



Are Audit Firm Revenues Indicators of Their Audit Quality?

Sohrab Hosseinzadeh* 

*Corresponding Author, Ph.D., Department of Accounting, Faculty of Accounting and Financial Sciences, College of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. E-mail: s_hosseinzadeh@ut.ac.ir

Mohammad Moradi 

Associate Prof., Department of Accounting, Faculty of Accounting and Financial Sciences, College of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. E-mail: moradimt@ut.ac.ir

Hoda Eskandar 

Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. E-mail: heskandar@atu.ac.ir

Abstract

Objective

The objective of financial statements is to provide useful information to users for making economic decisions. High-quality information improves resource allocation and enhances market efficiency. The reliability and quality of financial statements are verified by auditors. In other words, auditors enhance financial reporting quality through high-quality audit services. Previous research shows that there is no reliable proxy for evaluating the quality of audit services. In the literature, auditor size (due to the independence and competence that a larger size offers) is commonly used as a proxy for audit quality. However, some studies have questioned this theory, known as the "auditor size theory." Audit firm size is primarily characterized by Big N membership. Since Big N firms have not operated in Iran since the Islamic Revolution in 1979, Iranian researchers lack a mechanism to distinguish high-quality auditors. This study uses audit firm revenue as a proxy for auditor size and aims to test whether the revenues of audit firms in Iran are reliable indicators of the quality of their work.

Citation: Hosseinzadeh, Sohrab; Moradi, Mohammad & Eskandar, Hoda (2025). Are Audit Firm Revenues Indicators of Their Audit Quality? *Accounting and Auditing Review*, 32(2), 253-283. (in Persian)



Methods

The data from companies listed on the Tehran Stock Exchange between 2015 and 2020 have been used. To measure audit quality, seven different criteria have been employed: type of audit opinion, number of clauses and non-recurring clauses in the audit report, audit failure, accrual management, accrual quality, and accounting conservatism. This study focuses only on private TAFs because the Iranian Audit Organization (IAO) and Mofid Raahbar Audit Firm (MRAF), as state audit firms, have a monopolistic market share in auditing state-owned enterprises. Therefore, client firms audited by the IAO and MRAF have been excluded. In total, the final sample of this study includes 1,188 firm-year observations.

Results

Although high-revenue audit firms are more likely to issue qualified audit opinions and include more clauses (as well as more non-recurring clauses) in the audit report, auditors' revenue is not significantly associated with accrual quality, earnings management, audit failure, or conservatism.

Conclusion

Although high-revenue auditors tend to issue qualified audit opinions and include more clauses in their reports, firms' revenues are not significantly associated with other proxies, such as the number of non-recurring clauses in the audit report, audit failure, accrual management, accrual quality, and accounting conservatism. As a result, audit firms' revenues are not reliable indicators of their audit quality. Therefore, the auditor size theory is not supported in Iran. In other words, this study shows that audit fees do not affect the quality of services provided by auditors, possibly due to the unique characteristics of the Iranian audit market. The findings of this study offer valuable insights for clients, policymakers, and academics.

Keywords: Audit firm revenues, Audit quality, Tehran stock exchange.



آیا درآمد مؤسسه‌های حسابرسی نشانه‌ای از کیفیت کار آنهاست؟

سهراب حسین‌زاده*

* نویسنده مسئول، دکتری، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و علوم مالی، دانشکده‌های مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه: s_hoseinzadeh@ut.ac.ir

محمد مرادی

دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و علوم مالی، دانشکده‌های مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه: moradimt@ut.ac.ir

هدی اسکندر

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. رایانامه: heskandar@atu.ac.ir

چکیده

هدف: نتایج پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که تاکنون در ایران، معیاری قابل اتکا به‌منظور برآورد کیفیت حسابرسی ارائه نشده است. یافته‌های پیشین نشان داده است که درآمد مؤسسه‌های حسابرسی می‌تواند محرک شایستگی و استقلال و در نتیجه، بهبود کیفیت حسابرسی باشد؛ اما نتایج برخی از پژوهش‌ها، این نظریه را به چالش کشیده‌اند. این پژوهش با هدف آزمون نظریه اندازه حسابرس، به دنبال پاسخ به این سؤال است که آیا درآمد مؤسسه‌های حسابرسی در ایران نشانه‌ای از کیفیت کار آنهاست یا خیر.

روش: در این پژوهش از اطلاعات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۸ استفاده شده است. به‌علاوه کیفیت حسابرسی با استفاده از ۷ معیار سنجیده شده است که این معیارها عبارت‌اند از: نوع گزارش حسابرس، تعداد بندهای شرط و تعداد بندهای شرط غیرتکراری گزارش حسابرسی، خطای حسابرسی، مدیریت اقلام تعهدی، کیفیت اقلام تعهدی و محافظه‌کاری حسابداری.

یافته‌ها: حسابرسی که درآمد بیشتری دارند، به ارائه گزارش‌های حسابرسی نامقبول و نگارش بندهای شرط بیشتر و همچنین، بندهای شرط غیرتکراری بیشتر در گزارش، بسیار تمایل دارند؛ اما درآمد مؤسسه‌های حسابرسی با کیفیت اقلام تعهدی، مدیریت سود، خطای حسابرسی و محافظه‌کاری حسابداری، ارتباط معناداری ندارد.

نتیجه‌گیری: حسابرسان با درآمد بالاتر، به ارائه گزارش‌های نامقبول و نگارش بندهای شرط بیشتری تمایل دارند؛ اما معیار درآمد حسابرس، شاخص مناسبی برای کیفیت خدمات ارائه شده توسط حسابرسان نیست و درآمد بالا، علامتی برای کیفیت بالای خدمات محسوب نمی‌شود. بدین ترتیب نظریه اندازه در ایران تأیید نمی‌شود.

کلیدواژه‌ها: درآمد مؤسسه‌های حسابرسی، کیفیت حسابرسی، بورس اوراق بهادار تهران.

استناد: حسین‌زاده، سهراب؛ مرادی، محمد و اسکندر، هدی (۱۴۰۴). آیا درآمد مؤسسه‌های حسابرسی نشانه‌ای از کیفیت کار آنهاست؟ *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۲(۲)، ۲۵۳-۲۸۳.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۰۳

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۲/۰۸/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۸/۲۸

تاریخ انتشار: ۱۴۰۴/۰۲/۲۸

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2022.336150.1008637>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۴، دوره ۳۲، شماره ۲، صص. ۲۵۳-۲۸۳

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

مقدمه

هدف اصلی گزارشگری مالی، فراهم آوردن اطلاعاتی است که به منظور تصمیم‌گیری‌های اقتصادی مفید باشد (هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی^۱، ۲۰۰۸). فراهم آوردن اطلاعات مالی باکیفیت، از آن جهت حائز اهمیت است که این اطلاعات، به صورت مستقیم، فراهم‌کنندگان منابع و سایر ذی‌نفعان را در خصوص تصمیم‌های مربوط به سرمایه‌گذاری و اعتباردهی تحت تأثیر قرار می‌دهند و در مجموع باعث کارایی بازار خواهند شد (هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، ۲۰۰۸).

به منظور حمایت از استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی و اطمینان از کیفیت اطلاعات مندرج در آن، حساب‌رسان مستقل با جمع‌آوری شواهد و مدارک، قابلیت اتکای صورت‌های مالی را ارزیابی می‌کنند (آباد دیاز، سانچز بالستا و یاکوئه^۱، ۲۰۱۷)؛ اما رسوایی‌های مالی اواخر قرن بیستم، نگرانی‌هایی را در رابطه با قابلیت اتکای صورت‌های مالی ایجاد کرده است. مسئولیت اصلی تهیه صورت‌های مالی، برعهده مدیریت شرکت است؛ اما در پی رسوایی‌های اخیر، انگشت اتهام به سوی حساب‌رسان نیز نشانه رفته است (بالسام، کریشنان و یانگ^۱، ۲۰۰۳)؛ زیرا مسئولیت حساب‌رس، اطمینان بخشی به کیفیت گزارشگری مالی است و به گزارش رعایت یا عدم رعایت استانداردهای حسابداری، محدود نمی‌شود (دیفاند و ژانگ^۱، ۲۰۱۴). بنابراین با حسابرسی باکیفیت، قابلیت اتکای صورت‌های مالی و در نتیجه، کیفیت گزارشگری مالی افزایش می‌یابد؛ بنابراین حسابرسی توسط حساب‌رسان حرفه‌ای مستقل، به افزایش قابلیت اتکای گزارش‌های مالی و در نهایت، بهبود کیفیت گزارشگری مالی منجر می‌شود (داتار، فلتهم و هیوز^۱، ۱۹۹۱؛ بالسام و همکاران، ۲۰۰۳).

دی‌آنجلو^۱ (۱۹۸۱) توانایی حساب‌رس برای کشف و گزارش تحریف‌های موجود در گزارش‌های مالی صاحب‌کار را کیفیت حسابرسی تعریف کرده است. این تعریف دلالت دارد بر دانش و تجربه حساب‌رس برای کشف تحریف‌های موجود و همچنین، استقلال حساب‌رس که به گزارش تحریف‌های کشف شده منجر می‌شود و این دو سازوکار، یعنی شایستگی و استقلال حساب‌رس، در نهایت به ارائه حسابرسی با کیفیت منجر خواهند شد (واتز و زیمرمن^۱، ۱۹۸۱).

دی‌آنجلو (۱۹۸۱) معتقد است که کیفیت حسابرسی قابل مشاهده نیست و ارزیابی آن هزینه‌بر است. برای آن باید جایگزینی استفاده شود که نخست، با کیفیت حسابرسی ارتباط مستقیمی دارد و دوم، ارزیابی آن هزینه‌بر و زمان‌بر نباشد. وی اندازه مؤسسه حسابرسی را به عنوان نماینده‌ای از کیفیت حسابرسی معرفی می‌کند و معتقد است که چون مؤسسه‌های بزرگ، مشتریان بیشتر و به تبع آن، استقلال بیشتری دارند، به حفظ حسن شهرت خود حساس‌ترند و به واسطه استفاده از نیروهای متخصص، از کیفیت بهتری برخوردارند (دیفاند و ژانگ، ۲۰۱۴).

طی سه دهه گذشته، محوریت تعداد زیادی از پژوهش‌های انجام شده مرتبط با موضوع در ادبیات بین‌المللی، آزمون

1. International Accounting Standard Board (IASB)

1. Abad, Sánchez Ballesta & Yagüe

1. Balsam, Krishnan & Yang

1. Defond & Zhang

1. Datar, Feltham & Hughes

1. DeAngelo

1. Watts & Zimmerman

بالا تر بودن کیفیت حسابرسی مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ‌تر^۱ بوده است (دیفاند و ژانگ، ۲۰۱۴). به‌طور مثال، نتایج پژوهش‌های پالمرز^۲ (۱۹۸۸)، بکر، جیامبولو و سویرامانیام^۳ (۱۹۹۸)، فرانسیس، ادوارد، میدو و چارلز اسپارکس^۴ (۱۹۹۹)، کیم، چانگ و فرث^۵ (۲۰۰۳)، فاربر^۶ (۲۰۰۵)، فرانسیس و وانگ^۷ (۲۰۰۸)، لنوکس و پیتمن^۸ (۲۰۱۰)، چن، چن، لولو و وانگ^۹ (۲۰۱۱)، ژو، کارسون، فارگر و جینانگ^{۱۰} (۲۰۱۳) و همچنین هونگ، لین و هریسون^{۱۱} (۲۰۱۹)، نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی شرکت‌هایی که توسط حسابرسان بزرگ حسابرسی شده‌اند، بسیار بهتر از صاحب‌کارانی است که توسط سایر مؤسسه‌های حسابرسی رسیدگی شده‌اند. اما مطابق با یافته‌های الارنی^{۱۲} (۲۰۱۸)، محیط‌های قانونی و مقرراتی نیز می‌تواند بر نظریه اندازه حسابرس اثرگذار باشد. نتایج پژوهش‌هایی که در محیط‌های قانونی و مقرراتی متفاوت صورت گرفته‌اند، لزوماً نظریه اندازه حسابرس را پشتیبانی نمی‌کنند. مطالعات الیاستی و الامر^{۱۳} (۲۰۲۰) در کشور مصر، سمبا و کاتو^{۱۴} (۲۰۱۹) در کشور ژاپن، عبید، شیخ و انورالحق^{۱۵} (۲۰۱۸) در کشور پاکستان و ژن، هر و چن^{۱۶} (۲۰۲۰) در کشور چین، نمونه‌هایی از این دست هستند.

به هر حال در محیط پژوهشی داخل کشور، استفاده از معیار پیش‌گفته، به‌علت عدم فعالیت مؤسسه‌های بین‌المللی در ایران، در عمل امکان‌پذیر نیست (محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸). پژوهش‌های متعددی در ایران، بر اساس نظریه اندازه مؤسسه حسابرسی، سازمان حسابرسی را به‌عنوان حسابرس بزرگ و مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی را به‌عنوان حسابرس کوچک در نظر گرفته‌اند (مانند حساس یگانه و آذین‌فر، ۱۳۸۹؛ نونهال‌نهر، جبارزاده کنگرلویی و پورکریم، ۱۳۸۹؛ علوی طبری و مرادخانی، ۱۳۹۴). استدلال پژوهشگران داخلی این است که سازمان حسابرسی، از بُعد تعداد کارکنان و تعداد کارهای حسابرسی و درآمد، بسیار بزرگ‌تر از مؤسسه‌های حسابرسی خصوصی است؛ اما سازمان حسابرسی، بزرگی و تعدد کارهای حسابرسی خود را به‌دلیل شهرت ناشی از کیفیت بالای خدمات خود در طول زمان به‌دست نیاورده است؛ بلکه بین سال‌های ۱۳۶۶ تا ۱۳۸۰، به‌دلیل نبود عرصه کافی برای فعالیت مؤسسه‌های حسابرسی خصوصی، سازمان حسابرسی بر بازار حسابرسی ایران به‌طور انحصاری تسلط داشته است. بنابراین، سازمان حسابرسی مطمئناً به اندازه حسابرسان بزرگ بین‌المللی، نگران شهرت خود نیست. سازمان حسابرسی، فقط یک معیار توجیه‌کننده کیفیت بالای ارائه‌شده توسط نظریه اندازه حسابرس را توجیه می‌کند (محمدرضایی و یعقوب‌نژاد، ۱۳۹۶) و در عین حال، نتایج متناقض پژوهش‌های داخلی مرتبط با استفاده از این معیار، مناسب به نظر نمی‌رسد (محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸).

