آنجلو تأکید کرده که حسابرس مستقل توانایی کشف و گزارش تحریفات را دارد. بنابراین طبق تعریف دی آنجلو کیفیت حسابرسی، افزایش توانایی حسابرسی در کشف تحریفات حسابداری و ارزیابی توانایی و استقلال حسابرس توسط بازار است. وقتی دی آنجلو این مفاهیم را به کار گرفت، فرض اساسی وی این بود که بازار کیفیت حسابرسی را که نمایانگر کیفیت واقعی حسابرسی است درک می‌کند. البته باید بین مفاهیم کیفیت واقعی حسابرس و کیفیت حسابرسی تمایز قایل شد. چون کیفیت واقعی حسابرس غیرقابل مشاهده است و نمی‌تواند ارزیابی شود مگر وقتی که حسابرسی به نتیجه برسد.

البته این تعریف سودمندی کمتری از کیفیت حسابرسی ارائه می‌دهد. دامنه‌ی کیفیت حسابرسی از کشف و گزارش انحرافات از استانداردهای حسابداری به سوی اطمینان بخشی به کیفیت گزارش‌گری مالی افزایش یافته است. بنابراین حسابرسی با کیفیت بالا علاوه بر اظهار نظر در مورد مطابقت رویه‌های حسابداری صاحبکار با استانداردهای حسابداری در مورد ارائه‌ی منصفانه گزارش‌های مالی شرکت نیز اظهار نظر می‌کند (دیوفند، ژانگ، ۲۰۱۴).

تعریف دیگری که توسط محققین در خصوص کیفیت حسابرسی ارائه شده مربوط به پال مروس در سال ۱۹۸۸ می‌باشد. آن‌ها کیفیت حسابرسی را این‌گونه تعریف کرده‌اند: «ایجاد اطمینان از صورت‌های مالی کیفیت حسابرسی است و احتمال آن که صورت‌های مالی هیچ تحریف با اهمیتی نداشته باشد». در عمل این تعریف به عنوان نتیجه‌ی حسابرسی استفاده می‌شود.

تیتمن و ترومن در سال ۱۹۸۶ کیفیت حسابرسی را به عنوان صحت اطلاعاتی که حسابرس به سرمایه‌گذار ارائه می‌دهد، تعریف کردند. دیوید سان و نتو در سال ۱۹۹۳ تعریف متفاوتی از کیفیت حسابرسی ارائه کردند: «کیفیت حسابرسی به توانایی حسابرسی در کشف و رفع تحریفات با اهمیت و دستکاری در سود خالص گزارش شده مربوط می‌شود». در خصوص اندازه هم در پژوهش‌های دی آنجلو و ویلنبورگ مؤسسات را به ۲ دسته تقسیم کردند: ۸ مؤسسه‌ی بزرگ در زمان دی آنجلو و ۵ مؤسسه‌ی بزرگ در زمان ویلنبورگ و مؤسسه‌ی که در زمره‌ی ۵ یا ۸ مؤسسه‌ی بزرگ نیستند، تقسیم‌بندی شدند. در پژوهش لوئیس هنوک در سال ۲۰۰۵ مشخص شد، مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر معمولاً خدمات بهتری را نسبت به مؤسسات کوچک‌تر ارائه می‌دهند اما مواردی هم یافت شد که مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر مشاوره‌ی بهتری را به صاحبکاران خود ارائه می‌دهند (حساس یگانه، آذین‌فرد، ۱۳۸۹).

دیان کونسلو و همکاران (۲۰۲۰) طی پژوهشی به بررسی درآمدهای مؤسسات حسابرسی بزرگ پرداختند و به این نتیجه رسیدند که بخش زیادی از درآمدهای مؤسسات بزرگ از حوزه‌ی خدمات مشاوره‌ای و غیراطمینان بخشی است و موجب می‌شود کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. البته این موضوع با شرکت‌هایی ارتباط دارد که مؤسسات حسابرسی هم خدمات اطمینان بخشی

ارائه می‌دهند و هم خدمات مشاوره‌ای. این در حالی است که مؤسسات کوچک‌تر خدمات بهتری ارائه می‌دهند و باید تفکیک بین خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای حوزه‌ی مؤسسات خارج و توسط مؤسسات جداگانه‌ای انجام شود.

جاشوا و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی تغییرات مؤسسات حسابرسی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که مؤسسات بزرگ‌تر به دلیل ارتباطات با مشتریان خود تغییرات دوره‌ای حسابرسی بر درآمد آن‌ها اثرگذار نمی‌باشد و این در شرایطی رخ می‌دهد که مؤسسات بزرگ‌تر با تغییر حسابرسی کیفیت حسابرسی پایین‌تری ارائه می‌دهند.

کونبرگر و پلیزچ (۲۰۱۹) طی پژوهشی بر اهمیت عقاید پیشین در زمینه‌ی سازگاری حسابرسان و مشتری پرداختند. آن‌ها پی بردند سازگاری بالا بین مشتری و حسابرسی به طور کلی با راندمان بالا در فرآیند حسابرسی مشخص می‌شود و بدین معنی است که تلاش حسابرسی به طور مؤثر به کیفیت حسابرسی اثرگذار است. پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که بالاترین سازگاری بهترین نتیجه برای فرآیند حسابرسی را تضمین می‌کند. با این حال، از دیدگاه پیشین، سازگاری حسابرسی و مشتری برای همه‌ی افراد حاضر نظیر سرمایه‌گذاران، شرکت مشتری و همچنین حسابرسی در بازار شناخته شده است. مدل آن‌ها نشان می‌دهد که حسابرسان با سازگاری نامطلوب می‌توانند حسابرسی را با یک سازگاری مشخص‌تر بهبود بخشند. بنابراین اگر دادرسی یا بررسی حسابرسی مستقل نقشی نسبتاً متوسط داشته باشد، حسابرسانی با سازگاری نامطلوب بیشتر، انگیزه‌های قوی‌تری برای اعمال تلاش دارند و انتظار می‌رود کیفیت حسابرسی بالاتر و همچنین ارزش افزوده‌ی حسابرسی را تولید کنند.

ابدیا و همکاران (۲۰۱۹) طی پژوهشی به ورودی‌های مهم بر حسابرسی و تجزیه و تحلیل عوامل تعیین‌کننده بر کیفیت حسابرسی بر اساس شاخص‌های PCAOB و منافع حاصل از آن پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که ترکیب تیم حسابرسی مهم‌ترین عامل بر کیفیت حسابرسی است. پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد تقسیم کار بین کارکنان حسابرسی، مدیران حسابرسی و شرکاء حسابرسی و تعامل بین تیم حسابرسی و مدیران ارشد حسابرسی موجب گسترش روابط تجربی بین آن‌ها و بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود. همچنین آن‌ها پی بردند که بیش‌ترین زمان حسابرسی به تکمیل پرونده‌های حسابرسی جهت ارائه به بازرسان PCAOB می‌شود که خود نشان از افزایش کیفیت حسابرسی است. زیرا موارد مورد ارزیابی بازرسان PCAOB خود نشان از ارتقای سطح کیفیت حسابرسی است.

اریک راپلی و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به تأثیر آشکار کردن مسائل مهم حسابرسی و حصول اطمینان حسابرسان بر تصمیمات سرمایه‌گذاران براساس الزامات PCAOB پرداختند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که یکی از مسائل مهم در بالابردن کیفیت حسابرسی الزام حسابرسان به ارائه‌ی گزارش مسائل با اهمیت حسابرسی است که چندی پیش توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام الزامی شده است. آن‌ها در پژوهش خود به این نتایج دست یافتند که الزام ارائه‌ی گزارش مسائل با اهمیت حسابرسی موجب می‌شود سرمایه‌گذاران نسبت

به اطلاعات گزارش شده واکنش نشان دهند. لذا ارائه صحیح این گزارش و تأثیر اطلاعات مندرج در آن موجب می‌شود حسابرسان برای تهیه‌ی این گزارش حساسیت بیشتری به خرج دهند. در نتیجه حسابرسی با کیفیت تری را انجام دهند.