1. Big N
2. Palmrose
3. Becker, Defond, Jiamavlo & Subramanyam
4. Francis, Edward, Maydew & Charles Sparks
5. Kim, Chung, & Firth
6. Farber
7. Francis & Wang
8. Lennox & Pittman
9. Chen, Chen, Lobo & Wang
10. Xu, Carson, Fargher & Jiang
11. Huang, Lin & Hairston
12. Alareeni
13. El-Dyasty & Elamer
14. Semba & Kato
15. Abid, Shaique & Anwar ul Haq
16. Zhan, Her & Chen

برای تفکیک مؤسسه‌های حسابرسی با کیفیت‌های متفاوت، سازمان بورس و اوراق بهادار به رتبه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی معتمد پرداخته است. مطابق دستورالعمل طبقه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، اصلاحیه ۱۳۹۵/۰۹/۰۲، مؤسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، به چهار دسته طبقه‌بندی می‌شوند. معیارهای طبقه‌بندی در این دستورالعمل عبارت‌اند از: معیارهای ارزیابی شرکا، کارکنان مؤسسه، ساختار و کیفیت خدمات مؤسسه. به صورت ضمنی، مؤسسه‌هایی که در طبقه اول جای می‌گیرند، کیفیت حسابرسی بهتری ارائه می‌کنند. در پژوهش انجام شده محمدرضایی و مهربان‌پور (۱۳۹۵) و همچنین محمدرضایی، محدصالح و احمد^۱ (۲۰۱۸)، کیفیت حسابرسی مؤسسه‌های طبقه اول با مؤسسه‌های حسابرسی سایر طبقه‌ها آزمون شده است؛ اما نتایج، مبین تفاوت معنادار کیفیت خدمات ارائه شده نبوده‌اند. پس استفاده از آن نیز، به عنوان معیاری برای کیفیت حسابرسی، مناسب به نظر نمی‌رسد.

با توجه به عدم کفایت معیارهای برانده کیفیت حسابرسی، صاحب‌کاران از چه معیاری می‌توانند برای برآورد کیفیت حسابرسی و انتخاب حسابرس استفاده کنند؟ از سال ۱۳۹۳، جامعه حسابداران رسمی ایران، درآمدهای مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی را روی وبسایت^۲ خود افشا می‌کند. ادبیات موضوع مبین آن است که جمع درآمدهای مؤسسه‌های حسابرسی، از دو جهت بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد:

۱. درآمد بالا می‌تواند نشان‌دهنده تعداد بیشتر مشتریان مؤسسه‌های حسابرسی و به تبع آن، «استقلال» بیشتر

حسابرس باشد (فرانسیس^۳، ۲۰۱۱).

۲. «شایستگی» مؤسسه‌های حسابرسی، به لحاظ افزایش تجربه، افزایش امکان پیاده‌سازی مناسب سیستم کنترل

کیفی و امکان به کارگیری نیروهای متخصص نیز افزایش می‌یابد (کرسول، فرانسیس و تایلور^۴، ۱۹۹۵ و

فرانسیس و همکاران، ۱۹۹۹).

بنابراین درآمد حسابرس، مطابق با تعریف دی‌آنجلو، می‌تواند مبین کیفیت حسابرسی باشد. علاوه بر آن، بر اساس گزارش خزانه‌داری ایالات متحده آمریکا^۵ (۲۰۰۸)، یکی از معیارهای برآورد کیفیت حسابرسی، حق الزحمه‌های ناشی از خدمات حسابرسی و خدمات مالی حسابرس در نظر گرفته شده است؛ بنابراین انتظار می‌رود که درآمد حسابرس، معیاری از اندازه حسابرس باشد. هرچند مجموع درآمدهای مؤسسه‌های حسابرسی در ادبیات مربوط، به صورت ضمنی غیرمستقیم و گاه در ترکیب با سایر معیارها، به عنوان معیاری از اندازه حسابرس استفاده شده‌اند (به طور مثال، فرانسیس و یو^۶، ۲۰۰۹؛ چویی، کیم، کیم و ژنگ^۷، ۲۰۱۰؛ بائه و لی^۸، ۲۰۱۳ و چن، هسو، هانگ و یانگ^۹، ۲۰۱۳)،

1. MohammadRezaei, Mohd Saleh & Ahmed

2. <https://iacpa.ir>

3. Francis

4. Craswell, Francis & Taylor

5. US Treasury

6. Francis & Yu

7. Choi, Kim, Kim & Zang

8. Bae & Lee

9. Chen, Hsu, Huang & Yang

اما سؤالی که اینجا مطرح می‌شود، آن است که آیا در شرایط و محیط پژوهشی ایران که محرک‌های مناسب عرضه و تقاضای حسابرسی با کیفیت در بازار حسابرسی آن وجود ندارد، درآمد بالایی مؤسسه‌های حسابرسی، می‌تواند مبین اندازه و در نهایت، کیفیت حسابرس باشد؟ این پژوهش با هدف آزمون نظریه اندازه حسابرس با معیاری جدید از اندازه حسابرس اجرا شده است.

نتایج پژوهش حاضر می‌تواند در بازتعریف وزن معیارهای رتبه مؤسسه‌های حسابرسی، در طبقه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار استفاده شود.

مبانی نظری

دی‌آنجلو (۱۹۸۱) معتقد است که کیفیت حسابرسی قابل مشاهده نیست و ارزیابی آن هزینه‌بر است و باید برای آن جایگزینی استفاده شود که هم با کیفیت حسابرسی ارتباط مستقیمی دارد و هم ارزیابی آن هزینه‌بر و زمان‌بر نباشد. وی کیفیت حسابرسی را به این صورت تعریف کرده است: «ارزیابی از احتمال اینکه حسابرس موارد تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی یا سیستم حسابداری صاحب‌کار را کشف و تحریف‌های کشف شده را گزارش کند». وی معتقد است که در مقایسه با حسابرسان کوچک، حسابرسان با اندازه بزرگ، به دلیل مشتریان زیاد و استقلال مناسب، حساسیت به حسن شهرت و کارکنان متخصص، کیفیت بالاتری را ارائه می‌دهند. این موضوع نظریه اندازه حسابرس دی‌آنجلو است که بنیان پژوهش حاضر است و در بسیاری از پژوهش‌ها پشتوانه تجربی یافته است. احتمال کشف تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی، به «شایستگی» حسابرس مربوط است. همچنین حسابرسانی که تعداد مشتریان زیادی دارند (مؤسسه‌های بزرگ)، به منظور حفظ شهرت خود، تمایل کمتری دارند تا برای حفظ مشتری، فرصت‌طلبانه رفتار کنند و «استقلال» بیشتری دارند. بنابراین به منظور حفظ شهرت و اعتبار خود، تحریف‌های با اهمیت کشف شده در صورت‌های مالی صاحب‌کار، توسط این حسابرسان افشا می‌شود.

از طرفی با افزایش جمع درآمدهای مؤسسه‌های حسابرسی، شایستگی مؤسسه حسابرسی، به واسطه افزایش توانایی کافی برای به کارگیری نیروهای خبره و آموزش آن‌ها ارتقا پیدا می‌کند. همچنین با افزایش درآمدها و منابع تحت اختیار حسابرس، استقلال او نیز افزایش می‌یابد (فرانسیس، ۲۰۱۱). در گزارش خزانه‌داری ایالات متحده آمریکا (۲۰۰۸) نیز، معیارهای قابل استفاده به منظور برآورد کیفیت حسابرسی، به صورت دو دسته ورودی و خروجی ارائه شده است. معیارهای ورودی عبارت‌اند از: شایستگی و نیروی انسانی در اختیار مؤسسه حسابرسی و معیارهای خروجی عبارت‌اند از: حق الزحمه خدمات حسابرسی و مالی و استقلال حسابرس. بر اساس پژوهش فرانسیس (۲۰۱۱) با عنوان «چارچوب درک و پژوهش در کیفیت حسابرسی»، شایستگی و استقلال حسابرس، از درآمدها، توان مالی و منابع در اختیار مؤسسه حسابرسی نشئت می‌گیرد. از طرفی دیگر، بر اساس مدل قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی که توسط چویی، کیم، لیو و سیمونیک^۱ (۲۰۰۸) بسط داده شده است، درآمدهای حسابرس، خود تابعی از خصوصیات صاحب‌کار و اندازه حسابرس است؛ بنابراین درآمد مؤسسه‌های حسابرسی که خود شاخصی از اندازه حسابرس است و بر استقلال و شایستگی حسابرس اثرگذار است، می‌تواند بر کیفیت خدمات ارائه شده توسط حسابرسان مؤثر باشد.

پیشینه تجربی پژوهش

پژوهش‌های داخلی را بر اساس آنچه در مقدمه بیان شد، می‌توان به دو دسته طبقه‌بندی کرد: اول، پژوهش‌هایی که سازمان حسابرسی را به‌عنوان حسابرس بزرگ و سایر مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی را به‌عنوان حسابرس کوچک تعریف کرده‌اند. دوم، پژوهش‌هایی که مؤسسه‌های حسابرسی طبقه اول در رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار را به‌عنوان حسابرس بزرگ و مؤسسه‌های حسابرسی سایر طبقه‌ها را به‌عنوان حسابرس کوچک در نظر گرفته‌اند. در ابتدا به بررسی پژوهش‌هایی در دسته اول پرداخته شده است.

مطابق با پژوهش نونهال‌نهر و همکاران (۱۳۸۹)، شرکت‌های حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی، دارای ضریب پایداری اقلام تعهدی بیشتری هستند و در نتیجه قابلیت اتکای اقلام تعهدی بالاتری دارند. اما پژوهش‌هایی نیز، نتایجی بر خلاف آنچه از نظریه اندازه حسابرسی انتظار می‌رود، به‌دست آورده‌اند. به‌طور مثال پژوهش حساس‌یگانه و آذین‌فر (۱۳۸۹) با عنوان «رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی»، رابطه منفی معناداری بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی (سازمان حسابرسی به‌عنوان مؤسسه بزرگ) را نشان می‌دهد. رحمانی و طالب‌نیا (۱۳۹۲) به بررسی رابطه بین نوع حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی با شاخص مدیریت سود پرداخته‌اند. نتایج حاصل از یافته‌های پژوهش آنان نشان می‌دهد که نوع حسابرسی (اندازه حسابرسی) در هیچ یک از صنایع با شاخص مدیریت سود رابطه معناداری ندارد. مهرانی، مرادی، نخعی و مطمئن (۱۳۹۲) نیز آثار دوره تصدی حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت سود را بررسی کرده‌اند. یافته‌های این پژوهش حاکی از آن است که بین کیفیت سود شرکت‌های حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی و شرکت‌هایی که توسط مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی مورد رسیدگی قرار گرفته‌اند، تفاوت معناداری وجود ندارد. نتایج پژوهش مرادی، صالحی و شیردل^۱ (۲۰۱۱) با عنوان «بررسی رابطه بین اندازه مؤسسه حسابرسی و مدیریت سود» نیز مبین عدم وجود تفاوت معنادار بین مدیریت سود صاحب‌کاران حسابرسی شده به‌وسیله سازمان حسابرسی و سایر صاحب‌کارانی است که از طریق سایر مؤسسه‌های حسابرسی، حسابرسی شده‌اند. از آنجایی که نتایج پژوهش‌های فوق (با نظر گرفتن سازمان حسابرسی به‌عنوان مؤسسه بزرگ) متناقض است، محققان داخلی با استفاده از طبقه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار، در جست‌وجوی معیاری مناسب برای برآورد کیفیت حسابرسی، به‌منظور آزمون نظریه اندازه حسابرسی در محیط داخلی ایران بوده‌اند. در ادامه به برخی از این پژوهش‌ها اشاره می‌شود. محمدرضایی و مهربان‌پور (۱۳۹۵) در پژوهش خود به این نتیجه دست یافتند که مؤسسه‌های خصوصی معتمد طبقه «اول»، گزارش‌های مشروط بیشتری نسبت به مؤسسه‌های معتمد سایر طبقه‌ها صادر نمی‌کنند؛ اما یافته‌ها بیانگر آن است که تعداد بندهای گزارش حسابرسی برای حسابرسان معتمد طبقه «اول» نسبت به حسابرسان سایر طبقه‌های بیشتر است. محمدرضایی و یحیایی (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان «تجدید ارائه صورت‌های مالی: بررسی اثر رتبه مؤسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار» به مقایسه کیفیت حسابرسی مؤسسه‌های حسابرسی معتمد طبقه «اول» با سایر مؤسسه‌های حسابرسی پرداخته‌اند. نتایج حاصل نشان می‌دهد تجدید ارائه صورت‌های مالی صاحب‌کاران مؤسسه‌های حسابرسی طبقه اول کمتر، از تجدید ارائه صورت‌های مالی مؤسسه‌های معتمد سایر طبقه‌ها

نیست. برخلاف ادعای سازمان بورس و اوراق بهادار، تفاوت چشمگیری بین کیفیت حسابرسی مؤسسه‌های حسابرسی طبقه اول با کیفیت حسابرسی مؤسسه‌های حسابرسی سایر طبقه‌ها وجود ندارد. همچنین یافته‌های محمدرضایی و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی طی سال‌های ۱۳۸۵ تا (۲۰۰۶) ۱۳۹۴ (۲۰۱۵) نشان داد حسابرسی که در طبقه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار، در طبقه «اول» جای گرفته‌اند، هزینه حسابرسی بیشتری به صاحب‌کاران تحمیل می‌کنند؛ اما کیفیت خدمات حسابرسی متمایزی نسبت به حساب‌رسان سایر طبقه‌ها ارائه نمی‌دهند.

در ادامه به بررسی پژوهش‌های انجام شده در خارج از کشور در خصوص نظریه اندازه حسابرس اشاره می‌شود. بکر و همکاران (۱۹۹۸) و فرانسیس و همکاران (۱۹۹۹) به ترتیب به تأثیر معنادار کیفیت حسابرسی (اندازه مؤسسه حسابرسی) بر کیفیت اقلام تعهدی (مدیریت سود) دست یافته‌اند. اندازه حسابرس با عضویت حسابرس، در شش مؤسسه بزرگ آن زمان اندازه‌گیری شده است. لی، سانگ و وانگ^۱ (۲۰۰۸) در مقاله‌ای رابطه بین اندازه مؤسسه حسابرسی و اظهارنظر حسابرس در چین را آزمون کردند. یافته‌های آنان حاکی از آن است که بین اندازه مؤسسه حسابرسی و گزارش مشروط حسابرسی در کشور چین، رابطه معناداری وجود دارد. همچنین در پژوهشی با عنوان «تأثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود و هزینه سرمایه سهام عادی: شواهدی از چین»، چن و همکاران (۲۰۱۱) نشان دادند که مدیریت سود برای صاحب‌کاران هشت مؤسسه حسابرسی بزرگ چین، کمتر از سایرین است. در پژوهش لارنس، مینوتی مزا و ژانگ^۲ (۲۰۱۱) که در آن، اثر انتخاب درون‌زای حسابرس کنترل شده است، تفاوت در کیفیت حسابرسی مؤسسه‌های عضو چهار مؤسسه بزرگ و سایرین، به خصوصیت‌های صاحب‌کار، به‌ویژه اندازه صاحب‌کار نسبت داده شده است. در ادامه نیز به سایر پژوهش‌هایی که اثر انتخاب درون‌زای حسابرس را کنترل کرده‌اند، پرداخته می‌شود. اشلمن و گو^۳ (۲۰۱۴) رابطه اندازه مؤسسه حسابرسی و تجدید ارائه صورتهای مالی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان در راستای نظریه اندازه حسابرس است؛ بدین صورت که تجدید ارائه صورتهای مالی برای صاحب‌کارانی که توسط مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ رسیدگی می‌شوند، کمتر از صاحب‌کاران سایر مؤسسه‌های حسابرسی است. شایان ذکر است که در این پژوهش نیز، اثر انتخاب درون‌زای حسابرس کنترل شده است. برگلاند، اشلمن و گو^۴ (۲۰۱۸) در پژوهش خود به این نتیجه دست یافتند که چهار حسابرس بزرگ، به احتمال بیشتری نسبت به سایر حساب‌رسان، گزارش تداوم فعالیت را برای صاحب‌کاران دچار بحران مالی صادر می‌کنند و همچنین، این حساب‌رسان به احتمال کمتری دچار خطای حسابرسی می‌شوند.

هونگ و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین رتبه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند. در این پژوهش، نتایج حاکی از آن است که صاحب‌کاران مؤسسه‌های حسابرسی با رتبه بالا، اقلام تعهدی اختیاری پایین‌تری دارند و به احتمال بیشتری گزارش مشروط دریافت خواهند کرد و به‌صورت کلی، رتبه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی چین، نشان‌دهنده کیفیت کار آن حساب‌رسان است. معیار مورد استفاده در این پژوهش، عضویت در ۱۰۰ مؤسسه حسابرسی برتر کشور چین است. بنابراین و همان‌طور که ملاحظه

1. Li, Song & Wong

2. Lawrence, Minutti-Meza & Zhang

3. Eshleman & Guo

4. Berglund, Eshleman & Guo

می‌شود، در محیط‌های پژوهشی متفاوت، می‌توان از معیارهای متفاوتی از اندازه حسابرسی استفاده کرد. در ادامه به چند پژوهش دیگر در این رابطه اشاره شده است.

در محیط پژوهشی کشور چین نیز، ژن و همکاران (۲۰۲۰) به این نتیجه دست یافتند که تفاوت معناداری در ارقام تعهدی اختیاری (مدیریت سود) صاحب‌کارانی که توسط مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ حسابرسی می‌شوند با سایر صاحب‌کاران وجود ندارد. نویسندگان این مقاله معتقدند که محیط قانونی ضعیف و ریسک پایین طرح دعاوی حقوقی علیه حسابرسان، انگیزه و تمایل حسابرسان را به ارائه کیفیت حسابرسی بالا ترغیب نمی‌کند و معیار دوگانه مؤسسه‌های بزرگ^۱، ممکن است معیار مناسبی برای ارزیابی کیفیت حسابرسی، در مطالعاتی که زمینه پژوهشی متفاوتی دارند، نباشد. علاوه بر پژوهش مذکور، پژوهش دیگری نیز توسط مکو^۲ (۲۰۲۰) نیز در این خصوص صورت گرفته است. رویکرد مورد استفاده در پژوهش وی کیفی و حاصل مصاحبه با ۲۵ نفر از اعضای حرفه بوده است. در این پژوهش مطرح شده است که در محیط اقتصادی در حال پیشرفت و پیچیده کشور چین، جدا کردن چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ از سایر حسابرسان، نمی‌تواند معیار مناسبی از کیفیت حسابرسی در این محیط پژوهشی باشد.

از دیگر پژوهش‌هایی که به نحوی از سایر معیارهای اندازه حسابرسی استفاده کرده‌اند، می‌توان به پژوهش لین، لیو و ونگ^۳ (۲۰۰۸) و وانگ، ونگ و ژیا^۴ (۲۰۰۸) اشاره کرد. آن‌ها از معیار ده حسابرسی بزرگ کشور چین در مقابل سایر مؤسسه‌های حسابرسی استفاده کرده‌اند. همچنین علاوه بر موارد مذکور، در ادبیات موضوع پژوهش به صورت ضمنی، غیرمستقیم و گاه در ترکیب با سایر معیارها، از مجموع حق الزحمه‌های دریافتی حسابرسان، به عنوان معیاری از اندازه حسابرسی نیز استفاده شده است (برای مثال، فرانسیس و یو، ۲۰۰۹؛ چویی و همکاران، ۲۰۱۰؛ بائه و لی، ۲۰۱۳ و چن و همکاران، ۲۰۱۳).

همان طور که بیان شد، محیط‌های قانونی و مقرراتی ممکن است که بر رابطه بین اندازه حسابرسی و کیفیت حسابرسی مؤسسه‌های حسابرسی اثرگذار باشد (الارنی، ۲۰۱۸). برای مثال، در محیط‌های قانونی نظیر ایالات متحده آمریکا با قوانین و مقررات سخت، به منظور اجتناب از احتمال طرح دعاوی حقوقی علیه، مؤسسه‌های حسابرسی تمام تلاش خود را به منظور ارائه کیفیت حسابرسی به کار می‌گیرند (خورانا و راما، ۲۰۰۴). گفتنی است که اندازه حسابرسی، همیشه تعیین‌کننده حسابرسی با کیفیت نیست (چرسن^۵، ۲۰۱۹). بنابراین ممکن است این موضوع در سایر محیط‌های پژوهشی مصداق نداشته باشد. به طور مثال مطالعات الدیاستی و الامر^۶ (۲۰۲۰) در کشور مصر، سمبا و کاتو (۲۰۱۸) در کشور ژاپن، عبید و همکاران (۲۰۱۸) در کشور پاکستان و ژن و همکاران (۲۰۲۰) در کشور چین، نمونه‌هایی از این دست هستند که در این پژوهش‌ها نظریه اندازه حسابرسی مصداق تجربی نداشته است.

رابطه درآمدهای مؤسسه‌های حسابرسی (اندازه حسابرسی) و کیفیت حسابرسی، به دلیل تفاوت‌های موجود در این

1. Big N versus Non-Big N

2. Macve

3. Lin, Liu & Wang

4. Wang, Wong & Xia

5. Khurana & Raman

6. Chersan

محیط پژوهشی پیش‌بینی‌پذیر نیست. بنابراین فرضیه اصلی پژوهش بر اساس مبانی نظری و پیشینه ادبیات پیش‌گفته به‌صورت ذیل و بدون جهت تدوین می‌شود:

فرضیه پژوهش: «درآمدهای مؤسسه‌های حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری دارد».

روش‌شناسی پژوهش

پارادایم پژوهش حاضر اثباتی است. داده‌های تحت اختیار برای آزمون فرضیه این پژوهش، از نوع داده‌های ثانویه و کمی است؛ بنابراین از رویکرد کمی در این پژوهش استفاده شده است.

مدل آزمون فرضیه پژوهش

برای آزمون فرضیه پژوهش، مدل پژوهش با توجه به ادبیات موضوع و مبانی نظری پیش‌گفته به‌صورت رابطه ۱ است.

$$AQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 LnAuR_{it} + \beta_2 AuChg_{it} + \beta_3 Size_{it} + \beta_4 Lev_{it} + \beta_5 InvRe_{it} + \beta_6 Loss_{it} + \beta_7 Subs_{it} + \beta_8 FYEnd_i + \beta_9 Age_{it} + \beta_{10} ConOwn_{it} + \beta_{11} NStOwn_{it} + \beta_{12} TAcc_{it} + \beta_{13} Liq_{it} + \beta_{14} FirstRankAud_{it} + \beta_{15} Merg_{it} + \beta_{16} MTB_{it} + \sum \beta IndustryDum + \sum \beta YearDum + \varepsilon_{it} \quad (\text{رابطه ۱})$$

در رابطه ۱ معنادار بودن ضریب β_1 نشان‌دهنده رابطه معنادار درآمد حسابرسی و کیفیت حسابرسی است و ساختار مدل فوق نیز ترکیبی است. ابتدا متغیر وابسته (کیفیت حسابرسی) بررسی شده و در ادامه، تعریف عملیاتی سایر متغیرهای توضیحی ارائه شده است.

کیفیت حسابرسی (متغیر وابسته)

با توجه به اینکه در ادبیات موضوع این پژوهش، معیارهای متعددی از کیفیت حسابرسی استفاده شده است، در این پژوهش به‌منظور غنای هرچه بیشتر شواهد تجربی، از هفت سنجۀ متفاوت، به‌منظور برآورد کیفیت حسابرسی استفاده شده است که در ادامه معرفی شده‌اند.

۱. خطای حسابرسی

تجدید ارائه به‌عنوان یک معیار مستقیم از کیفیت حسابرسی، همواره در ادبیات مورد توجه پژوهشگران بوده است (برای مثال، اشلمن و گو، ۲۰۱۴)؛ زیرا نشان می‌دهد که حسابرسی در کشف و گزارش تحریف‌های بااهمیت صورت‌های مالی ناتوان بوده است (دیفاند و ژانگ، ۲۰۱۴). از آنجایی که تجدید ارائه در صورت‌های مالی شرکت‌های ایرانی، امری مرسوم تلقی می‌شود، در این پژوهش از معیار بومی‌سازی‌شده محمدرضایی و همکاران (۲۰۱۸) به این صورت که متغیر دو وجهی برابر با یک، اگر گزارش حسابرسی در سال مالی قبل مقبول باشد، ولی در سال مالی جاری تجدید ارائه صورت گرفته باشد و در غیر این صورت صفر، استفاده شده است؛

۲. نوع گزارش حسابرسی

پژوهش‌های متعددی از این معیار به‌عنوان شاخصی از کیفیت حسابرسی استفاده کرده‌اند (گول، سامی و ژو^۱، ۲۰۰۹؛ ساندگرن^۲، ۲۰۰۹). در ایران نیز، پژوهش‌هایی بوده‌اند که از معیار دو وجهی گزارش‌های غیرمقبول در مقابل گزارش‌های مقبول استفاده کرده باشند (به‌طور مثال رحمانی و طالب‌نیا، ۱۳۹۲؛ رمضان احمدی، جلالی و کرمانشاهی، ۱۳۹۴). گزارش حسابرِس، راه ارتباطی حسابرِس با ذی‌نفعان گزارشگری مالی است که استقلال و شایستگی (کیفیت) حسابرِس را نشان می‌دهد. در این پژوهش نیز با توجه به فضای گزارشگری مالی در کشور و مطابق با پژوهش‌های قبلی، البته ضمن در نظر گرفتن خطای متوسط در اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، از معیار نوع گزارش حسابرسی، به‌عنوان متغیر دو وجهی برابر با یک (اگر گزارش حسابرِس غیرمقبول باشد) و صفر (اگر گزارش حسابرِس مقبول باشد) استفاده شده است.

۳. تعداد بندهای گزارش حسابرسی

گزارش‌های مشروط در ایران، طیف وسیع و متنوعی از بندهای شرط را در برمی‌گیرند (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۶). در این شرایط، تعریف نوع گزارش حسابرِس در قالب یک متغیر دو وجهی غیرمقبول و مقبول، مناسب به نظر نمی‌رسد؛ زیرا یک گزارش حسابرسی غیرمقبول با بند عدم دریافت تأییدیه و یک گزارش حسابرسی غیر مقبول با چندین بند شرط، یکسان در نظر گرفته می‌شوند (محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸). به همین منظور در این پژوهش، علاوه‌بر متغیر «نوع گزارش حسابرِس»، کیفیت حسابرسی از طریق «تعداد بندهای گزارش حسابرِس» نیز سنجیده شده است.

۴. تعداد بندهای شرط غیرتکراری گزارش حسابرسی

طبق گزارش هوانسیان‌فر (۱۳۸۹)، حسابرسان به‌دلیل حق‌الزحمه حسابرسی پایین، فقط نحوه نوشتار و ارقام بندهای گزارش حسابرسی سال قبل را تغییر می‌دهند و بندهای شرط حسابرسان تکراری است. بر اساس پژوهش‌های انجام شده، فقط ۱۲ درصد از گزارش‌های غیرمقبول حسابرسی، به‌دلیل بندهای شرط جدید (غیرتکراری) صادر شده‌اند و ۵۰ درصد گزارش‌های غیرمقبول حسابرسی به‌طور هم‌زمان هم بندهای شرط تکراری و غیرتکراری دارند (محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸). بنابراین در این پژوهش، از معیار «تعداد بندهای شرط غیرتکراری» در اظهار نظرهای غیرمقبول حسابرسی نیز، به‌عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی استفاده شده است که نشان‌دهنده تلاش حسابرسان است.