مای دآ او و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی به دنبال تأثیر افشای گزارش نقاط ضعف کنترل‌های داخلی در پی اجرای الزامات PCAOB بر کیفیت حسابرسی پرداختند. آن‌ها با استفاده از ارقام تعهدی غیرعادی و احتمال شناسایی ضعف‌های مادی کنترل داخلی به این نتایج دست یافتند که در صورتی حسابرسان مجبور به ارائه‌ی گزارش نقاط ضعف کنترل‌های داخلی باشند می‌بایست حسابرسی با کیفیت تری انجام دهند تا توانایی گزارش نقاط ضعف کنترل‌های داخلی را داشته باشند. این موضوع سبب می‌شود که شرکت‌ها نسبت به این موضوع حساس باشند و نسبت به استقرار کنترل‌های داخلی مناسب واکنش نشان دهند. این موضوع سبب کاهش ارقام تعهدی غیرعادی می‌شود و علاوه بر افزایش کیفیت حسابرسی موجب افزایش کیفیت گزارش‌گری مالی نیز می‌شود.

کردساجیا و ولتی (۲۰۱۸) در پژوهشی با استفاده از تحلیل بازار حسابرسی اقدام به بررسی ویژگی‌های ساختاری کیفیت حسابرسی و قیمت‌گذاری حسابرسی و بازار حسابرسی ایالات متحده پرداختند. آن‌ها در پژوهش خود با استفاده از مدل‌سازی ویژگی‌های ساختاری کیفیت حسابرسی، قیمت‌گذاری حسابرسی و بازار حسابرسی از ۱۳۸ منطقه بین سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۶ میلادی را بررسی کردند. پژوهش آن‌ها ارتباط مثبت (منفی) بین تمرکز حسابرسی و کیفیت حسابرسی (قیمت‌گذاری حسابرسی) را نشان می‌دهد. با این حال، پیشرفت در کیفیت حسابرسی در بازارهای بزرگ، در خصوص مؤسساتی که تعداد بیشتری از مشتریان را دارند حتی در زمانی که تمرکز پایین است، کمتر است. با توجه به قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، تمرکز بیشتر منجر به رفاه هزینه‌های رقابتی (هزینه‌های حسابرسی پایین‌تر) به دلیل بهبود اقتصاد در مقیاس می‌شود. با این حال، این تنها زمانی است که بازارهای حسابرسی کوچک هستند. هنگامی که بازارها بزرگ و متمرکز هستند، تمرکز بیشتر بازار حسابرسی با هزینه‌های حسابرسی بالاتر (انحصاری) مرتبط است. این نشان می‌دهد که تجارت بین اقتصاد مقیاس و سلطه بر بازار است. ری نولدز و فرنسیس (۲۰۰۱) رابطه‌ی بین اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی و گزارش مشروط حسابرسی به‌عنوان معیاری از استقلال حسابرس مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی بزرگ در صدور گزارش مقبول بیشتر محتاط هستند.

چوی و همکاران (۲۰۱۰) با نمونه‌ای بزرگ از مؤسسات حسابرسی طی سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۵ به بررسی رابطه‌ی اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی و کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با کیفیت حسابرسی دارای ارتباط مثبت می‌باشد. علت این امر این است که مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ‌تر از نظر مالی وابستگی کمتری به یک صاحبکار خاص دارد. بنابراین بهتر می‌تواند در برابر فشارهای صاحبکار مبنی بر صدور گزارش جانبدارانه یا خلاف واقع مقاومت نماید.

ژو و همکاران (۲۰۱۳) با انجام تحقیقی در مؤسسات استرالیایی به این نتیجه رسیدند که چهار مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ در مقایسه با سایر مؤسسات حسابرسی، با صدور گزارش مشروط با بند ابهام در تداوم فعالیت به بحران مالی جهانی سریع‌تر نسبت واکنش نشان داده‌اند. الستیر و همکاران (۲۰۱۱) به مطالعه‌ی این موضوع پرداختند که آیا می‌توان تفاوت کیفیت حسابرسی چهار مؤسسه‌ی بزرگ در مقابل چهار مؤسسه غیربزرگ را به مشخصات صاحبکاران نسبت داد؟ در این بررسی از موضوعات کیفیت حسابرسی، اقلام تعهدی اختیاری، هزینه‌ی حقوق صاحبان سهام پیش‌بینی شده و صحت پیش‌بینی تحلیل‌گر استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که تفاوت در این موارد بین چهار مؤسسه‌ی بزرگ و چهار مؤسسه‌ی غیربزرگ حسابرسان تا حد زیادی با خصوصیات صاحبکاران و به طور خاص با اندازه صاحبکار منطبق است. جری و مایکل (۲۰۰۹) ارتباط حجم کاری بالا و کیفیت حسابرسی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد حجم کاری بالا، کیفیت حسابرسی بالایی را ایجاد می‌کند. آنان اشاره می‌کنند که اگرچه شواهد قابل قبولی مبنی بر بالا بودن کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر وجود دارد ولی این به این معنی نیست که ادعا کنیم در مؤسسات کوچک‌تر، کیفیت حسابرسی پایین وجود دارد.

حساس یگانه و آدین فر (۱۳۸۹) رابطه‌ی بین کیفیت حسابرسی و اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی را از طریق اندازه‌ی حسابرس و خطا در گزارش تحریفات با اهمیت موجود در صورت‌های مالی صاحبکاران مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج نشان می‌دهد، بین اندازه‌ی حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه‌ی معناداری وجود دارد. بدین معنا که مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردار هستند و در کشف تحریفات با اهمیت توانا‌تر هستند. نتایج پژوهش آن‌ها با پژوهش لام و چانگ (۱۹۹۱)، تات (۲۰۰۱) کیم و دیگران، (۲۰۰۳) لوئیس هنوک (۲۰۰۳) و باود و ویلکینز (۲۰۰۴) مطابقت دارد.

هشی و مظاهری فرد (۱۳۹۲) با بررسی رابطه‌ی بین اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی و کیفیت حسابرسی به این نتیجه دست یافتند که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر به دلیل داشتن نیروهای متخصص و امکانات بیشتر و اعتقاد به حفظ نام و برند مؤسسه و حفظ استقلال نسبت به مؤسسات کوچک‌تر خدمات حسابرسی بهتری ارائه می‌دهند.

اسدی و اشکانی (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی رابطه‌ی بین کیفیت مؤسسات حسابرسی و اظهار نظر حرفه‌ای حسابرسی و مدیریت سود برای ۲۰۷ شرکت از سال ۱۳۸۴ الی ۱۳۸۹ پرداختند. در پژوهش آن‌ها کیفیت مؤسسات حسابرسی از طریق کیفیت واقعی حسابرسی براساس نتایج بررسی‌های انجام گرفته توسط کارگروه کنترل کیفی جامعه‌ی حسابداران رسمی و نیز از طریق اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی که بر اساس درآمد بوده اندازه‌گیری شده است. یافته‌های پژوهش آن‌ها حاکی از آن است که مدیریت سود به کیفیت حسابرسی بستگی ندارد لیکن ارتباط معناداری بین اظهار نظر حسابرسی و مدیریت سود وجود دارد و با افزایش میزان مدیریت سود در شرکت‌ها احتمال دریافت اظهار نظر تعدیلی حسابرسی افزایش می‌یابد.

علوی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران پرداختند. نمونه‌ی پژوهش آن‌ها متشکل از ۱۴۲ مؤسسه‌ی حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران برای دوره‌ی زمانی ۱۳۸۷-۱۳۹۱ می‌باشد. در این پژوهش، شش فرضیه مورد آزمون قرار گرفته و به بررسی ارتباط بین تعداد شرکا، تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام، تعداد کارکنان حرفه‌ای، تعداد کارها، درآمد سالیانه و قدمت مؤسسه‌ی حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی پرداخته شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد رابطه‌ی مثبت و معنادار بین متغیرهای کیفیت حسابرسی شامل تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام، تعداد کارکنان حرفه‌ای و قدمت مؤسسه‌ی حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی و رابطه‌ی منفی معنادار میان متغیرهای تعداد شرکا و تعداد کارهای مؤسسه‌ی حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی است. همچنین بین درآمد سالیانه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی و امتیاز کنترل کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی رابطه‌ی معنادار وجود ندارد.

محمدرضایی و مهربان‌پور (۱۳۹۵) با بررسی نوع گزارش حسابرس و تعداد بندهای حسابرسی، اثر رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار به این نتیجه رسیدند که مؤسسات حسابرسی معتمد طبقه‌ی "اول" گزارشات مشروط بیشتری نسبت به مؤسسات حسابرسی معتمد سایر طبقات صادر نمی‌کنند اما یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که تعداد بندهای گزارش حسابرسی برای حسابرسان معتمد طبقه "اول" نسبت به حسابرسان سایر طبقات بیشتر است.

نیکبخت و خوش‌رو (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد که بیش‌ترین تأثیر بر کیفیت حسابرسی، از شاخص‌های میانگین سوابق کاری، تخصص و تجربه‌ی صنعت، زمان‌بندی و ساعات کار شرکا، مدیران و بازبینی‌های کیفی به نسبت کل کار حسابرسی، شاخص‌های مرتبط با استقلال و رعایت آن شاخص‌ها، انتشار مجدد صورت‌های مالی و تأثیر آن بر بازار، حجم کار شرکا و کارکنان و جابه‌جایی مکرر شرکا و مدیران ارشد مؤسسه نشأت می‌گیرد. این ۸ شاخص در مجموع نزدیک به ۸۰ درصد از درصد تجمعی شاخص‌های مطالعه‌ی کنونی را به خود اختصاص می‌دهند.

محمد رضائی و یعقوب نژاد (۱۳۹۶) در پژوهشی اقدام به نقد نظری و روش پژوهش‌های داخلی پیشین براساس نظریه‌ی اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی بین سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۴ نمودند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که سازمان حسابرسی فاقد اکثر ویژگی‌های حسابرس بزرگ طبق نظریه‌ی اندازه مؤسسه‌ی حسابرسی است. همچنین نقد روش پژوهش نشان می‌دهد که مشکل انتخاب درون‌زای حسابرس توسط پژوهشگران ایرانی کنترل نشده است. متغیر درون‌زا متغیری است که حداقل از یک متغیر دیگر در مدل یا الگوی طراحی شده اثر می‌پذیرد. زمانی که متغیر مستقل درون‌زا باشد مشکلات عمده‌ای از لحاظ آماری در برآورد مدل ایجاد می‌کند. پژوهش آن‌ها برای رفع مشکل نظری پژوهش‌های این حوزه در ایران، دو نظریه‌ی متناقض "فشار حق الزحمه‌ی حسابرسی" و "حسابرسی شونده و حسابرسی‌کننده‌ی دولتی" را مطرح می‌کند.

۳- فرضیه‌های پژوهش

پژوهش حاضر در نظر دارد عوامل مؤثر بر درآمد مؤسسات حسابرسی را به عنوان معیاری برای اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی بررسی کند. لذا با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش فرضیات زیر طرح و مورد آزمون قرار می‌گیرند:

فرضیه‌ی اول: رابطه‌ی معناداری بین امتیاز کنترل کیفیت با درآمد مؤسسات وجود دارد.
فرضیه‌ی دوم: رابطه‌ی معناداری بین تعداد حسابداران رسمی در استخدام مؤسسات با درآمد مؤسسات وجود دارد.

فرضیه‌ی سوم: رابطه‌ی معناداری بین رتبه‌بندی‌های سازمان بورس و اوراق بهادار با درآمد مؤسسات وجود دارد.

فرضیه‌ی چهارم: رابطه‌ی معناداری بین تعداد شرکای حسابرسی با درآمد مؤسسات وجود دارد.

با توجه به مفروضات پژوهش برای هر یک از طبقه‌بندی‌های مؤسسات براساس اندازه‌ی مدل پژوهش به شرح زیر تبیین می‌شود:

$$\alpha_1 \text{inc}_{it} + \alpha_2 \text{nup}_{it} + \alpha_3 \text{rse}_{it} + \alpha_4 \text{nca}_{it} + \alpha_5 \text{sqc}_{it} + \varepsilon + \text{inc}_{it} = \alpha$$

inc = میزان درآمد مؤسسه‌ی حسابرسی I در دوره‌ی T

$\alpha_1 \text{nup}_{it}$ = تعداد شرکای مؤسسه‌ی حسابرسی I در دوره‌ی T

$\alpha_2 \text{rse}_{it}$ = رتبه‌ی بورسی مؤسسه‌ی حسابرسی I در دوره‌ی T

$\alpha_3 \text{nca}_{it}$ = تعداد حسابداران رسمی شاغل در مؤسسه‌ی حسابرسی I در دوره‌ی T

$\alpha_4 \text{sqc}_{it}$ = امتیاز کنترل کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی I در دوره‌ی T

ε = میزان خطای مدل

۴- متغیرهای پژوهش

۴-۱- متغیر وابسته:

اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی: در این پژوهش اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی در قالب چهار نوع و به صورت خیلی بزرگ، بزرگ، متوسط و کوچک تعیین می‌شود. اندازه‌ی مؤسسات از طریق میزان درآمد مؤسسات حسابرسی تعیین می‌شود. مبلغ درآمد مؤسسات براساس انحراف چارکی محاسبه شده است. به عبارتی مؤسسات حسابرسی براساس میزان درآمد از خیلی بزرگ به کوچک تقسیم‌بندی می‌شود که به عنوان متغیر وابسته تعیین می‌شود.

۴-۲- متغیرهای مستقل:

۴-۲-۱- امتیاز کنترل کیفیت: در این پژوهش امتیاز کسب شده‌ی کنترل کیفیت که هر سال بعد از رسیدگی و تکمیل چک لیست‌های مربوط توسط کارگروه کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران

رسمی تعیین می‌شود. امتیاز کنترل کیفیت از بالاترین امتیاز عدد ۴ و پایین‌ترین امتیاز عدد ۱ را به خود اختصاص داده است.

۲-۴-۲- تعداد حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات: در این پژوهش تعداد حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات بر اساس تعداد آن‌ها در آخرین سال تحقیق که سال ۱۳۹۷ می‌باشد تعیین می‌شود.

۲-۴-۳- تعداد شرکاء مؤسسات حسابرسی: تعداد افرادی که به عنوان شرکا در هر مؤسسه‌ی حسابرسی در طول سال‌های فعالیت حضور داشته‌اند.

۲-۴-۴- رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار: رتبه‌بندی که توسط سازمان بورس و اوراق بهادار هر ساله بر اساس امتیازات کسب شده از چک لیست رعایت قوانین مؤسسات معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تعیین و ابلاغ می‌شود. رتبه‌بندی مؤسسات معتمد بورس از بالاترین رتبه عدد ۴ و به پایین‌ترین رتبه عدد ۱ و به مؤسساتی که معتمد بورس نیستند عدد صفر اختصاص داده شده است.

۵- روش پژوهش

این پژوهش از دیدگاه تقسیم‌بندی پژوهش‌ها بر حسب هدف، پژوهشی کاربردی و براساس چگونگی جمع‌آوری داده‌ها، توصیفی (غیرآزمایشی) است. با توجه به دسته‌بندی‌های مختلف پژوهش‌های توصیفی، پژوهش حاضر از نوع همبستگی خواهد بود. همچنین در این پژوهش به بررسی رابطه‌ی علت و معلولی امتیاز کنترل کیفیت با رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار نیز پرداخته می‌شود که برای محاسبه آن از آزمون علیت گرنجر استفاده شده است.

۶- جامعه و نمونه‌ی آماری

جامعه‌ی آماری این پژوهش داده‌های مربوط به همه‌ی مؤسسات عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران شامل میزان درآمد، تعداد حسابداران رسمی در استخدام، تعداد شرکای مؤسسات حسابرسی، امتیاز کنترل کیفیت توسط جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار می‌باشد.

بازه‌ی زمانی تحقیق حاضر از سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ می‌باشد. قلمرو مکانی تحقیق نیز کشور ایران و شامل تعداد ۲۵۹ مؤسسه عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران می‌باشند که تعداد ۲۵ مؤسسه به دلیل نبود امتیاز کنترل کیفیت و اطلاعات شرکا و مدیران مؤسسات از جامعه حذف و مابقی به تعداد ۲۲۹ نمونه مورد ارزیابی قرار گرفته است. دلیل این‌که نمونه از سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ استفاده شده است تغییرات ساختاری مؤسسات و جامعه‌ی حسابداران رسمی و دسترسی به اطلاعات درخواستی می‌باشد. تعداد نمونه‌ها باید شامل شرایط زیر باشند:

- ۱- مؤسسات عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران باشند.
- ۲- مؤسسات دارای امتیاز کنترل کیفیت باشند.
- ۳- مؤسسات دارای اطلاعات لازم در فرضیه‌ها باشند.