۵. مدیریت سود (اقدام تعهدی اختیاری)

معیار خصوصیت‌های کیفیت گزارشگری مالی در ادبیات، به‌منظور اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، در پژوهش‌های بسیاری استفاده شده است (لارنس و همکاران، ۲۰۱۱؛ هونگ و همکاران، ۲۰۱۹؛ ژن و همکاران، ۲۰۲۰). از آنجایی که کیفیت گزارشگری مالی، خود تابعی از کیفیت حسابرسی است (دیفاند و ژانگ، ۲۰۱۴) و با حسابرسی با کیفیت انتظار می‌رود که رفتار فرصت‌طلبانه مدیر، برای مدیریت سود محدود شود، این معیار (هرچند غیرمستقیم) برای برآورد کیفیت حسابرسی

استفاده شده است. مدل مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی کوتاری، لئون و واسلی^۱ (۲۰۰۵) مطابق با رابطه ۲، برای برآورد معیار فوق استفاده شده است:

$$TA_t = \beta_0 + \beta_1(\Delta REV_t - \Delta REC_t) + \beta_2 PPE_t + \beta_3 ROA_t + \varepsilon_t \quad \text{رابطه ۲}$$

که در آن TA، اقلام تعهدی (سود خالص به کسر نقد ناشی از عملیات)، REV نشان‌دهنده تغییرات درآمد فروش سال جاری نسبت به سال قبل، REC تغییرات حساب‌های دریافتی نسبت به سال قبل، PPE نشان‌دهنده جمع دارایی‌های ثابت قبل از کسر استهلاک انباشته و ROA نیز بیانگر بازده دارایی‌هاست. تمامی متغیرهای فوق، به‌جز بازده دارایی‌ها، با استفاده از متغیر مجموع دارایی‌های ابتدای دوره، همگن خواهند شد. به‌منظور به‌دست آوردن پارامترهای مخصوص هر صنعت هنگام محاسبه اقلام تعهدی غیراختیاری، مدل فوق برای هر سال صنعت به‌طور جداگانه برآورد می‌شود. اقلام تعهدی اختیاری، قدر مطلق اجزای خطای به‌دست‌آمده پس از اجرای مدل است.

۶. کیفیت اقلام تعهدی

همان‌طور که در قسمت قبل اشاره شد با حسابرسی باکیفیت، کیفیت سود و به تبع آن، کیفیت گزارشگری مالی بهبود می‌یابد (دیفاند و ژانگ، ۲۰۱۴)؛ بنابراین علاوه بر مدیریت اقلام تعهدی اختیاری، می‌توان از کیفیت اقلام تعهدی برای برآورد کیفیت حسابرسی استفاده کرد. به‌منظور اندازه‌گیری کیفیت اقلام تعهدی، از مدل دیچو و دیچف^۲ (۲۰۰۲) استفاده شده است:

$$ACC_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 CFO_{it-1} + \alpha_2 CFO_{it} + \alpha_3 CFO_{it+1} + \alpha_4 \Delta REV_{it} + \alpha_5 PPE_{it} + \varepsilon_{it} \quad \text{رابطه ۳}$$

در این مدل، ACC نشان‌دهنده تغییرات خالص سرمایه در گردش غیرنقدی سال جاری نسبت به سال قبل و CFO نیز بیانگر خالص جریان‌های نقدی عملیاتی است. به‌منظور همگن شدن داده‌ها، تمامی متغیرهای فوق، بر کل دارایی‌های ابتدای دوره تقسیم خواهند شد. برآورد مدل به‌صورت مقطعی (در هر سال) و به تفکیک هر صنعت انجام شده است. انحراف معیار مقادیر اجزای خطا برای هر شرکت طی آن سال و ۴ سال گذشته آن، شاخص کیفیت اقلام تعهدی است که وارد مدل اصلی پژوهش شده است. هرچه انحراف معیار مقادیر خطای مدل بیشتر باشد کیفیت اقلام تعهدی و به‌تبع آن کیفیت سود، پایین‌تر است.

۷. محافظه‌کاری

بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی، محافظه‌کاری (یا احتیاط) به‌عنوان یکی از اجزای قابل اتکا بودن اطلاعات مالی، به مفید بودن اطلاعات مالی در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی می‌انجامد. کیم و همکاران (۲۰۰۳) از این معیار برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی استفاده کرده‌اند. در این پژوهش، به‌منظور اندازه‌گیری محافظه‌کاری، از مدل بال و شیواکومار^۳ (۲۰۰۵) استفاده شده است.

1. Kothari, Leone & Wasley
2. Dechow & Dichev
3. Ball & Shivakumar

$$ACC_t = \beta_0 + \beta_1 CFO_t + \beta_2 DCFO_t + \beta_3 DCFO_t \times CFO_t + \varepsilon \quad (\text{رابطه ۴})$$

در این مدل، ACC کل اقلام تعهدی، CFO نقد حاصل از عملیات و DCFO بیانگر متغیر مجازی مدل است که اگر CFO منفی باشد ۱ و در غیر این صورت صفر اختیار خواهد کرد. ضریب β_3 نشان‌دهنده میزان تأثیرپذیری اقلام تعهدی از اخبار بد در برابر اخبار خوب است (اخبار خوب و بد به مثبت یا منفی بودن نقد حاصل از عملیات بستگی دارد). هرچه ضریب مذکور بزرگ‌تر باشد، سودهای گزارش شده نیز محافظه‌کارانه‌تر خواهند بود. شایان ذکر است که برای برآورد ضریب مزبور، از رگرسیون غلتان استفاده شده است.

متغیر مستقل اصلی پژوهش و سایر متغیرهای کنترلی رابطه ۱ به شرح ذیل تعریف عملیاتی می‌شوند.

LnAuR: لگاریتم طبیعی جمع درآمدهای مؤسسه حسابرسی، متغیر مستقل^۱؛

AuChg: متغیر مجازی تغییر حسابرس مستقل، متغیر کنترلی (چان، لین و مو^۲، ۲۰۰۶؛ جانسن، دیویس و فریمن^۳، ۲۰۰۲)؛

Size: لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های صاحب‌کار، متغیر کنترلی (دیفاند، ونگ و لی^۴، ۲۰۰۰)؛

Lev: نسبت بدهی به مجموع دارایی‌های صاحب‌کار، متغیر کنترلی (دیفاند و همکاران، ۲۰۰۰)؛

InvRe: نسبت موجودی کالا و حساب‌های دریافتنی به مجموع دارایی‌های صاحب‌کار، متغیر کنترلی (دیفاند و همکاران، ۲۰۰۰)؛

Loss: متغیر مجازی زیان‌ده بودن شرکت، متغیر کنترلی (چان و همکاران، ۲۰۰۶)؛

Subs: متغیر مجازی شرکت/شرکت‌های فرعی، متغیر کنترلی (دیفاند و همکاران، ۲۰۰۰)؛

FYEnd: در صورتی که پایان سال مالی صاحب‌کار ۲۹ اسفند باشد ۱، در غیر این صورت صفر، متغیر کنترلی؛

Age: لگاریتم طبیعی سن صاحب‌کار، متغیر کنترلی (آنتونی و رامش^۵، ۱۹۹۲)؛

ConOwn: درصد سهام صاحب‌کار که در اختیار بزرگ‌ترین سهام‌داران است، متغیر کنترلی (دینگ، ژانگ و ژانگ^۶، ۲۰۰۷)؛

NStOwn: متغیر مجازی سهام‌دار حقیقی بیش از ۵۰ درصد، متغیر کنترلی (دینگ و همکاران، ۲۰۰۷)؛

TAcc: اقلام تعهدی، متغیر کنترلی (سود خالص به کسر نقد ناشی از عملیات)؛

Liq: نسبت جمع دارایی‌های جاری به جمع بدهی‌های جاری صاحب‌کار، متغیر کنترلی؛

۱. در پژوهش‌هایی که به‌نحوی از درآمدهای مؤسسه‌های حسابرسی (یا مجموع حق‌الزحمه‌های دریافتی حسابرس) به‌صورت غیرمستقیم یا در ترکیب با سایر متغیرها، به‌عنوان معیاری از اندازه حسابرسی استفاده کرده‌اند، می‌توان به پژوهش‌های فرانسیس و یو (۲۰۰۹)، چویی و همکاران (۲۰۱۰)، بائه و لی (۲۰۱۳) و چن و همکاران (۲۰۱۳)، اشاره کرد. شایان ذکر است که در تمامی این پژوهش‌ها، به‌منظور همگن‌سازی، از لگاریتم طبیعی مجموع درآمدها (یا حق‌الزحمه‌ها) حسابرسی استفاده شده است.

2. Chan, Lin & Mo

3. Johnson, Davies & Freeman

4. DeFond, Wong & Li

5. Anthony & Ramesh

6. Ding, Zhang & Zhang

FirstRankAud: رتبه مؤسسه‌های حسابرسی، متغیر کنترلی (در صورتی که حسابرس در طبقه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار در طبقه «اول» طبقه‌بندی شده باشد ۱ و در غیر این صورت صفر)؛

Merg: متغیر مجازی ادغام مؤسسه حسابرسی، در صورتی که مؤسسه حسابرسی حاصل ادغام دویا چند مؤسسه حسابرسی باشد ۱، در غیر این صورت صفر، متغیر کنترلی (برگلاند و همکاران، ۲۰۱۸)؛

MTB: نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری شرکت، متغیر کنترلی (کمرون، دیتیلو و پتینیچیو^۱، ۲۰۱۸)؛

IndustryDum: متغیر مجازی مربوط به صنعت؛

YearDum: متغیر مجازی مربوط به سال؛

ε: اجزای خطا.

رابطه ۱ به منظور برآورد آثار درآمد مؤسسه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تدوین شده است که به وسیله معیارهای خطای حسابرسی، نوع گزارش حسابرسی، تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی و تعداد بندهای شرط غیرتکراری گزارش حسابرسی اندازه‌گیری شده است؛ اما در صورتی که از کیفیت اقلام تعهدی، اقلام تعهدی یا محافظه‌کاری به منظور برآورد کیفیت حسابرسی استفاده شود، مدل پژوهش با اضافه شدن متغیرهای رشد درآمد (مک‌نیکولز^۲، ۲۰۰۰)، متغیر مجازی اظهارنظر حسابرس و انتشار سهام جدید (تئو، والچ و ونگ^۳، ۱۹۹۸)، به عنوان متغیر کنترلی بازتعریف می‌شود.

درون‌زایی متغیر مستقل اصلی پژوهش

متغیر جمع درآمدهای مؤسسه حسابرسی دچار مسئله درون‌زایی است؛ زیرا صاحب‌کاران به صورت تصادفی، حسابرس خود را انتخاب نمی‌کنند. صاحب‌کارانی که سیستم حسابداری مناسبی دارند و به ارائه اطلاعات مالی با کیفیت علاقه‌مندند، حسابرسان با کیفیت را انتخاب می‌کنند. به همین دلیل کیفیت بالای صورتهای مالی حسابرسی شده توسط مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ، ممکن است به دلیل کیفیت بالای خدمات حسابرسی ارائه شده توسط مؤسسه‌های بزرگ نباشد، بلکه نشئت گرفته از علاقه صاحب‌کاران به ارائه صورتهای مالی با کیفیت باشد (ترومن و تیتمن^۴، ۱۹۸۶). از آنجایی که مشکل درون‌زا بودن متغیر مستقل وجود دارد، تخمین زندهای آماری، به برآوردهای متناقضی منجر می‌شوند (چانی، جتر و شیواکومار^۵، ۲۰۰۴).

به منظور فائق آمدن به مسائلی که از سویه‌های درون‌زایی نشئت می‌گیرد، برخی پژوهش‌ها، به به کارگیری روش‌هایی نظیر روش دو مرحله‌ای هکمن^۶، طرح پژوهشی تفاوت در تفاوت، رویه‌های عمومی انطباق اقدام کردند و همچنین از روش مدل انطباقی بر اساس نمره تمایل بهره بردند. در این پژوهش، به منظور کنترل اثرهای ناشی از درون‌زایی، از مدل انطباقی بر اساس نمره تمایل^۷، استفاده شده است. لارنس و همکاران (۲۰۱۱) بیان می‌دارند که

1. Cameran, Ditillo & Pettinicchio
2. McNichols
3. Teoh, Welch & Wong
4. Trueman & Titman
5. Chaney, Jeter & Shivakumar
6. Heckman two stage model
7. Propensity-Score Matched Model

استفاده از این روش که توسط روزن‌بام و رابین^۱ (۱۹۸۳) معرفی شده است، باعث ایجاد یک نمونه پژوهشی همگن می‌شود که در آن، ویژگی‌های صاحب‌کاران چهار مؤسسه بزرگ با ویژگی‌های صاحب‌کاران مؤسسه‌های دیگر مشابه است. با استفاده از این نمونه پژوهشی، می‌توان اثر نهایی اندازه مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را بدون اثر مداخله‌گری ویژگی‌های متفاوت صاحب‌کاران مؤسسه‌های بزرگ بررسی کرد.