۴- مؤسسات در همه‌ی ۷ سال انجام پژوهش وجود داشته باشند. با توجه به این‌که تعدادی از مؤسسات در چند ساله‌ی اخیر با یکدیگر ادغام شده‌اند اطلاعات درآمدی و تعداد کارهای آن‌ها با یکدیگر جمع شده است. دسته‌بندی مؤسسات و همچنین بالاترین، میانگین و پایین‌ترین درآمد مؤسسات در دسته‌بندی انجام شده به شرح جدول زیر می‌باشد:

جدول (۱) آمار توصیفی مربوط به دسته بندی مؤسسات

دسته‌بندی مؤسسات	تعداد مؤسسات	جمع کل درآمد مؤسسات میلیون ریال	بالاترین میلیون ریال	میانگین میلیون ریال	پایین‌ترین میلیون ریال
خیلی بزرگ	۹	۱,۷۵۵,۰۰۰	۵۵۱,۷۱۹	۱۹۵,۰۰۰	۱۱۰,۲۸۵
بزرگ	۲۹	۱,۷۲۷,۰۰۰	۱۰۷,۹۵۹	۵۹,۵۰۰	۳۶,۸۰۶
متوسط	۶۲	۱,۷۰۸,۰۰۰	۳۵,۴۳۰	۲۷,۵۰۰	۱۹,۹۲۴
کوچک	۱۲۹	۱,۶۳۴,۰۰۰	۱۹,۴۴۵	۱۲,۰۰۰	۱۰
جمع کل	۲۲۹	۶,۸۲۴,۰۰۰			

۷- روش و ابزار جمع‌آوری و آماده‌سازی داده‌ها

برای گردآوری اطلاعات از طریق مکاتبات انجام شده با جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران اطلاعات مؤسسات حسابرسی شامل درآمدهای طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ و تعداد حسابداران رسمی در استخدام و تعداد شرکا بدون ذکر نام مؤسسات دریافت شده است. رتبه‌ی بورسی مؤسسات از طریق سایت سازمان بورس و اوراق بهادار تهران دریافت شده است. سپس با روش کتابخانه‌ای مطالب مربوط به پیشینه‌ی پژوهش و تعریف فرضیه‌ها اقدام شد. با توجه به ماهیت پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده‌ها در دو مرحله‌ی مجزا اقدام شده است. در مرحله‌ی نخست با کمک فنون آمار توصیفی به توصیف وضعیت عمومی توزیع جامعه مورد بررسی با شاخص‌های چندک‌ها، میانگین، میانه، انحراف معیار و سایر شاخص‌های مرتبط پرداخته و در مرحله‌ی بعد ابتدا به بررسی وضعیت نرمال بودن جامعه‌ی مورد بررسی پرداخته شده است. در نهایت با کمک فنون آمار استنباطی تحلیل واریانس، آزمون مقایسه زوجی، ضریب همبستگی و رگرسیون به آزمون فرضیه‌ها پرداخته به نحوی که نتایج قابل تعمیم به کل جامعه مورد بررسی باشد. برای پردازش و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزارهای EXCEL و Eviews استفاده شده است.

۸- بررسی نرمال بودن متغیر وابسته

توزیع نرمال یکی از مهم‌ترین توزیع‌ها در علم احتمال و تحلیل‌های آماری است. آزمون‌های آمار پارامتریک زمانی به کار می‌روند که متغیرها کمی و توزیع داده‌ها نرمال باشد. در پژوهش

حاضر میزان درآمد مؤسسات براساس اندازه‌ی آن‌ها به عنوان متغیر وابسته تعیین می‌شود. برای نرمال بودن متغیر وابسته از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده شده است. با توجه به این آزمون H_0 توزیع داده‌ها نرمال است و H_1 توزیع داده‌ها نرمال نیست. با توجه به آزمون کولموگروف-اسمیرنوف در صورتی که سطح معناداری بالاتر از ۵٪ باشد توزیع داده‌ها نرمال یا نزدیک به نرمال است.

با توجه به این که سطح معناداری آزمون کولموگروف-اسمیرنوف بالای ۵٪ برای هر ۴ طبقه مؤسسه محاسبه شده است نشان می‌دهد که فرض H_0 تأیید می‌شود و متغیر وابسته نرمال می‌باشد.

جدول (۲) آمار توصیفی مربوط به متغیرها برای کل مؤسسات: ۱۳۹۷-۱۳۹۱

رتبه جامعه	تعداد حسابداران رسمی	رتبه بورسی	تعداد شرکا
میانگین	۱,۰۵۹	۰,۹۰۷	۴,۴۷۵
میانه	۱	۱	۴
بالاترین	۲۹	۴	۲۴
پایین ترین	۰	۰	۲
انحراف معیار	۲,۱۹۶۸	۱,۴۳۴	۱,۸۶۹۳
ضریب چولگی	۸,۲۹۴	۱,۱۵۵۴	۶,۹۸۲۹
ضریب کشیدگی	۹۹,۶۱۵	۲,۶۹۷	۵۸,۶۵

جدول (۳) ماتریس عدم همخطی بین متغیرهای پژوهش

رتبه جامعه	درآمد	تعداد شرکا	رتبه بورسی	تعداد CPA
درآمد	۱			
تعداد شرکا	۰/۲۹۳	۱		
رتبه بورسی	۰/۲۷۲	۰/۱۸۱	۱	
تعداد CPA	۰/۲۴۲	۰/۲۲۱	۰/۱۷۰	۱
رتبه‌ی جامعه	۰/۲۲۷	۰/۱۳۵	۰/۲۲۳	۰/۲۴۴

هم‌خطی به معنای وجود رابطه‌ی خطی بین متغیرهای مستقل است. یکی از راه‌های شناسایی رابطه همخطی یا عدم همخطی، بررسی رابطه‌ی همبستگی بین متغیرهای مستقل می‌باشد. در صورتی که همبستگی بین متغیرهای مستقل شدید نباشد مشکل هم خطی پیش نمی‌آید. در مطالعه‌ی حاضر برای بررسی رابطه‌ی هم خطی از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شد نتایج نشان داد در همه‌ی متغیرهای مستقل میزان همبستگی بین متغیرها ضعیف (کمتر از ۰/۳) و این مسئله نشان‌دهنده‌ی عدم هم خطی بین متغیرهای مستقل است.

جدول (۴) آمار مؤسسات

متغیر وابسته: اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی (میزان درآمد مؤسسات حسابرسی)

کل مؤسسات							متغیرها
تعداد	احتمال	درصد خطا	آماره t	ضریب تعیین- r^2	فیشر-f	دوربین واتسون-dw	
۲۲۹	۰.۰۰۰۰	۰.۰۳۲۰	۶.۸۹	۰.۴۷	۱۳۲.۳۵	۱.۷۴	رتبه‌ی جامعه
	۰.۰۰۰۰	۰.۰۱۸۱	۶.۱۱۴				تعداد حسابداران رسمی در استخدام
	۰.۰۰۲۷	۰.۰۱۷۰	۱۳.۹۱				رتبه‌ی بورسی
	۰.۰۰۰۰	۰.۰۱۳۷	۳.۰۱				تعداد شرکا
مؤسسات خیلی بزرگ							متغیرها
تعداد	احتمال	درصد خطا	آماره t	ضریب تعیین- r^2	فیشر-f	دوربین واتسون-dw	
۹	۰.۳۳۹۶	۰.۰۳۷۸	۰.۹۶	۰.۶۷	۳۰.۹۶	۱.۸۷	رتبه‌ی جامعه
	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۱۸	۱۴.۶۳				تعداد حسابداران رسمی در استخدام
	۰.۲۴۷۸	۰.۰۱۸۳	۱.۱۶				رتبه‌ی بورسی
	۰.۰۲۵۳	۰.۰۰۳۲	۲.۲۶				تعداد شرکا
مؤسسات بزرگ							متغیرها
تعداد	احتمال	درصد خطا	آماره t	ضریب تعیین- r^2	فیشر-f	دوربین واتسون-dw	
۲۹	۰.۲۰۱۸	۰.۰۱۱۰	۱.۲۸	۰.۴۶	۳۷.۸۷	۱.۷۱	رتبه‌ی جامعه
	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۵۹	۶.۶۱				تعداد حسابداران رسمی در استخدام
	۰.۰۰۵۱	۰.۰۰۵۴	۲.۸۲				رتبه‌ی بورسی
	۰.۰۴۸۲	۰.۰۰۶۹	۱.۹۸				تعداد شرکا
مؤسسات متوسط							متغیرها
تعداد	احتمال	درصد خطا	آماره t	ضریب تعیین- r^2	فیشر-f	دوربین واتسون-dw	
۶۲	۰.۱۸۹۱	۰.۰۰۸۳	۱.۳۲	۰.۴۷	۲۸.۷۷۳	۱.۸۹	رتبه‌ی جامعه
	۰.۳۳۹۲	۰.۰۰۹۲	۰.۹۶				تعداد حسابداران رسمی در استخدام
	۰.۰۰۸۴	۰.۰۰۸۵	-۲.۶۶				رتبه‌ی بورسی
	۰.۰۰۸۲	۰.۰۰۳۷	۲.۶۷				تعداد شرکا
مؤسسات کوچک							متغیرها
تعداد	احتمال	درصد خطا	آماره t	ضریب تعیین- r^2	فیشر-f	دوربین واتسون-dw	
۱۰۰	۰.۱۸۷۱	۰.۰۳۶۷	۱.۳۲	۰.۱۱	۶.۲۹	۱.۷۳	رتبه‌ی جامعه
	۰.۶۵۶۷	۰.۰۴۵۶	۰.۴۴				تعداد حسابداران رسمی در استخدام
	۰.۰۰۵۳	۰.۰۳۲۲	۲.۸۱				رتبه‌ی بورسی
	۰.۰۹۵۱	۰.۰۷۴۲	۱.۶۷				تعداد شرکا

۹- خلاصه‌ی یافته‌های پژوهش

۹-۱- نتایج آزمون فرضیه اول:

رابطه‌ی معناداری بین امتیاز کنترل کیفیت با درآمد مؤسسات وجود دارد. بر اساس نتایج به‌دست آمده از آزمون فرضیه‌ی اول طبق جدول ۲ از آن جایی که احتمال آماره‌ی t برابر است با ۶/۸۹ در سطح آلفای ۵ صدم، برای همه‌ی متغیرها در سنجش کل مؤسسات معنادار

است همچنین با توجه به جهت رابطه می‌توان گفت بین اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی جامعه‌ی حسابداران رسمی با کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد و فرض فوق پذیرفته می‌شود. همچنین میزان R^2 تعدیل شده برابر با ۰/۴۷ می‌باشد. این میزان R^2 بیانگر این است که ۶۲/۱ درصد از تغییرات مربوط کیفیت حسابرسی شرکت توسط متغیرهای داخل مدل تبیین شود. در مجموع کل مدل با میزان F ۵۵/۰۷ در سطح آلفای ۵ صدم معنادار است. در ضمن آماره‌ی دوربین واتسون برابر با ۱/۷۴ می‌باشد و بیانگر عدم وجود خودهمبستگی بین اجزای اخلاقی می‌باشد.

به عبارتی در مجموعه‌ی کل مؤسسات هرچقدر امتیاز کنترل کیفیت بالا باشد بر سطح درآمد مؤسسات تأثیرگذار است و موجب بزرگ شدن مؤسسات و درآمد مؤسسات می‌شود. نتایج این فرض با نتایج پژوهش علوی و همکاران همراستا نیست. به این دلیل که نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد رابطه‌ی معناداری بین درآمد مؤسسات و کیفیت حسابرسی وجود ندارد ولی نتایج تحقیق با نتایج تحقیق لوئیس هونک، چوی و همکاران، لای و همکاران، باود و ویلیکنز و هشی و مظاهری فرد همراستا است.

همچنین بر اساس نتایج به‌دست آمده به تفکیک برای هر یک از سطوح مؤسسات با در نظر گرفتن سطح مؤسسات خیلی بزرگ، بزرگ، متوسط و کوچک نشان می‌دهد رابطه‌ی معناداری بین درآمد مؤسسات و کیفیت حسابرسی وجود ندارد. نتایج این فرض با لحاظ نمودن ۴ طبقه‌ی مؤسسات از خیلی بزرگ به کوچک همراستا با نتایج تحقیق علوی و همکاران می‌باشد.

۲-۹- نتایج آزمون فرض دوم:

رابطه‌ی معناداری بین تعداد حسابداران رسمی در استخدام مؤسسات با درآمد مؤسسات وجود دارد.

بر اساس نتایج به‌دست آمده از آزمون فرضیه‌ی اول طبق جدول ۲ از آن جایی که احتمال آماره‌ی t برابر است با ۶,۱۱۴ در سطح آلفای ۵ صدم برای همه‌ی متغیرها در سنجش کل مؤسسات معنادار است. همچنین با توجه به جهت رابطه می‌توان گفت بین تعداد حسابداران رسمی در استخدام با درآمد مؤسسات رابطه وجود دارد و فرض فوق پذیرفته می‌شود. همچنین میزان R^2 تعدیل شده برابر با ۰/۴۷ باشد، این میزان R^2 بیانگر این است که ۶۲/۱ درصد از تغییرات مربوط کیفیت حسابرسی شرکت توسط متغیرهای داخل مدل تبیین شود. در مجموع کل مدل با میزان F ۵۵/۰۷ در سطح آلفای ۵ صدم معنادار است. در ضمن آماره‌ی دوربین واتسون برابر با ۱/۷۴ می‌باشد و بیانگر عدم وجود خودهمبستگی بین اجزای اخلاقی می‌باشد.

به عبارتی در مجموعه‌ی کل مؤسسات هرچقدر تعداد حسابداران رسمی در استخدام زیادتر باشد درآمد مؤسسات بالاتر رفته و مؤسسات بزرگ‌تر می‌شوند. به عبارتی بالاتر بودن تعداد حسابداران رسمی در استخدام نشان دهنده کیفیت بالاتر مؤسسات بوده که کیفیت بالاتر با توجه به فرضیه‌ی اول موجب رشد درآمدی مؤسسات می‌شود.

همچنین بر اساس نتایج بدست آمده به تفکیک برای هر یک از سطوح مؤسسات با در نظر گرفتن سطح مؤسسات خیلی بزرگ، بزرگ، متوسط و کوچک نشان می‌دهد بالاتر بودن تعداد حسابداران

رسمی در مؤسسات خیلی بزرگ با آماره‌ی t برابر با $۱۴/۶۳$ و ضریب تعیین R^2 به میزان ۶۵% و برای مؤسسات بزرگ با آماره t برابر $۶/۶۱$ و ضریب تعیین R^2 به میزان ۴۴% بر میزان درآمد این گونه مؤسسات تأثیرگذار و رابطه‌ی مثبتی با درآمد آن‌ها دارد. با توجه به بالاتر بودن آماره t در متغیر تعداد حسابداران رسمی در استخدام نسبت به سایر متغیرها تأثیرگذاری بیش‌تری بر درآمد مؤسسات بزرگ و خیلی بزرگ دارد.

همچنین نتایج پژوهش نشان می‌دهد بالاتر بودن تعداد حسابداران رسمی در مؤسسات متوسط و کوچک بر میزان درآمد این گونه مؤسسات تأثیری ندارد و هیچ‌گونه رابطه‌ای ندارد.

۳-۹- نتایج آزمون فرضیه سوم:

رابطه‌ی معناداری بین رتبه‌بندی‌های سازمان بورس و اوراق بهادار با درآمد مؤسسات وجود دارد. بر اساس نتایج به‌دست آمده از آزمون فرضیه‌ی اول طبق جدول ۲ از آن جایی که احتمال آماره‌ی t برابر است با $۱۳/۹۱$ در سطح آلفای ۵ صدم برای همه‌ی متغیرها در سنجش کل مؤسسات معنادار است. همچنین با توجه به جهت رابطه می‌توان گفت بین رتبه‌بندی‌های سازمان بورس و اوراق بهادار با درآمد مؤسسات رابطه وجود دارد و فرض فوق پذیرفته می‌شود. همچنین میزان R^2 تعدیل شده برابر با $۰/۴۷$ باشد این میزان R^2 بیانگر این است که $۶۲/۱$ درصد از تغییرات مربوط کیفیت حسابرسی شرکت توسط متغیرهای داخل مدل تبیین شود. در مجموع کل مدل با میزان F $۵۵/۰۷$ در سطح آلفای ۵ صدم معنادار است. در ضمن آماره‌ی دوربین واتسون برابر با $۱/۷۴$ می‌باشد و بیانگر عدم وجود خودهمبستگی بین اجزای اخلاقی می‌باشد. به عبارتی رتبه‌بندی بالاتر مؤسسات معتمد بورس بر رشد درآمدی آن‌ها تأثیرگذار است. علت افزایش درآمد مؤسسات معتمد بورس و اوراق بهادار تهران نسبت به سایر مؤسسات وجود بازار کار بیشتر و سهم بیشتر از بازار کار حسابرسی می‌باشد. بنابراین مؤسسات معتمد بورس و اوراق بهادار تهران دارای درآمد بیشتر می‌باشند.