زمانی که این روش استفاده می‌شود، برای تخمین احتمال انتخاب یک مؤسسه بزرگ، یک مدل لاجیت مورد استفاده قرار می‌گیرد. این روش فراگیری است که برای تخمین نمره تمایل استفاده شده است (لارنس و همکاران، ۲۰۱۱). سپس یک صاحب‌کار مؤسسه حسابرسی بزرگ (مؤسسه با درآمد بالا) بر اساس فرایند «پیوند نزدیک‌ترین همسایه» با یک صاحب‌کار سایر مؤسسه‌های حسابرسی (بدون جایگزینی و تکرار) با هم پیوند داده می‌شوند. در نهایت، مدل اصلی پژوهش، بر اساس نمونه انطباقی به‌دست‌آمده حاصل از برآورد رابطه ۵، اجرا و نتایج آن تفسیر می‌شود. به‌منظور انجام این عملیات، مدل زیر (به‌صورت لاجیت) برآورد شده است.

$$\begin{aligned} AuR_{it} = & \beta_0 + \beta_1 NStOwn_{it} + \beta_2 Liq_{it} + \beta_3 Size_{it} + \beta_4 Lev_{it} + \beta_5 InvRe_{it} \\ & + \beta_6 Loss_{it} + \beta_7 ConOwn_{it} + \beta_8 Salegrowth_{it} + \beta_9 Aturn_{it} \\ & + \beta_{10} Subs_{it} + \sum \beta IndustryDum + \sum \beta YearDum + \varepsilon_{it} \end{aligned} \quad \text{رابطه ۵}$$

که در آن AuR متغیر مجازی جمع درآمدهای مؤسسه حسابرسی است؛ در صورتی که جمع درآمدهای حسابرس در هر سال، از میانگین درآمدهای مؤسسه‌های حسابرسی نمونه پژوهش در آن سال بیشتر باشد ۱ و در غیر این صورت صفر اختیار می‌کند. Auturn نسبت فروش به جمع کل دارایی‌های صاحب‌کار است. سایر متغیرها نیز همچون تعاریف ارائه شده، تعریف عملیاتی می‌شوند.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با در نظر گرفتن محدودیت‌های زیر بوده است:

۱. شرکت‌ها قبل از سال ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۸ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند؛
۲. شرکت‌ها جزء بانک‌ها و مؤسسه‌های مالی (شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، هلدینگ‌ها و لیزینگ‌ها) نباشند؛
۳. شرکت‌هایی که توسط سازمان حسابرسی و مؤسسه حسابرسی مفید راهبر حسابرسی شده‌اند، از نمونه پژوهش حذف خواهند شد؛
۴. اطلاعات مالی مورد نیاز برای محاسبه متغیرهای پژوهش در مورد آن شرکت‌ها، در طول دوره پژوهش در دسترس باشد.

با عنایت به اینکه اطلاعات درآمدهای مؤسسه‌های حسابرسی، در وبسایت جامعه حسابداران رسمی، از سال ۱۳۹۳

موجود و در دسترس است، دوره زمانی پژوهش، از سال ۱۳۹۳ در نظر گرفته شده است. همچنین با توجه به اینکه سازمان حسابرسی و مؤسسه حسابرسی مفید راهبر، به صورت انحصاری و تحت حمایت‌های قانونی به حسابرسی برخی شرکت‌ها می‌پردازند، به منظور همگن‌تر شدن نمونه پژوهش، شرکت‌هایی که توسط این مؤسسه‌ها رسیدگی شده‌اند، از نمونه کنار گذاشته شده‌اند.

با توجه به اعمال محدودیت‌های بیان شده، تعداد ۱۹۸ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد مطالعه قرار گرفتند. همچنین اطلاعات مربوط از صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌های نمونه استخراج شد. البته تعدادی از ۱۹۸ شرکت مذکور، طی قلمرو زمانی پژوهش، حداکثر سه سال توسط دو مؤسسه موضوع بند ۳ فوق رسیدگی شده‌اند. در صورتی که شرکتی چهار سال یا بیشتر (با عنایت به قلمرو زمانی پژوهش) توسط سایر مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی رسیدگی شده باشند، در نمونه پژوهش لحاظ خواهند شد و فقط اطلاعات مربوط به دوره‌هایی که توسط سازمان حسابرسی و مؤسسه حسابرسی مفید راهبر رسیدگی شده، به منظور تحلیل‌های آماری مربوط حذف شده است.^۱

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

در جدول ۱ آمار توصیفی متغیرهای پژوهش ارائه شده است. شایان ذکر است که برای کاهش اثر مشاهدات پرت روی نتایج پژوهش، ۱ درصد کوچک‌ترین و بزرگ‌ترین داده‌های مربوط به متغیرهای پیوسته حذف شده‌اند. در نظر گرفتن مشاهدات کوچک‌تر از ۱ درصد و بزرگ‌تر از ۹۹ درصد، به عنوان مشاهدات پرت، در پژوهش‌های حسابداری و مالی عمومیت دارد. در این رابطه می‌توان به پژوهش سزازی و هانگ میر^۲ (۲۰۱۵) اشاره کرد.

همان طور که در جدول ۱ مشاهده می‌شود، میانگین تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی ۱/۴۱ است که نشان می‌دهد به صورت میانگین ۱/۴۱ بند شرط در گزارش حسابرسی تمام شرکت‌های نمونه وجود داشته است. حداکثر این متغیر ۱۴ بند و حداقل آن صفر است که به طبع، برای گزارش‌های حسابرسی مقبول است. مقدار حداکثری این متغیر مربوط به شرکت حمل‌ونقل بین‌المللی خلیج فارس در سال ۱۳۹۶ است که توسط مؤسسه حسابرسی کارای فارس رسیدگی شده است. همچنین در خصوص بندهای غیرتکراری گزارش حسابرس، میانگین این متغیر ۰/۵۵ است و چوله به راست دارد؛ به این معنا که تجمع و تمرکز بیشتر داده‌ها، مقداری کمتر از میانگین است. حداکثر این مقدار در نمونه پژوهش (۸) که به شرکت نوسازی و ساختمان تهران مربوط می‌شود، در سال ۱۳۹۸ است که توسط مؤسسه حسابرسی اصول پایه فراگیر حسابرسی شده است.

۱. بنابراین در خروجی تحلیل‌های آماری، لزوماً تعداد نمونه برابر با ۱،۱۸۸ نیست؛ علاوه بر آن، این موضوع به نوع برآورد مدل آماری نیز (لوجیت، حداقل مربعات، پواسن یا ...) نیز ارتباط دارد.

2. Cesari & Haung-meier

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

عنوان متغیر	میانگین	میان	انحراف معیار	حداکثر	حداقل
تعداد بندهای گزارش حسابرسی	۱/۴۱	۱	۱/۹۱	۱۴	۰
بندهای شرط غیر تکراری گزارش حسابرسی	۰/۵۵	۰	۱/۰۱	۸	۰
درآمدهای مؤسسه حسابرسی	۲۴/۵۹	۲۴/۶۶	۰/۸۲	۲۶/۴۹	۲۲/۰۷
لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت	۱۴/۴۶	۱۴/۲۹	۱/۴۷	۱۹/۶۲	۱۱/۱۱
لگاریتم طبیعی سن شرکت	۳/۵۲	۳/۵۲	۰/۴۳	۴/۴۲	۲/۰۸
متغیر مجازی انتشار سهام طی سال مالی	۰/۲۹	۰	۰/۴۵	۱	۰
نسبت مجموع بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها	۰/۵۴	۰/۵۴	۰/۱۹	۱/۱۱	۰/۱۱
نسبت موجودی مواد و کالا و حساب‌های دریافتنی به دارایی‌ها	۰/۵۲	۰/۵۱	۰/۱۹	۰/۹۱	۰/۰۹
درصد سهام در اختیار بزرگ‌ترین سهام‌دار	۰/۴۸	۰/۵۰	۰/۲۱	۰/۹۴	۰/۰۴
نسبت مجموع دارایی‌های جاری به مجموع بدهی‌ها	۱/۶۰	۱/۳۳	۰/۹۵	۶/۸۶	۰/۳۸
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری	۳/۸۶	۲/۶۱	۳/۷۴	۲۶/۸۳	-۴/۶۸
رشد درآمدها نسبت به سال گذشته	۰/۲۴	۰/۱۵	۰/۴۳	۲/۷۴	-۰/۶۴
نسبت فروش به مجموع دارایی‌ها	۰/۹۴	۰/۷۷	۰/۶۶	۴/۴۹	۰/۰۴

منبع: یافته‌های پژوهش

نسبت مجموع بدهی‌های شرکت‌های مورد بررسی به مجموع دارایی‌ها به صورت میانگین ۵۴ درصد است که نشان می‌دهد ۵۴ درصد از دارایی‌های شرکت‌های مورد بررسی، از محل بدهی‌های تأمین شده است. این موضوع با مباحث مطرح شده توسط مؤیدی و امین‌فرد^۱ (۲۰۱۲) در مورد نوع تأمین مالی شرکت‌های ایرانی نیز مطابقت دارد. مجموع دارایی‌های جاری نسبت به بدهی‌های جاری نیز ۱/۶ است؛ به عبارت دیگر، دارایی‌های جاری شرکت‌های نمونه، ۱/۶ برابر بدهی‌های جاری آن‌هاست. تمرکز مالکیت (درصد مالکیت سهام‌دار عمده) ۴۸ درصد است که با مباحث مشایخی و مشایخ^۲ (۲۰۰۸) در خصوص ساختار مالکیت شرکت‌های ایرانی مطابق است. این آماره توصیفی نشان می‌دهد که تمرکز مالکیت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مشهود است. در حالی که در بازارهای سرمایه کشورهای پیشرفته نظیر آمریکا، تمرکز مالکیت بیش از ۵ درصد مشهود نیست و سهام‌داران جزء و نهادی، شکل غالب سهام‌داری هستند. همچنین متغیر رشد درآمد نسبت به سال گذشته نشان می‌دهد به صورت میانگین شرکت‌های نمونه ۲۴ درصد رشد درآمدی را طی دوره زمانی پژوهش نسبت به سال گذشته تجربه کرده‌اند؛ حداکثر این مقدار به کارخانجات تولیدی شیشه دارویی رازی در سال ۱۳۹۴ و حداقل آن به شرکت آ.س.پ در سال ۱۳۹۸ مربوط است که با مجموع درآمدهای این شرکت با کاهشی ۶۴ درصدی همراه بوده است. همچنین علاوه بر جدول ۱، خلاصه نتایج مربوط به آمار توصیفی متغیرهای گسسته مجازی، در جدول ۲ ارائه شده است. از آنجایی که این متغیرها اعداد صفر و یک را اختیار می‌کنند، ارائه فراوانی (درصد فراوانی) این اعداد در ارتباط با این متغیرها، آگاهی بیشتری دارند.

1. Moayedi & Aminfard

2. Mashayekhi & Mashayekh

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای گسسته پژوهش

عنوان متغیر		فراوانی (درصد فراوانی)	
		یک	صفر
خطای حسابرسی		۳۱۵ (۲۷ درصد)	۸۳۳ (۷۳ درصد)
نوع گزارش حسابرسی		۵۸۲ (۵۱ درصد)	۵۶۶ (۴۹ درصد)
متغیر مجازی تغییر حسابرس		۳۴۴ (۳۰ درصد)	۸۰۴ (۷۰ درصد)
متغیر مجازی زیان‌ده بودن شرکت		۱۲۸ (۱۱ درصد)	۱۰۲۰ (۸۹ درصد)
متغیر مجازی شرکت‌های فرعی		۴۶۲ (۴۰ درصد)	۶۸۶ (۶۰ درصد)
متغیر مجازی سهام‌دار حقیقی		۱۳۹ (۱۲ درصد)	۱۰۰۲ (۸۸ درصد)
رتبه مؤسسه حسابرسی		۶۸۳ (۶۰ درصد)	۴۶۳ (۴۰ درصد)
متغیر مجازی ادغام مؤسسه حسابرسی		۱۹۵ (۱۷ درصد)	۹۵۳ (۸۳ درصد)
متغیر مجازی انتشار سهام طی سال مالی		۳۳۵ (۲۹ درصد)	۸۱۳ (۷۱ درصد)

منبع: یافته‌های پژوهش

با عنایت به جدول فوق، ۲۷ درصد از گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های نمونه دچار خطای حسابرسی شده‌اند. البته این موضوع به دلیل رایج بودن تعدیلات سنواتی و تمایل به تجدید ارائه صورت‌ها توسط شرکت‌های ایرانی است. همچنین ۵۱ درصد از گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های نمونه، غیرمقبول است. این آمار، تمایل حساب‌رسان به ارائه گزارش غیرمقبول را نشان می‌دهد که البته می‌توان به عدم تمکین صاحب‌کاران در مورد اصلاحات حساب‌رسان نیز به عنوان یکی از دلایل عمده این موضوع اشاره کرد. به هر حال این میان درصد گزارش‌های غیرمقبول محیط پژوهشی ایران با سایر کشورهای توسعه یافته، تفاوت عمده‌ای وجود دارد. گفتنی است که در سایر محیط‌های پژوهش، کمتر از ۱ درصد گزارش‌های حسابرسی غیرمقبول هستند و همین موضوع سبب شد که تعریف خطای حسابرسی در این محیط پژوهشی خاص متفاوت باشد که در بندهای قبلی به تفصیل مورد بحث واقع شد.

۳۰ درصد از شرکت‌های نمونه در قلمرو زمانی پژوهش، تغییر حسابرس را تجربه کرده‌اند. البته دلیل این تغییر، قوانین و مقررات سازمان بورس و اوراق بهادار است که حساب‌رسان، به دلیل امکان حفظ استقلال، بیش از ۴ سال امکان قبولی سمت رکن حسابرس شرکت‌ها را نخواهند داشت. همچنین ۱۱ درصد از شرکت‌های نمونه، طی قلمرو زمانی پژوهش زیان‌ده بوده‌اند. علاوه بر موارد اشاره شده فوق، ۶۰ درصد از شرکت‌ها، توسط مؤسسه‌های حسابرسی طبقه اول سازمان بورس و اوراق بهادار حسابرسی شده‌اند و ۲۹ درصد از این شرکت‌ها، طی قلمرو زمانی پژوهش افزایش سرمایه داشته‌اند.

نتایج حاصل از برآورد مدل‌های پژوهش

نتایج حاصل از برآورد مدل‌های پژوهش در جدول‌های ۳ تا ۶ به شرح ذیل آمده است. شایان ذکر است که در برآوردهای صورت گرفته، آزمون هم‌خطی با استفاده از آماره عامل تورم واریانس، آزمون‌های مربوط به واریانس ناهمسانی و خودهم‌بستگی انجام گرفته و در صورت لزوم برطرف شده است؛ اما از ارائه جداول مربوط صرف نظر شده است. همچنین نتایج حاصل از برآورد مدل پژوهش با کنترل درون‌زایی متغیر مستقل اصلی پژوهش نیز ارائه شده است.