همچنین بر اساس نتایج به‌دست آمده به تفکیک برای هر یک از سطوح مؤسسات با در نظر گرفتن سطح مؤسسات خیلی بزرگ، بزرگ، متوسط و کوچک نشان می‌دهد رتبه‌بندی‌های سازمان بورس و اوراق بهادار در مؤسسات بزرگ با آماره‌ی t برابر با $۲/۸۲$ و ضریب تعیین R^2 به میزان ۴۶% و برای مؤسسات متوسط با آماره t برابر با $۲/۶۶$ و ضریب تعیین R^2 به میزان ۴۵% و برای مؤسسات کوچک با آماره‌ی t برابر با $۲/۸۱$ و ضریب تعیین R^2 به میزان ۸% بر میزان درآمد این گونه مؤسسات تأثیرگذار و رابطه مثبتی با درآمد آن‌ها دارد. با توجه به بالاتر بودن آماره‌ی t در متغیر رتبه‌ی بورسی مؤسسات معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران نسبت به سایر متغیرها تأثیرگذاری بیشتری دارد. شایان ذکر است رابطه‌ی فوق برای مؤسسات متوسط منفی بوده است. به عبارتی اگرچه رابطه‌ی معناداری بین رتبه‌بندی‌های سازمان بورس و اوراق بهادار با درآمد مؤسسات توسط وجود دارد لیکن این رابطه‌ی منفی می‌باشد. یعنی مؤسسات متوسط معتمد بورس درآمد کمتری دارند. علت این موضوع تعداد زیاد مؤسسات رده متوسط به عنوان مؤسسات معتمد بورس می‌باشد.

۹-۴- نتایج آزمون فرضیه‌ی چهارم:

رابطه‌ی معناداری بین تعداد شرکای حسابرسی با درآمد مؤسسات وجود دارد. براساس نتایج به‌دست آمده از آزمون فرضیه‌ی اول طبق جدول ۲ از آن‌جایی که احتمال آماره‌ی t برابر است با $3/1$ در سطح آلفای ۵ صدم برای همه‌ی متغیرها در سنجش کل مؤسسات معنادار است. همچنین با توجه به جهت رابطه می‌توان گفت بین تعداد شرکای حسابرسی با درآمد مؤسسات رابطه وجود دارد و فرض فوق پذیرفته می‌شود. همچنین میزان R^2 تعدیل شده برابر با $0/47$ باشد این میزان R^2 بیانگر این است که $62/1$ درصد از تغییرات مربوط کیفیت حسابرسی شرکت توسط متغیرهای داخل مدل تبیین شود. در مجموع کل مدل با میزان f $55/07$ در سطح آلفای ۵ صدم معنادار است. در ضمن آماره‌ی دوربین واتسون برابر با $1/74$ می‌باشد و بیانگر عدم وجود خودهمبستگی بین اجزای اخلاص می‌باشد. به عبارتی تعداد شرکای بیشتر در مؤسسات موجب افزایش درآمد مؤسسات می‌شود. علت افزایش درآمد مؤسسات حسابرسی که شرکای بیشتری دارند ناشی از بزرگی مؤسسات است. همچنین بر اساس نتایج به‌دست آمده به تفکیک برای هر یک از سطوح مؤسسات با در نظر گرفتن سطح مؤسسات خیلی بزرگ، بزرگ، متوسط و کوچک نشان می‌دهد تعداد شرکای بیشتر در مؤسسات خیلی بزرگ با آماره‌ی t برابر با $2/26$ و ضریب تعیین R^2 میزان $65/$ و برای مؤسسات بزرگ با آماره t برابر با $1/98$ و ضریب تعیین R^2 میزان $44/$ و برای مؤسسات متوسط با آماره‌ی t برابر با $2/68$ و ضریب تعیین R^2 میزان $45/$ بر میزان درآمد این‌گونه مؤسسات تأثیرگذار و رابطه‌ی مثبتی با درآمد آن‌ها دارد. به عبارت دیگر تعداد شرکای بالاتر در مؤسسات خیلی بزرگ، بزرگ و متوسط موجب رشد بیشتر درآمدها می‌شود. بر اساس نتایج آزمون فرضیه‌ی چهارم رابطه‌ی معناداری بین تعداد شرکا در مؤسسات حسابرسی کوچک با درآمد آن مؤسسات وجود ندارد.

۱۰- آزمون علیت گرنجر

فرض بر این است که رتبه بورسی مؤسسات علت رتبه کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی نیست، اگر مقدار احتمال f کوچک‌تر از ۵ صدم باشد در این صورت فرضیه فوق رد می‌شود. این بدان معنی است که رتبه‌ی بورسی مؤسسات علت رتبه‌ی کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی است. با توجه به این که در این تحقیق به بررسی رابطه‌ی علت و معلولی امتیاز کنترل کیفیت با رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار نیز پرداخته شده، نتایج آزمون گرنجر به شرح زیر تبیین شده است:

جدول (۵) نتایج آزمون علیت گرنجر

نتیجه	احتمال	فیشر- f	فرضیه علیت
رد	۰,۰۰۲۹	۸,۹۳۳۸	رتبه‌ی بورسی علت رتبه کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی نیست
تأیید	۱,۰۰	-۷۶۶,۰۸	رتبه‌ی کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی علت رتبه بورسی نیست

با توجه به جدول بالا مشخص شده است که امتیاز کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی علت رتبه بندی مؤسسات حسابرسی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار تهران است. به عبارتی علت این که مؤسسات حسابرسی از کیفیت بالاتری برخوردارند این است که موقعیت خود را در سازمان بورس حفظ کنند. به عبارت دیگر با توجه به این که طبق دستورالعمل مؤسسات معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران مؤسسات برای ارائه‌ی خدمات اطمینان بخشی به شرکت‌های بورسی باید از امتیاز متناسب برخوردار باشند (شرکت‌های بورسی بزرگ‌تر از لحاظ میزان سرمایه ثبت شده باید حساب‌رسان خود را از مؤسسات درجه یک انتخاب کنند). این موضوع سبب می‌گردد مؤسسات امتیاز کنترل کیفیت خود را در سطح مناسبی حفظ کنند تا از امتیاز انجام حسابرسی شرکت‌های بورسی بزرگ‌تر برخوردار باشند.

۱۱- نتیجه‌گیری

با توجه به آزمون‌های هر یک از فرضیه‌های تحقیق مشخص شد روابط زیر در خصوص متغیرهای تحقیق در بین هریک از سطوح مؤسسات بر قرار است:

جدول (۶) خلاصه نتایج پژوهش

رده بندی مؤسسات از لحاظ اندازه					عنوان متغیرهای پژوهش
کوچک	متوسط	بزرگ	خیلی بزرگ	کل	
-	-	-	-	*	رتبه‌ی کنترل کیفیت در جامعه‌ی حسابداران رسمی
-	-	*	*	*	تعداد حسابداران رسمی در استخدام
*	-*	*	-	*	رتبه‌ی مؤسسات در سازمان بورس
-	*	*	*	*	تعداد شرکا مؤسسات

*: وجود رابطه‌ی مثبت و قبول فرضیه

*-: وجود رابطه‌ی منفی و قبول فرضیه

-: نبود رابطه و رد فرضیه

نتایج پژوهش نشان می‌دهد که در کل بالاتر بودن رتبه‌ی کنترل کیفیت مؤسسات بر درآمد آن‌ها تأثیر گذار است. کیفیت بالاتر کارهای حسابرسی موجب افزایش سطح درآمدی مؤسسات می‌شود. به این دلیل که صاحبکاران به دنبال مؤسساتی هستند که گزارشات با کیفیت تر ارائه دهند. گزارشات با کیفیت تر به این معنا نیست که گزارش‌های حساب‌رسان مستقل تعداد بندهای حسابرسی زیادتری داشته باشد بلکه به این معناست که گزارش‌های حسابرسی اطمینان معقول برای استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی فراهم کند و نقاط ضعف کنترل‌های داخلی را در قالب نامه مدیریت به اطلاع مدیریت برساند.

وجود تعداد بالاتر حسابدار رسمی در استخدام موجب افزایش کیفیت کارهای حسابرسی و در نتیجه افزایش سطح درآمدی مؤسسات می‌شود. با توجه به این که تعداد حسابداران رسمی در مؤسسات متوسط و کوچک نسبت به مؤسسات بزرگ‌تر کمتر است سبب می‌گردد این‌گونه

مؤسسات در انجام کارهای حسابرسی بزرگ ناتوان بوده و بازار کار خود را از دست بدهند. با توجه به این‌که اخیراً شاهد افزایش چشمگیر ادغام مؤسسات بزرگ حسابرسی در جهان و نیز ایران بوده‌ایم شاید به دلیل افزایش سهم بیش‌تر مؤسسات کوچک و متوسط از بازار باشد که به سمت ادغام گام برداشته‌اند تا از این طریق تعداد کم حسابداران رسمی تحت استخدام را کاهش دهند. تعداد بالاتر حسابداران رسمی در استخدام موجب می‌شود بنیه‌ی مؤسسات در انجام حسابرسی‌های با کیفیت‌تر و سریع‌تر که رضایت جامعه را ارتقا می‌بخشد، قوی‌تر شود. این موضوع نیز به مراتب سبب افزایش سطح درآمد مؤسسات می‌شود.

بزرگی مؤسسات حسابرسی موجب می‌شود امکان ارائه‌ی خدمات ویژه‌ی تخصصی و سودآوری بیشتر فراهم شود و می‌توان با ادغام مؤسسات حسابرسی و تجمیع متخصصین حرفه در مؤسسات ادغام شونده، امکان ارائه‌ی خدمات تخصصی، جذب فرصت‌های بیشتر و کسب مشتریان جدید بیشتر شده و در واقع کسب درآمد بیشتر را به دنبال خواهد داشت. تغییر در نگرش خدمات حرفه‌ای در محدوده‌ای فراتر از جغرافیای مؤسسات حسابرسی باعث ایجاد ارتباط با مؤسسات بین‌المللی و دسترسی بیشتر آن‌ها به بازارهای جهانی و در نتیجه درآمد بالاتر خواهد شد لیکن متأسفانه با توجه به شرایط تحریم این موضوع فعال در ایران ساکت و غیرفعال است.

رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران در رده‌بندی مؤسسات معتمد نشان از آن دارد که مؤسسات فرصت جذب سهم بیشتر از حسابرسی شرکت‌های بورسی را دارند. طبقه‌بندی مؤسسات معتمد بر اساس رتبه امتیازی اعلامی از سوی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران ملاک ارجاع حسابرسی شرکت‌های بزرگ بورسی است. از این رو مؤسسات سعی در حفظ و ارتقای جایگاه خود در سازمان بورس هستند. این طبقه‌بندی شرایطی را برای مؤسسات فراهم می‌کند که سهم درآمد خود را از شرکت‌های بورسی ارتقا بخشند.

تعداد شرکای بالاتر نشان از بزرگی مؤسسات است. مؤسسات حسابرسی‌ای که بالاتر از ۲۰ شریک حسابرسی معتمد بورس داشته باشند می‌توانند کارهای حسابرسی را در درون مؤسسه تغییر دهند و نیازی ندارد که مؤسسه را تغییر دهند. افزایش تعداد شرکا از طرفی موجب ارتقا و بزرگی مؤسسات و از طرف دیگر تغییر ویژگی‌های شراکتی مؤسسات شود. مؤسسات حسابرسی اگرچه باید بزرگ‌تر شوند و خود را به دنیا معرفی نمایند لیکن باید ساختارهای سازمانی مناسب‌تری برای مؤسسات تعریف شده تا ساختار شراکتی از ساختار کارمندی برخی از شرکای مؤسسات خارج شوند.

۱۲- محدودیت‌ها و پیشنهادها

با توجه به این‌که اطلاعاتی در خصوص میزان درآمدهای ناشی از خدمات اطمینان بخشی و سایر خدمات مالی و مشاوره‌ای مؤسسات حسابرسی در اختیار قرار داده نشده است، این موضوع سبب می‌شود نتایج پژوهش نسبت به درآمدهای خدمات مالی و خدمات مشاوره‌ای به عنوان عامل درآمد که در این پژوهش به عنوان اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی تعریف شده، چشم پوشی نماید.

با استناد به نتایج پژوهش پیشنهاد می‌شود هم‌راستا با مؤسسات بزرگ بین‌المللی مؤسسات حسابرسی ایران نیز فرآیند ادغام را در پیش گرفته و از طریق حذف مؤسسات کوچک و متوسط و ادغام این‌گونه مؤسسات با یکدیگر تعداد مؤسسات کوچک و متوسط را کاهش دهند تا از این طریق فرآیند بزرگ شدن را در پیش بگیرند. ادغام مؤسسات می‌تواند موجب شود مؤسسات به امر آموزش کارکنان حرفه‌ای توجه بیشتری کنند که خود سبب ارتقای کیفیت حسابرسی‌ها می‌شود. این امر موجب کاهش بسیاری در هزینه‌های آموزشی تک تک مؤسسات خواهد شد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد مؤسسات بزرگ عموماً دارای امتیازهای کنترل کیفیت بالاتر و رتبه‌ی بورسی بهتر در جامعه هستند. این موضوع نشان دهنده اعتماد بیشتر جامعه به این‌گونه مؤسسات است. اعتماد بیشتر و ارائه خدمات اطمینان بخش باکیفیت بیشتر موجب رشد درآمدی مؤسسات می‌شود.

استفاده از خدمات ارزنده حسابداران رسمی غیرشریک در مؤسسات موجب ارتقای کیفیت کارهای حسابرسی می‌شود. مؤسسات متوسط و کوچک به دلیل عدم برخورداری از حسابداران رسمی در استخدام که عموماً به دلیل بالا بودن هزینه‌های پرسنلی می‌باشد سبب می‌گردد رتبه‌های کنترل کیفیت جامعه برای این‌گونه مؤسسات از حد مطلوبی برخوردار نباشد. در نتیجه سبب ارجاع کار کمتری به این‌گونه مؤسسات می‌گردد. مضافاً این‌که باعث می‌شود مؤسساتی که از رتبه‌های کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی پایین‌تری برخوردارند از اعتماد سازمان بورس به این‌گونه مؤسسات برخوردار نباشند.

تعامل شرکا و ایجاد رابطه‌ی شریکی متناسب امری بدیهی است لیکن باید برای سطح ارتقای مؤسسات و مطرح شدن مؤسسات ایرانی در سطح مؤسسات بین‌المللی شرکا روابطی ارزشمند و حساب شده برقرار نمایند. ایجاد رابطه‌ی گروهی و استقرار هریک از شرکا در ساختارهای کلیدی مؤسسات و تعریف زیر مجموعه‌های اداری قوی در مؤسسات از قبیل واحدهای آموزش، اداری، نیروی انسانی و کارگزینی، حسابداری، کمیته‌ی فنی، کنترل کیفیت و سایر قسمت‌های مورد نیاز مؤسسات موجب رشد ساختاری و اداری مؤسسات می‌شود. اغلب مؤسسات بزرگ، متوسط و کوچک از این‌گونه ساختارها برخوردار نیستند و این نشان از ضعف ساختاری مؤسسات دارد.

منابع

بنی مهد، بهمن؛ عربی، مهدی؛ حسن‌پور، شیوا. (۱۳۹۵)، *پژوهش‌های تجربی و روش‌شناسی در حسابداری*، چاپ اول. انتشارات ترمه.

حساس یگانه، یحیی؛ آذین‌فر، کاوه. (۱۳۸۹). رابطه‌ی بین کیفیت حسابرسی و اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۷ (۶۱) ص ۸۵ - ۹۸.

حساس یگانه، یحیی؛ جعفری، علی. (۱۳۸۶). کیفیت حسابرسی مروری بر ادبیات و تحقیقات مجله بورس، ۶۶ ص ۳۸-۴۵.

حساس یگانه، یحیی؛ غام زاده لداری، مسعود. (۱۳۹۱). *ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی در ایران*:

فرصت‌های تحقیقاتی، دهمین همایش ملی حسابداری ایران، خرداد ۱۳۹۱ .

سپاسی، سحر؛ رجب‌زاده، علی؛ رضایت، محیا. (۱۳۹۵). طراحی مدل حسابرسی اجتماعی با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری، دانش حسابرسی، ۶۵: ۹۷-۱۱۹.

علوی، محمد؛ قربانی، بهزاد؛ رستمی، وهاب. (۱۳۹۴). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، دانش حسابرسی، پاییز ۱۳۹۴، ۱۵(۶۰): ۴۷-۷۰.

محمدرضائی، فخرالدین؛ یعقوب‌نژاد؛ احمد. (۱۳۹۶). اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی و کیفیت حسابرسی: نقد نظری، نقد روش پژوهش و ارائه‌ی پیشنهادات، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال نهم: ۳۱-۶۰.

مشایخی، بیتا؛ مهرانی، کاوه؛ رحمانی، علی؛ مداحی، آزاده. (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی، بورس اوراق بهادار، ۶(۲۳): ۱۰۳-۱۳۷.