شُرح	خطای حساسی		نوع گزارش حساسی		انطباقی نمونه تمایل		تعداد بینداهی شرط گزارش حساسی	
	لاجیت	اماره z	ضریب	اماره z	ضریب	اماره z	ضریب	اماره z
نوع برآورد مدل	۱,۰۰۱	۷۵۶	۱,۰۰۷	۷۶۱	۷۸۷	۱,۰۳۰	۷۸۷	پواسن
تعداد نمونه در برآورد								انطباقی نمونه تمایل
عنوان متغیر								آماره z
ضریب ثابت	۲,۲۳۳	۰,۵۶	-۲,۲۲۹	-۰,۱۶۱	-۱۳/۹۷۳***	-۳/۲۲۷	-۶/۶۲۸	-۰/۰۵
لگاریتم طبیعی جمع درآمدهای مؤسسه حساسی	-۰,۲۳	-۱/۵۴	-۰/۰۵	-۰,۲۲۱	۰/۵۵***	۳/۲۷۷	۰/۴۰***	۲/۱۶
تغییر حساسی	۰/۱۲	۰/۷۵	۰/۲۳	۱/۱۳	۰/۰۳	۰/۱۹	۰/۱۱	۰/۵۹
لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها	۰/۰۱۶	۰/۱۹	۰/۰۵۶	۰/۲۴	-۰/۰۷	-۱/۰۱	-۰/۲۹**	-۲/۵۰
نسبت مجموع بدهی به مجموع دارایی	-۱/۱۹	-۱/۵۷	-۱/۶۶*	-۱/۷۷	۲/۰,۷***	۴/۲۷	۳/۱۱***	۲/۲۸
نسبت موجودی مواد و حسابهای دریافتی به دارایی‌ها	۱/۰۳	۱/۸۸	۱/۴۴**	۲/۲۴	-۱/۵۸***	-۳/۰,۷	-۲/۰,۰***	-۳/۰,۱
متغیر مجازی زیان‌ده بودن شرکت	۰/۰۳	۰/۱۱	-۰/۱۰۷	-۰/۳۴	۰/۴۹*	۱/۸۱	۰/۴۸	۱/۵۴
متغیر مجازی پایان سال مالی	۰/۲۶	۱/۵۹	۰/۲۷	۱/۰۴	-۰/۵۳***	-۲/۴۴	-۰/۶۱**	-۲/۴۰
متغیر مجازی شرکت‌های فرعی	۰/۰۰۶	۰/۰۳	-۰/۱۶	-۰/۷۱	۰/۵۵***	۲/۱۵	۰/۸۸***	۴/۱۲
لگاریتم طبیعی سن شرکت	۰/۵۶***	۲/۶۰	۰/۹۰***	۳/۴۴	۰/۱۲	۰/۶۲	-۰/۱۱	-۰/۴۸
متغیر مجازی سهام‌دار حقیقی	-۰/۵۶*	-۱/۸۸	-۰/۴۲	-۱/۲۴	۰/۴۱	۱/۵۸	۰/۲۸	۱/۳۴
رتبه مؤسسه حساسی	۰/۴۱*	۱/۸۳	۰/۴۲	۱/۶۴	-۰/۲	-۰/۹۴	-۰/۱۱	-۰/۴۳
متغیر مجازی ادغام مؤسسه حساسی	۰/۰۱۴	۰/۰۶	-۰/۰۹	-۰/۲۹	-۰/۲۴	-۱/۰,۸	-۰/۱۲	-۰/۴۲
نمونه مالکیت	۰/۰۰۶	۱/۲۵	۰/۰۰۸	۱/۷۳	-۰/۰۲***	-۵/۳۰	-۰/۰۲***	-۴/۲۷
نسبت مجموع دارایی‌های جاری به مجموع بدهی‌ها	۰/۰,۸	۰/۵۸	۰/۱۹	۱/۰۶	۰/۰۶	۰/۴۹	-۰/۲۱	-۱/۰,۷
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری	۰/۰,۲۴	۰/۶۹	۰/۰۱۱	۰/۲۶	-۰/۰۳	-۰/۱,۸	-۰/۰,۰۰۷	-۱/۰,۲
اقلام تبعیدی	-۳/۱۶۵-۰,۸	-۰/۴۸	-۱/۸۷۶***	-۳/۶۴	۵/۱۶۵-۰,۸	۰/۸۲	۱/۱۱۵-۰,۶***	۲/۶۱
کنترل اثرات سال و صنعت								بلی
آماره معناداری رگرسیون	۱۴۴,۰۶۰***		۱۱۴/۳۳***		۳۱۳/۳۵***		۱۳۵/۵۶***	۴۳۲/۴۳***
معناداری	۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰	۰/۰۰۰

جدول ۴. نتایج تحلیل آماری حاصل از آزمون فرضیه‌های چهارم، پنجم و ششم پژوهش

کیفیت افلام تعهدی		مدیریت سود (افلام تعهدی اختیاری)		بندهای شرط غیر تکراری گزارش حسابرسی		شرح	
انطباقی نمونه تمایل	Newey	انطباقی نمونه تمایل	GLS	انطباقی نمونه تمایل	بولسن	نوع برآورد مدل	
۶۳۲	۵۳۱	۵۴۷	۶۴۱	۷۸۷	۱۰۳۰	تعداد نمونه در برآورد	عنوان متغیر
آماره t	ضریب	آماره t	ضریب	آماره t	ضریب	آماره t	ضریب
۱/۹۶	۰/۳۳***	۱/۴۳	۰/۲۳	-۰/۴۹	-۰/۱۰۸	-۲/۹۹	-۲/۳۶***
-۱/۴۳	-۰/۰۰۶	-۱/۱۶	-۰/۰۰۶	۱/۷۹	۰/۰۰۶*	۲/۰۳	۰/۲۶***
-۰/۰۰	-۰/۰۰۰۰۳	-۰/۶۴	-۰/۰۰۴	-۰/۷۶	-۰/۰۲۰	۲/۴۳	۰/۳۳***
-۱/۶۸	-۰/۰۰۱*	-۰/۹۷	-۰/۰۰۶	۰/۰۰۶	-۱/۶۵	-۲/۱۲	-۰/۰۲۷***
-۱/۰۲	-۰/۰۰۳	-۰/۹۶	-۰/۰۰۳	-۱/۰۹	-۰/۰۳۷***	۲/۹۸	۱/۳۴***
۱/۹۰	-۰/۰۰۴*	-۲/۲۵	-۰/۰۰۵***	۰/۱۶	۱/۹۲	۰/۵۸	۰/۲۸
-۰/۲۷	-۰/۰۰۳	-۰/۶۲	-۰/۰۰۶	۲/۶۹	۰/۰۲۶***	۳/۷۱	۰/۰۳***
۰/۲۱	۰/۰۰۲	-۰/۳۱	-۰/۰۰۳	-۰/۵۲	-۰/۰۰۴	-۰/۰۹	-۰/۰۰۰۰۴
-۲/۹۱	-۰/۰۰۹***	-۳/۲۷	-۰/۰۰۳***	۰/۷۸	۰/۰۰۲	-۰/۴۳	-۰/۰۰۰۰۲
۰/۰۹	۰/۰۰۲	۰/۹۳	۰/۰۱۱	۱/۲۳	۱/۶۰	۰/۰۰۸	۰/۰۰۸
۱/۳۱	۰/۰۱۳	۱/۱۰	۰/۰۱۲	۰/۶۴	۰/۰۰۶	۰/۲۵	۰/۰۰۲
-۰/۰۹	-۰/۰۰۱	۰/۰۹	۰/۰۰۱	-۰/۱۲	-۰/۰۰۱	-۱/۰۸	-۰/۰۰۵
۱/۳۰	۰/۰۱۵	۱/۰۱	۰/۰۱۳	-۰/۶۵	-۰/۰۰۶	-۰/۷	-۰/۰۰۳
۲/۲۱	۰/۰۳***	۱/۲۵	۰/۰۲۳	۰/۴۹	۰/۰۰۷	۰/۹۱	۰/۰۰۹
-۱/۵	-۰/۰۱۵*	-۱/۷۷	-۰/۰۱۴*	-۰/۱۰	-۰/۰۰۰۰۵	-۰/۱۰	-۰/۰۰۰۰۴
-۰/۷۸	-۰/۰۰۱	-۱/۰۳	-۰/۰۰۳	۱/۶۹	۰/۰۰۳*	۱/۷۴	۰/۰۰۱*
-	-	-	-	-	-	-	-
۲/۵۷	۰/۰۳۵***	۲/۲۲	۰/۰۲***	۰/۷۶	۰/۰۰۸	۰/۹۵	۰/۰۰۶
-۱/۷۹	-۰/۰۱۳*	-۱/۷۹	-۰/۰۱۳*	۱/۸۷	۰/۰۱*	۲/۲۱	۰/۰۱۳***
۰/۱۶	۰/۰۰۱	۰/۳۵	۰/۰۰۲	-۰/۵۸	-۰/۰۰۳	-۰/۲۵	-۰/۰۰۱
بلی	بلی	بلی	بلی	بلی	بلی	بلی	بلی
۸/۹۴***	۷/۳۸***	۲/۶۹***	۱۶۲/۱۸***	۲۰۹۴/۶۴***	۳۳۸/۵۴***	آماره معناداری رگرسیون	منبع: یافته‌های پژوهش

منبع: یافته‌های پژوهش

در تمامی مدل‌ها متغیرهای مجازی سال و صنعت وارد و اثرهای احتمالی آن‌ها کنترل شده است. همچنین، در تمامی مدل‌های ارائه شده، با عنایت به آماره معناداری رگرسیون و سطح معناداری آن، معناداری تمامی مدل‌های ارائه شده تأیید می‌شود. سطح معناداری هر یک از متغیرهای توضیحی مدل‌های مزبور نیز در جداول ارائه شده و از ارائه توضیحات در خصوص ضرایب و معناداری آنان صرف نظر شده است؛ اما همان طور که عنوان شد، معناداری ضریب β_1 رابطه معنادار درآمد مؤسسه‌های حسابرسی و کیفیت حسابرسی (با سنج‌های متفاوت) را نشان می‌دهد که تمرکز بر تفسیر نتایج بر اساس این ضریب است.

جدول ۵. نتایج تحلیل آماری حاصل از آزمون فرضیه هفتم پژوهش

محافظة کاری حسابداری				شرح
انطباقی نمره تمایل		GLS		نوع برآورد مدل
۷۴۶		۹۹۲		تعداد نمونه در برآورد
آماره z	ضریب	آماره z	ضریب	عنوان متغیر
-۰/۰۶	-۰/۱۹	۰/۴۳	۱/۰۲	ضریب ثابت
-۰/۲۷	-۰/۰۲۴	-۰/۸۷	-۰/۰۷	لگاریتم طبیعی جمع درآمدهای مؤسسه حسابرسی
-۰/۰۴	-۰/۰۰۴	-۰/۳۲	-۰/۰۲	تغییر حسابر
۰/۹۵	۰/۰۶۲	۰/۵۹	۰/۰۳	لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها
۱/۵۰	۰/۶۳	۱/۴۳	۰/۵۸	نسبت مجموع بدهی به مجموع دارایی
-۰/۴۶	-۰/۱۶۵	-۱/۳۸	-۰/۴۳	نسبت موجودی مواد و کالا و حساب‌های دریافتنی به دارایی‌ها
-۰/۱۸	-۰/۰۳۹	-۰/۰۸	-۰/۰۱۲	متغیر مجازی زیان‌ده بودن شرکت
۱/۱۷	۰/۱۵	۰/۷۱	۰/۱۱	متغیر مجازی پایان سال مالی
۰/۲۲	۰/۰۲۵	۰/۸۱	۰/۰۸۷	متغیر مجازی شرکت‌های فرعی
۰/۶۲	۰/۰۶۸	۰/۹۰	۰/۱۰	لگاریتم طبیعی سن شرکت
-۱/۲۵	-۰/۲۰	-۰/۹۷	-۰/۲۱	متغیر مجازی سهام‌دار حقیقی
۰/۴۰	۰/۰۵۸	۱/۲۸	۰/۱۳	رتبه مؤسسه حسابرسی
-۰/۵۹	-۰/۰۹	-۰/۸۹	-۰/۱۰۴	متغیر مجازی ادغام مؤسسه حسابرسی
-۰/۴۵	-۰/۱۱۳	-۰/۶۶	-۰/۲۵	تمرکز مالکیت
۱/۳۳	۰/۱۳	۲/۰۰	۰/۱۳**	نسبت مجموع دارایی‌های جاری به مجموع بدهی‌ها
۰/۰۰۰	-۰/۰۷***	-۲/۷۰	-۰/۰۳***	نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری
۰/۰۸۷	-۰/۲۸*	-۱/۸۵	-۰/۲۸*	رشد درآمدها نسبت به سال گذشته
-۰/۷۳	-۰/۰۷۲	-۱/۲۷	-۰/۱۰۱	نوع گزارش حسابرسی
-۰/۳۴	-۰/۰۳۳	-۰/۷۳	-۰/۰۵۵	انتشار سهام عادی طی سال مالی
بلی		بلی		کنترل اثرهای سال و صنعت
۱/۵۴**		۲/۲۹***		آماره معناداری رگرسیون
۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		معناداری

*, ** و *** به ترتیب نشان‌دهنده معناداری در سطوح ۱۰ درصد، ۵ درصد و ۱ درصد است.

منبع: یافته‌های پژوهش

در خصوص ارتباط معنادار درآمدهای مؤسسه‌های حسابرسی با خطای حسابرسی در بخش اول جدول ۳، می‌توان گفت که با توجه به دوجویی^۱ بودن متغیر وابسته، این مدل به‌صورت لاجیت برآورد شده است. جمع درآمدهای مؤسسه‌های حسابرسی در هیچ یک از مدل‌های برآورد شده (با و بدون کنترل اثر درون‌زایی)، اثر معناداری بر خطای حسابرسی ندارد^۲. اما همان طور که در بخش دوم جدول ۳ نشان داده شده است، در راستای آزمون ارتباط معنادار جمع درآمدهای مؤسسه‌های حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی، متغیر مستقل اصلی (درآمد مؤسسه‌های حسابرسی) بر نوع گزارش حسابرسی اثر مثبت و معناداری دارد. به عبارت دیگر، با افزایش درآمدهای مؤسسه‌های حسابرسی، تمایل حسابرسان به ارائه گزارش غیرمقبول بیشتر می‌شود. به دلیل دو وجهی بودن متغیر وابسته، این مدل نیز به‌صورت لاجیت برآورد شده است. همچنین با کنترل اثر درون‌زایی متغیر مستقل اصلی پژوهش نیز، تفاوتی در نتایج حاصل نشده است؛ بنابراین نتایج مبین آن است که با افزایش درآمدهای حسابرس، تمایل حسابرسان به ارائه گزارش‌های غیرمقبول بیشتر می‌شود.

همان طور که در بخش سوم جدول ۳ نشان داده شده است، در راستای آزمون ارتباط معنادار، جمع درآمدهای مؤسسه‌های حسابرسی و تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی، اثر مثبت و معناداری آن نتیجه می‌شود. به عبارت دیگر با افزایش درآمدهای مؤسسه‌های حسابرسی، تمایل حسابرسان به نگارش بندهای شرط بیشتر در گزارش حسابرسی بیشتر می‌شود. گفتنی است با توجه به گسسته‌بودن متغیر وابسته، مدل به‌صورت رگرسیون پواسن برآورد شده است^۳. همچنین با کنترل اثر درون‌زایی متغیر مستقل اصلی پژوهش نیز، تفاوتی در نتایج حاصل نشده است.

موارد اشاره شده فوق‌الذکر در مورد فرضیه سوم پژوهش، در ارتباط با فرضیه چهارم نیز صادق است و درآمد مؤسسه‌های حسابرسی اثر مثبت و معناداری بر تعداد بندهای شرط غیرتکراری گزارش حسابرسی دارد؛ بدین معنا که با افزایش درآمد حسابرس، بندهای شرط غیرتکراری مندرج در گزارش‌های حسابرسی صادر شده توسط آنان افزایش می‌یابد. با کنترل اثر درون‌زایی نیز نتایج رگرسیون پواسن^۴ تغییری نکرده و فرضیه چهارم پژوهش نیز تأیید می‌شود. اما معناداری تأثیر درآمدهای حسابرس بر مدیریت اقلام تعهدی^۵ (بخش دوم جدول ۴)، کیفیت اقلام تعهدی (بخش

1. Binary

۲. به‌منظور تحلیل حساسیت و افزایش قابلیت اتکا نتایج و با توجه به اینکه ۷۴ درصد از شرکت‌های ایرانی که گزارش مقبول دریافت کرده‌اند، در سال مالی بعد تجدید ارائه شده‌اند و همچنین ۵۰ درصد از تجدید ارائه‌ها مربوط به عدم کفایت ذخیره مالیات عملکرد است (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۸)، خطای حسابرسی با خارج کردن مشاهداتی که فقط به دلیل نبود ذخیره کافی مالیات عملکرد تجدید ارائه شده‌اند بازتعریف شد؛ اما نتایج حاصل از برآورد مدل با تعدیل این متغیر نیز تفاوتی با نتایج ارائه شده در بالا نداشته است.
۳. به‌منظور تحلیل حساسیت و افزایش قابلیت اتکای نتایج حاصل شده، علاوه بر رگرسیون پواسن، از رگرسیون حداقل مربعات معمولی نیز در برآورد این مدل استفاده شده است و نتایج مدل مزبور نتایج حاصل از برآورد رگرسیون پواسن را تأیید کرده است.
۴. به‌منظور تحلیل حساسیت و افزایش قابلیت اتکای نتایج حاصل شده، علاوه بر رگرسیون پواسن از رگرسیون حداقل مربعات معمولی نیز در برآورد این مدل استفاده شده و نتایج مدل مزبور تأیید کننده نتایج حاصل از برآورد رگرسیون پواسن بوده است.
۵. به‌منظور اندازه‌گیری مدیریت اقلام تعهدی علاوه بر مدل ارائه شده در قسمت روش پژوهش (کوتاری و همکاران، ۲۰۰۵) از مدل کازنیک (۱۹۹۹) نیز به‌منظور تحلیل حساسیت استفاده شده است که نتایج حاصل از آن با موارد اشاره شده فوق تفاوتی نداشته و تأیید کننده موارد ارائه شده است.

سوم جدول ۴) و همچنین محافظه‌کاری (جدول ۵) تأیید نمی‌شود.^۱ به دلیل ناهمسانی واریانس در برآورد اولیه^۲ رگرسیون در مدل‌های مدیریت اقلام تعهدی و محافظه‌کاری حسابداری، این مدل‌ها به صورت حداقل مربعات تعمیم‌یافته^۳ برآورد شده‌اند و همچنین به دلیل ناهمسانی واریانس و خودهم‌بستگی اجزای خطا به صورت هم‌زمان در برآورد اولیه رگرسیون در مدل کیفیت اقلام تعهدی، در برآورد مدل از روش نیووی^۴ استفاده شده است.

بحث و نتیجه‌گیری

همان‌طور که بیان شد، در محیط پژوهشی ایران، معیاری مناسب برای سنجش کیفیت حسابرسی وجود ندارد و نتایج پژوهش‌هایی که در گذشته در این محیط صورت گرفته‌اند، بسیار متناقض است. ادبیات موضوع مبین آن است که جمع درآمدهای مؤسسه‌های حسابرسی، از دو جهت بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. اولاً درآمد بالا می‌تواند نشان‌دهنده تعداد بالای مشتریان مؤسسه‌های حسابرسی و به تبع آن «استقلال» بالای حسابرس باشد. ثانیاً «شایستگی» مؤسسه‌های حسابرسی به لحاظ افزایش تجربه، افزایش امکان پیاده‌سازی مناسب سیستم کنترل کیفی و امکان به‌کارگیری نیروهای متخصص نیز افزایش می‌یابد. بنابراین درآمد حسابرس، می‌تواند مبین کیفیت حسابرسی باشد. این ارتباط بین درآمد و کیفیت حسابرسی که مبین نظریه اندازه است، در این تحقیق، در ایران بررسی شده است.

برای سنجش کیفیت حسابرسی از ۷ شاخص استفاده شد که عبارت بودند از: نوع گزارش حسابرس، تعداد بندهای شرط و تعداد بندهای شرط غیرتکراری گزارش حسابرسی، خطای حسابرسی، مدیریت اقلام تعهدی، کیفیت اقلام تعهدی و محافظه‌کاری حسابداری. در این پژوهش با استفاده از رویکرد کمی، از اطلاعات ۱۹۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۸ استفاده شد. اطلاعات درآمد مؤسسه‌های حسابرسی نیز از وبسایت جامعه حسابداران رسمی به دست آمد.

نتایج به دست آمده، مبین آن است که علی‌رغم ارتباط این معیار با نوع گزارش حسابرس و تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی، درآمد مؤسسه‌های حسابرسی نمی‌تواند شاخصی از کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شود. این نتایج با تحقیقات محمدرضایی و مهربان‌پور (۱۳۹۵)، محمدرضایی و یحیایی (۱۳۹۵) و محمدرضایی و همکاران (۲۰۱۸) هم‌راستا است.

۱. در تحلیل انجام شده و گزارش نشده، درون‌زایی متغیر مستقل اصلی پژوهش، علاوه بر روش انطباق بر اساس نمره تمایل، با استفاده از روش Coarsened Exact Matching (CEM) نیز انجام شده است. دیفاند و همکاران (۲۰۱۷) که از منتقدان پژوهش لارنس و همکاران (۲۰۱۱) بوده‌اند، دریافتند که روش انطباقی بر اساس نمره تمایل، به انتخاب‌هایی که پژوهشگر در طرح پژوهشی خود می‌کند، حساس است و علاوه بر آن، با مشکل «انطباق تصادفی» مواجه می‌شود؛ بنابراین آن‌ها روش CEM را معرفی کردند که نه به طرح پژوهشی حساسیت دارد و نه دچار انطباق تصادفی می‌شود. این روش و مشکلات روش نمره تمایل، در پژوهش کینگ و همکاران (۲۰۱۱) به بحث گذاشته شده است. به هر حال نتایج حاصل از برآورد مدل با استفاده از روش فوق نیز، تفاوتی در نتایج به دست آمده نداشته و تأیید کننده نتایج ارائه شده در قسمت یافته‌های پژوهش است.

۲. برآورد اولیه به صورت حداقل مربعات معمولی بوده است.

3. Generalized Least Square (GLS)

4. Newey-West

پیشنهاد‌های پژوهش

پیشنهاد‌های پژوهش‌های آتی

همان‌طور که پیش‌تر بدان اشاره شد، صاحب‌کاران مؤسسه‌های حسابرسی، گاهی از اصلاحات حساب‌رسان تمکین نمی‌کنند. پیشنهاد می‌شود که رابطه بین درآمد مؤسسه‌های حسابرسی با معیارهای نشان‌دهنده کیفیت حسابرسی در این پژوهش (شامل کیفیت سود، مدیریت سود، خطای حسابرسی و محافظه‌کاری حسابداری)، این بار با در نظر گرفتن (کمی کردن) آثار بندهای حسابرسی بر صورت‌های مالی آزمون شود. هرچند برخی از بندهای حسابرسی ممکن است از محدودیت در دامنه رسیدگی نشئت گرفته باشد که برآورد آثار احتمالی آن بر صورت‌های مالی را بسیار سخت می‌کند. علاوه بر آن، به جهت رفع ریسک‌های ناشی از فرایند سیاسی صدور گزارش‌های حسابرسی، یک بار نیز با در نظر گرفتن (کمی کردن) آثار بند تأکید بر مطلب خاص رابطه فوق آزمون شود.

از آنجایی که نتایج این پژوهش دال بر مصداق تجربی نظریه اندازه حساب‌رسان نیست، پیشنهاد می‌شود که طرح آمیخته پژوهش (رویکرد اکتشافی، مرحله کمی در ادامه مرحله کیفی)، به منظور شناسایی معیاری مناسب از اندازه حساب‌رسان (حاصل از مصاحبه با خبرگان حسابداری و حسابرسی) و سپس آزمون نظریه اندازه حساب‌رسان بر اساس معیار شناسایی شده، صورت پذیرد.

پیشنهاد‌های کاربردی

پیشنهاد می‌شود که افشای درآمدهای مؤسسه‌های حسابرسی در وبسایت رسمی جامعه حسابداران رسمی، به یک قلم «سرجمع درآمدهای مؤسسه حسابرسی» محدود نشود. از آنجایی که جامعه حسابداران رسمی تمامی اطلاعات مربوط به درآمدهای مؤسسه‌های حسابرسی، اعم از درآمد حسابرسی مستقل، درآمد خدمات مالی، درآمد ناشی از رسیدگی به گزارش‌های توجیهی افزایش سرمایه و... را به صورت سالیانه دریافت می‌کند، افشای این اطلاعات و همچنین افشای نمره‌های حاصل از کنترل کیفیت سالیانه مؤسسه‌های حسابرسی، هم می‌تواند در اهداف پژوهشی بسیار کمک‌کننده باشد و هم، صاحب‌کاران می‌توانند از این موارد در برآورد مناسب‌تر کیفیت حسابرسی مؤسسه‌های حسابرسی استفاده کنند.

محدودیت‌های پژوهش

مجموع درآمدهای مؤسسه‌های حسابرسی ممکن است که از منابع متفاوت حاصل شود و شامل حق‌الزحمه‌های ناشی از قبولی سمت رکن حساب‌رسان مستقل در شرکت‌ها نباشد؛ برای مثال، می‌توان به ارائه خدمات مدیریتی، خدمات مربوط به حسابرسی داخلی، اجرای روش‌های توافقی و... اشاره کرد. از آنجایی که این اطلاعات به صورت منفک در دسترس پژوهشگر نبوده است، از جمع درآمدها به عنوان معیاری برای اندازه حساب‌رسان استفاده شده است؛ هرچند با افزایش درآمدهای مؤسسه‌های حسابرسی (خواه از حسابرسی مستقل یا داخلی)، این مؤسسه‌ها بزرگ‌تر نیز خواهند شد.

منابع

- حساس یگانه، یحیی؛ آذین‌فر، کاوه (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۷(۶۱)، ۸۵-۹۸.
- رحمانی، هژار؛ طالب‌نیا، قدرت‌الله (۱۳۹۲). رابطه بین نوع حسابر و نوع گزارش حسابر با شاخص مدیریت سود. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۵(۱۹)، ۲۳-۴۲.
- رمضان احمدی، محمد؛ جلالی، کامران؛ کرمانشاهی، بهنام (۱۳۹۴). پیامدهای اقتصادی اظهارنظر مشروط حسابرسان مستقل در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۴(۱۳)، ۶۷-۷۶.
- علوی‌طبری، سید حسین؛ حاجی مرادخانی، حدیثه (۱۳۹۴). رابطه کیفیت حسابرسی و نقدشوندگی سهام. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۷(۲۷)، ۹۳-۱۰۹.
- محمدرضایی، فخرالدین؛ فرجی، امید (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های آرشیوی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۱)، ۸۷-۱۲۲.
- محمدرضایی، فخرالدین؛ مهربان‌پور، محمدرضا (۱۳۹۵). نوع گزارش حسابر و تعداد بندهای حسابرسی: اثر رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۵(۱۷)، ۶۵-۷۷.
- محمدرضایی، فخرالدین؛ یحیایی، منیره (۱۳۹۵). تجدید ارائه صورت‌های مالی: بررسی اثر رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار. *دانش حسابرسی*، ۱۶(۶۴)، ۱۷۱-۱۸۸.
- محمدرضایی، فخرالدین؛ یعقوب‌نژاد، احمد (۱۳۹۶). اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی: نقد نظری، نقد روش پژوهش و ارائه پیشنهادات. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۹(۳۴)، ۳۱-۵۹.
- مهرانی، ساسان؛ مرادی، محمد؛ نخعی، منصور؛ مطمئن، محسن (۱۳۹۲). نقش ویژگی‌های حسابر در کیفیت سود. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۵(۲)، ۹۳-۱۰۸.
- نونهال‌نهر، علی اکبر؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید؛ پورکریم، یعقوب (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابر و قابلیت اتکای اقلام تعهدی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۷(۳)، ۵۵-۷۰.
- هوانسیان‌فر، گارو (۱۳۸۹). حسابرسی با قیمت شکنی ناباورانه. *دنیای اقتصادی*، ۱۴ فروردین ماه.