محمد رضایی؛ فخرالدین؛ مهربان‌پور، محمدرضا. (۱۳۹۵). نوع گزارش حسابرس و تعداد بندهای حسابرسی: اثر رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۵(۱۷): ۶۵-۷۷.

نیکبخت، محمدرضا؛ محمودی خوشرو؛ امید. (۱۳۹۶). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB)، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴(۳): ۴۴۱-۴۶۲.

ابوالعالی، خدیجه. (۱۳۹۱). پژوهش کیفی از نظریه تا عمل، نشر علم، تهران، چاپ اول.

هشی، عباس؛ مظاهری فرد، کمیل. (۱۳۹۲). بررسی رابطه‌ی بین اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی و کیفیت حسابرسی، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۴(۱۷): ۱-۲۶.

Adam Esplin, Karim Jamal, Shyam Sunder (2018) Demand for and Assessment of Audit Quality in Private Companies Abacus, Vol. 54, Issue 3, pp. 319-352, 201834 Pages Posted: 17 Sep 2018.

Alastair Lawrence, Miguel Minutti-Meza, and Ping Zhang. (2011). Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics? The Accounting Review 86 (1), 259.

Alavi, M., Ghorbani, B. & Roostami, W. (2015). A Study of Factors Affecting Audit Quality in Auditing Institutions as Members of the Iranian Society of Certified Public Accountants. Journal of Auditing Knowledge, 15(60), 47-70. (In Persian)

Banimahd, B., Arabi, M. & Hassanpour, S. (2016). Experimental and Methodological Research in Accounting. First Edition. Termeh Publications. (In Persian)

Bing, J., Huang, C.X., Li, A. & Zhu, X. (2014). Audit Quality Research Report. Australian National Centre for Audit and Assurance Research. Hanna Neumann Building #21. Canberra ACT 0200 Australia.

Chen, Y. Hsu, J. (2010). Auditor Size, Auditor Quality, and Auditor Fee Premiums: Further Evidence from the Public Accounting Profession. SSRN Working Paper Series 126-148.

Chuntao Li, Frank M Song, Sonid M Wong (2007). "Audit Firm Size and Perception of Audit

Quality: Evidences from a competitive Audit market in china"; 1-17.

Constantinos, C. Clive, L.(2008)."Audit effort and earnings management". Available online at www.sciencedirect.com . Journal of Accounting and Economics 45 ; 116–138.

Dain C.Donelsona MatthewEgebAndrew J.ImdiekecEldarMaksymov(2020), Supplemental datasets for the examination of the revival of large consulting practices at the big 4 and audit quality Data in Brief Volume 32, October 2020, 106132

Daniel Aobdia, Preeti Choudhary, Noah Newberger (2018) Which Audit Input Matters? An Analysis of the Determinants of Audit Quality, Profitability, and AuditFees Using PCAOB Data66 Pages Posted: 28 Dec 2018, 86-136.

David Cañillo-Merino., osep Garcia-Blandon·Monica Martinez-Blasco(2019) Auditor Independence, Current and Future NAS Fees and Audit Quality: Were European Regulators Right? European Accounting Review (Forthcoming) 48 Pages Posted: 4 Feb 2019 Last revised: 21 Feb 2019.

Davidson. R. A. and D. Neu. (1993). "A Note on Association Between Audit Firm Size and Audit Quality". Contemporary Accounting Research. Vol . 9. No . 2: 479- 488.17.

DeAngelo, L. (1981). "Auditor size and auditor quality". Journal of Accounting & Economic (December): 183-199. S.

DeAngelo, L. (1981). "Auditor size and auditor quality". Journal of Accounting & Economic (December): 183-199. S.

DeFond, M., and J. Jiambalvo (1994). "Debt covenant violations and manipulations of accruals". Journal of Accounting and Economics 17 (1-2): 145-176.

Fung, S.Y.K., Raman, K.K. & Zhu, X. (2017). Does the PCAOB international inspection program improve audit quality for non-US-listed foreign clients? Journal of Accounting and Economics, 64(1), 15-36.

Hasas Yeganeh, Y. & Azinfar, K. (2010). The Relationship between Audit Quality and Size of the Auditing Institute. Journal of Accounting and Auditing Reviews, 17(61), 85-98. (In Persian)

Hasas Yeganeh, Y. & Gholamzadeh Ladari, M. (2012). Comprehensive Assessment of Audit Quality in Iran: Research Opportunities. 10th National Accounting Conference of Iran, June 2012. (In Persian)

Hasas Yeganeh, Y. & Jafari, A. (2007). Audit Quality: Review of Literature and Research. Stock Exchange Magazine, 66, 38-45. (In Persian)

Hashi, A. & Mazaherifard, K. (2013). A Study of the Relationship between Audit Institute Size and Audit Quality. Journal of Accounting and Auditing Research, 4 (17), 1-26. (In Persian)

Henock Louis(2005). "Acquirers Abnormal Returns, Audit Firm Size and the Small Auditor Clientele Effect", Journal of accounting and economics 2005 .18-52

Jeff P. B, Inder K. K, K. K. Raman.(2010). "Do the Big 4 and the Second-tier firms provide audits of similar quality?". J. Account. Public Policy 29 (2010) 330–352. Contents lists available at ScienceDirect.45-96.

Jeffrey Pittman, Sarah E. Stein, Delia F. Valentine(2019) Audit Partners' Risk Tolerance and the Impact on AuditQuality56 Pages Posted: 8 Jan 2019.

Jere, R, Francis. Michael, D, Y.(2009)."Big 4 Office Size and Audit Quality". The Accounting Review 84 (5), 1521 (2009); 85-123.

Jong-H- Ch.Jeong-B-K-V.Chansong-k.Yoonseok-Z.(2009)."Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. Auditing": A Journal of Practice and Theory. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1011096>.

M. Kathleen Harris, L. Tyler Williams, (2020) Audit quality indicators: Perspectives from Non-Big Four audit firms and small company audit committees, *Advances in Accounting* Volume 50, September 2020, 100485.

Mashayekhi, B., Mehrani, K., Rahmani, A. & Madahi, A. (2013). Development of Audit Quality Model. *Quarterly Journal of the Stock Exchange*, 6(23), 103-137. (In Persian)

Mohamed Samy Eldeeb, Mohamed A. Hegazy (2019) The Impact of Auditor Industry Specialization on the Retention and Growth of Audit Clients. *Accounting through Journal Ain-Shams University, Faculty of Commerce*. Volume No.1, year 20, ISSN: 2356-8402.

Mohammad Rezaei, F. & Mehrabanpour, M. R. (2016). Type of Auditor's Report and Number of Audit Sections: The Effect of Rank of Trusted Auditing Institutions of the Exchange and Securities Organization. *Journal of Accounting Knowledge and Management Auditing*, 5(17), 65-77. (In Persian)

Mohammad Rezaei, F. & Yaghoubnjad, A. (2017). Audit Institute Dimensions and Audit Quality: Theoretical Critique, Critique of Research Methodology and Suggestions. *Financial Accounting and Auditing Research*, 9, 31-60. (In Persian)

Murat Ocak (2018) The Impact of Auditor Education Level on the Relationship Between Auditor Busyness and Audit Quality in Turkey *Cogent Business and Management*, Forthcoming Posted: 24 Sep 2018.

Nikbakht, M. R. & Mahmoudi Khoshrou, O. (2017). A Study of Factors Affecting Audit Quality in Iran According to the Indicators of Public Accounting Supervision Board (PCAOB). *Accounting and Auditing Reviews*, 3(24), 441- 462. (In Persian)

Panel Hao Xiong, Fei Hou, Hanwen Lic, Huabing Wang (2020), Does rice farming shape audit quality: Evidence from signing auditors level analysis. *Economic Modelling* Volume 91, September 2020, Pages 403-420 .

Panel Joshua O.S. Hunta, David M. Rosser, Stephen P. Rowe (2020), Using machine learning to predict auditor switches: How the likelihood of switching affects audit quality among non-switching clients, *Journal of Accounting and Public Policy*, Available online 11 September 2020, 106785.

Phong Truong, (2018) The Impact of Audit Employee Job Satisfaction on Audit Quality *54* Pages Posted: 19 Oct 2018.

Sepasi, Sa., Rajabzadeh, A. & Rezayat, M. (2016). Designing a social audit model using structural equation modeling. *Journal of Auditing Knowledge*, 65, 97-119. (In Persian)

Valmaali, K. (2012). *Qualitative research from theory to practice*. Elm Publications, Tehran, first edition. (In Persian)

W. Robert Knechel (2016) Audit Quality and Regulation *International Journal of Auditing*, Int. J. Audit. 20: 215-223.