References

- Abad Diaz, D., Sánchez Ballesta, J. & Yagüe, J. (2017). Audit Opinions and Information Asymmetry in the Stock Market. *Journal of Accounting and Finance*, 57(2), 565-595.
- Abid, A., Shaique, M., Anwar ul Haq, M. (2018). Do Big Four Auditors Always Provide Higher Audit Quality? Evidence from Pakistan. *International Journal of Financial Studies*, 6(2), 1-22.
- Alareeni, B.A. (2019). The associations between audit firm attributes and audit quality-specific indicators: A meta-analysis. *Managerial Auditing Journal*, 34 (1), 6-43.

- Alavi Tabari, S.H. & HajiMoradkhani, H. (2015). Relationship between audit quality and stick liquidity. *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 7(27), 92-110. (in Persian)
- Anthony, J. H. & Ramesh, K. (1992). Association between accounting performance measures and stock prices: A test of the life cycle hypothesis. *Journal of Accounting and Economics*, 15, 203–227.
- Bae, G. S. & Lee, J. E. (2013). Does Audit Firm Size Matter? The Effect of Audit Firm Size Measured by Audit Firm Revenues, Number of Offices, and Professional Headcounts on Audit Quality and Audit Fees. *The Effect of Audit Firm Size Measured by Audit Firm Revenues, Number of Offices, and Professional Headcounts on Audit Quality and Audit Fees* (July 22, 2013). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2344052>.
- Ball, R. & Shivakumar, L. (2005). Earnings Quality in Uk Private Firms: Comparative Loss Recognition Timeliness. *Journal of Accounting and Economics*, 39(1), 83-128.
- Balsam, S., Krishnan, J. & Yang, J. (2003). Auditor Industry Specialization and Earnings Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22 (2), 71–97.
- Becker, C., Defond, M., Jiambavlo, J. & Subramanyam, K. (1998). The Effect of Audit Quality on Earnings Management. *Contemporary Accounting Research*, 15(1), 1-24.
- Berglund, N.R., Eshleman, J.D. & Guo, P. (2018). Auditor Size and Going Concern Reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(2), 1-25.
- Cameran, M., Ditillo, A. & Pettinicchio, A. (2018). Audit team attributes matter: How diversity affects audit quality. *European Accounting Review*, 27(4), 595–621.
- Cesari, A.D., and Huang-Meier, W. (2015). Dividend changes and stock price informativeness. *Journal of Corporate Finance*, 35, 1-17.
- Chan, K.H., Lin, K.Z. & Mo, P.L. (2006). A Political–economic Analysis of Auditor Reporting and Auditor Switches. *Review of Accounting Studies*, 11, 21–48.
- Chaney, P.K., Jeter, D.C. & Shivakumar, L. (2004). Self-Selection of Auditors and Audit Pricing in Private Firms. *The Accounting Review*, 79 (1), 51–72.
- Chen, H., Chen, J.Z., Lobo, G.J. & Wang, Y. (2011). Effects of Audit Quality on Earnings Management and Cost of Equity Capital: Evidence from China. *Contemporary Accounting Research*, 28 (3), 892–925.
- Chen, Y.S., Hsu, J., Huang, M.T. & Yang, P.S. (2013). Quality, Size, and Performance of Audit Firms. *The International Journal of Business and Finance Research*, 7(5), 89-105.
- Chersan, I-C. (2019). Audit Quality and Several of its Determinants. *Journal of Audit Financiar*, 1(17), 93-115.
- Choi, J. H., Kim, J. B., Liu, X. & Simunic, D. A. (2008), Audit Pricing, Legal Liability Regimes, and Big 4 Premiums: Theory and Cross-country Evidence. *Contemporary Accounting Research*, 25, 55-99.
- Choi, J.H., Kim, C., Kim, J.B. & Zang, Y. (2010). Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 73-97.

- Craswell, A.T., Francis, J.R. & Taylor, S. (1995). Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics*, 20(3), 297-322.
- Datar, S.M., Feltham, G.A & Hughes, J.S. (1991). The Role of Audits and Audit Quality in Valuing New Issues. *Journal of Accounting and Economics*, 14 (1), 3-49.
- DeAngelo, L. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 297-322.
- Dechow, P. & Dichev, I. (2002). The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors. *The Accounting Review*, 77, 35-59.
- DeFond, M. L., Wong, T. J. & Li, S. H. (2000). The impact of improved auditor independence on audit market concentration in China. *Journal of Accounting and Economics*, 28, 269-305.
- Defond, M., Eriksen, D.H. & Zhang, J. (2017). Comment and Response to “Do Client Characteristics Really Drive the Big N Audit Quality Effect? New Evidence from Propensity Score Matching”. *Management Science*, 63(11), 3531-3997.
- Defond, M. & Zhang, J. (2014). A Review of Archival Auditing Research. *Journal of Accounting and Economics*, 58, 275-326.
- Ding, Y., Zhang, H. & Zhang, J. (2007). Private vs. state ownership and earnings management: Evidence from Chinese listed companies. *Corporate Governance*, 15, 223-238.
- El-Dyasty, M.A. & Elamer, A.A. (2020). The effect of auditor type on audit quality in emerging markets: Evidence from Egypt. *International Journal of Accounting & Information Management*, 29(1), 4-66.
- Eshleman, J.D. & Guo, P. (2014). Do Big 4 Auditors Provide Higher Audit Quality after Controlling for the Endogenous Choice of Auditor? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33 (4), 197-219.
- Farber, D. (2005). Restoring Trust after Fraud: Does Corporate Governance Matter? *The Accounting Review*, 80(2), 539-561.
- Francis, J.R. (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125-152.
- Francis, J.R. & Yu, M.D. (2009). Big 4 Office Size and Audit Quality. *The Accounting Review*, 84(5), 1521-1552.
- Francis, J.R., Edward, L., Maydew, L. & Charles Sparks, H. (1999). The Role of Big 6 Auditors in the Credible Reporting of Accruals. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18(2), 17-34.
- Francis, J.R. & Wang, D. (2008). The Joint Effect of Investor Protection and Big 4 Audits on Earnings Quality around the World. *Contemporary Accounting Research*, 25(1), 157-191.
- Gul, F.A., Sami, H. & Zhou, H. (2009). Auditor disaffiliation program in China and auditor independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 29-51.

- HassasYeganeh, Y. & Azinfar, K. (2010). Relationship between Audit Quality and Auditor Size. *Accounting and Auditing Review*, 17(3), 85-98. (in Persian)
- Hesarzadeh, R. (2022). The Impact of Corporate Social Responsibility on Regulatory Comment Letters: Evidence from Iran. *Spanish Accounting Review*, 25(1), 58-75.
- Huang, T.C., Lin, Y.H. & Hairston, S. (2019). Is there an association between accounting firm ranks and audit quality? An examination of the top 100 accounting firms in China. *International Journal of Auditing*, 2(23), 204-230.
- IASB (2008). *Exposure Draft on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*. London.
- Johnson, L. E., Davies, S. P. & Freeman, R. J. (2002). The effect of seasonal variations in auditor workload on local government audit fees and audit delay. *Journal of Accounting and Public Policy*, 21, 395-422.
- Khurana, I. & Raman. K. (2004), Litigation Risk and the Financial Reporting Credibility of Big 4 versus non-Big 4 Audits: Evidence from Anglo-American Countries. *The Accounting Review*, 79(2), 473-495.
- Kim, J.B., Chung, R. & Firth, M. (2003). Auditor conservatism, asymmetric monitoring, and earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 20(2), 323-359.
- Kothari, S.P., Leone, A.J. & Wasley, C. (2005). Performance-Matched Discretionary Accruals. *Journal of Accounting and Economics*, 39(1), 163-197.
- Lawrence, A., Minutti-Meza, M. & Zhang, P. (2011). Can Big 4 versus non-Big 4 Difference in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics. *The Accounting Review*, 86 (1), 259-286.
- Lennox, C. & Pittman, J. (2010). Auditing the auditors: Evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms. *Journal of Accounting and Economics*, 49, 84-103.
- Li, C., Song, F.M. & Wong, S.M.L. (2008). A Continuous Relation between Audit Firm Size and Audit Opinions: Evidence from China. *International Journal of Auditing*, 12(2), 111-127.
- Lin, Z.J., Liu, M. & Wang, Z. (2008). Market Implications of the Audit Quality and Auditor Switches: Evidence from China. *Journal of International Financial Management Accounting*, 20(1), 35-78.
- Macve, R. (2020). Perspectives from mainland China, Hong Kong and the UK on the development of China auditing firms: implications and a research agenda. *Accounting and Business Research*, 50(7), 641-692. DOI: 10.1080/00014788.2020.1736494
- Mashayekhi, B. & Mashayekh, S. (2008). Development of accounting in Iran. *The International Journal of Accounting*, 43(1), 66-86.
- McNichols, M. F. (2000). Research design issues in earnings management studies. *Journal of Accounting and Public Policy*, 19, 313-345.

- Mehrani, S., Moradi, M., Nakhaei, M. & Motmaen, M. (2013). The Role of Auditor Characteristics in Earnings Quality. *Journal of Financial Accounting Research*, 5(2), 93-108. (in Persian)
- Moayedi, V. & Aminfard, M. (2012). Iran's post war financial system. *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Managemnt*, 5(3), 264-281.
- Mohammadrezaei, F. & Yahyaei, M. (2016). Restatement in financial statements: investigating SEO classification of auditors. *Journal of Audit Science*, 16(64), 171-188. (in Persian)
- Mohammadrezaei, F. & Faraji, O. (2019). The Dilemma of Audit Quality Measuring in Archival Studies: Critiques and Suggestions for Iran's Research Setting. *Accounting and Auditing Review*, 26(1), 87-122. (in Persian)
- Mohammadrezaei, F. & Mehrabanpour, M. (2016). Audit Firms Ranking and Audit Opinions: Evidence from Iran. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 5(17), 65-77. (in Persian)
- MohammadRezaei, F., Mohd Saleh, N. & Ahmed, K. (2018). Audit Firm Ranking, Audit Quality and Audit Fees: Examining Conflicting Price Discrimination Views. *The International Journal of Accounting*, 53(4), 295-313.
- MohammadRezaei, F., Mohd-Saleh, N., Jaffar, R. & Sabri, M.S. (2016). The effects of audit market liberalization and auditor type on audit opinions: The Iranian experience. *International Journal of Auditing*, 20(1), 87-100.
- Mohammadrezaei, F. & Yaghoubej, A. (2016). Auditor size and audit quality: Theoretical critique, method critique and suggestions. *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 9(34), 31-59. (in Persian)
- Moradi, M., Salehi, M. & Shirdel, J. (2011). An Investigation of the Relationship between Audit Firm Size and Earning Management in Quoted Companies in Tehran Stock Exchange. *African Journal of Business Management*, 5 (8), 3345-3353.
- Nonahal Nahr, A., Jabbarzadeh Kangarluei, S., Pourkarim, Y. (2010). The Relationship between Auditor Quality and Accrual Reliability. *Accounting and Auditing Review*, 17(3), 55-70.
- Palmrose, Z.V. (1988). Audit Fee and Auditor Size: Further Evidence. *Journal of Accounting Research*, 24(1), 97-110.
- Rahmani, H. & Talebnia, Gh. (2013). Relationship between auditor type and audit opinion with earning management proxy. *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 5(19), 23-42. (in Persian)
- Ramazan Ahmadi, M., Jamali, K. & Karamshahi, B. (2014). Economic consequences Qualified audit opinions on the listed companies in Tehran Stock Exchange. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 4, 67-76. (in Persian)
- Rosenbaum, P. & Rubin, D. (1983). The Central Role of the Propensity Score in Observational Studies for Causal Effects. *Biometrika*, 70(1), 41-55.
- Semba, H.D. & Kato, R. (2019). Does Big N matter for audit quality? Evidence from Japan. *Asian Review of Accounting*, 27(1), 2-28.

- Sundgren, S. (2009). Perceived audit quality, modified audit opinions and the likelihood of liquidating bankruptcy among financially weak firms. *International Journal of Auditing*, 13, 203–221.
- Teoh, S. H., Welch, I. & Wong, T. J. (1998). Earnings management and the long-run market performance of initial public offerings. *Journal of Finance*, 53, 1935–1974.
- Trueman, B. & Titman, S. (1998). An explanation for accounting income smoothing. *Journal of Accounting Research*, 26 (1), 127-139.
- US Treasury, (2008). *Final Report of the Advisory Committee on the Auditing Profession to the USD epartment of the Treasury*. The Department of the Treasury.
- Wang, Q., Wong, T.J. & Xia, L. (2008). State ownership, the institutional environment, and auditor choice: Evidence from China. *Journal of Accounting and Economics*, 46, 112-134.
- Watts, R. & Zimmerman, J. (1981). Auditors and the determination of accounting standards. *Working Paper*. University of Rochester.
- Xu, Y., Carson, E., Fargher, N. & Jiang, L. (2013). Responses by Australian Auditors to the Global Financial Crisis. *Accounting and Finance*, 53 (1), 301–338.
- Zhan, J., Her, Y. W. & Chen, K. (2020). Audit quality and audit size: Evidence from auditor mergers in China. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 31(3), 170-184.