

بررسی ارتباط بین اندازه موسسه حسابرسی، تعداد صاحبکاران

موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی

دکتر پرویز پیری

استادیار گروه حسابداری دانشگاه ارومیه

امیر شیخ محمدی (نویسنده مسئول)

دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه ارومیه

نعمت اله جوادی^۱

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات تهران، کارشناس فنی دیوان محاسبات کشور

چکیده: هدف این مقاله، بررسی رابطه اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۵-۱۳۸۹ می باشد. بدین معنی که آیا اندازه موسسه حسابرسی عامل تعیین کننده و با اهمیتی برای کیفیت حسابرسی است یا خیر؟ برای آزمون تجربی متغیرها، کیفیت حسابرسی به وسیله ارقام تعهدی غیر عادی بی علامت براساس مدل های بال - شیواکمار و کوتاری اندازه گیری و اندازه موسسه نیز، از طریق تعداد صاحبکاران استخراج شده است و نتایج با تنها موسسه بزرگ حسابرسی در ایران یعنی سازمان حسابرسی بررسی شده است. در این مطالعه، برای آزمون فرضیه ها، از داده های تابلویی استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می دهد اندازه موسسه حسابرسی رابطه منفی معناداری با کیفیت حسابرسی دارد. این ارتباط منفی نشان می دهد موسسات حسابرسی بزرگ و دارای تعداد صاحبکار بالا، در مقایسه با موسسات حسابرسی کوچک و دارای تعداد صاحبکار کم از کیفیت حسابرسی پایین تری برخوردارند.

واژه های کلیدی: کیفیت حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی، اقلام تعهدی غیر عادی

۱. مقدمه

به دنبال رسوایی های مالی شرکت ها و بحرانهای مالی طی دو دهه اخیر، انگشت اتهام تا حدودی به سمت حسابرسان و کیفیت حسابرسی نشانه رفته است. در ایران نیز پس از کشف تقلب بانکی ۱۳۹۰، برخی کارشناسان ادعای شکست حسابرسی را مطرح کردند (حساس یگانه، ۱۳۹۱). در پاسخ به این رویدادها، از یک طرف، قانون گذاران تغییراتی را در دستور کار قرار دارند. قانون ساربنز آکسلی^۲ (۲۰۰۲) در ایالات متحده وضع شد تا به بی نظمی های گزارشگری مالی سر و سامان دهد و تحولاتی در زمینه حاکمیت شرکتی انگلستان رخ داد. از طرف دیگر، سیاست گذاران بار دیگر بر روی اهمیت حسابرسی مؤثر و کارا به عنوان یکی از مؤلفه های کلیدی بازارهای سرمایه کارا تاکید نمودند و تلاش هایی را برای شناسایی محرک های کلیدی کیفیت حسابرسی انجام دادند. برای نمونه، در سال ۲۰۰۷، کمیته مشورتی حرفه حسابرسی^۳ در ایالات متحده به منظور مشورت دهی به اداره خزانه داری این کشور در خصوص حرفه حسابرسی تأسیس شد. شورای گزارشگری مالی^۴ انگلستان در سال ۲۰۰۸ گزارشی را با عنوان "چارچوب کیفیت حسابرسی" منتشر کرد. خزانه داری استرالیا گزارش "کیفیت حسابرسی در استرالیا- یک مرور راهبردی" را در سال ۲۰۱۰ منتشر نمود. این تحولات حکایت از نارضایتی از اثربخشی حاکمیت شرکتی، کیفیت حسابرسی و نقش حسابرسان و حسابرسی دارد (کیلگور و همکاران، ۲۰۱۱).

صورت های مالی حسابرسی شده به وسیله حسابرسان مستقل، وسیله بسیار مناسبی در انتقال اطلاعات قابل اتکاست. حسابرس مستقل، شایسته ترین شخص برای اظهار نظر درباره قابلیت اعتماد گزارش های مالی واحد اقتصادی است. شایستگی حسابرس به این دلیل است که وی فردی مستقل بوده و حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی انجام می دهد تا اطمینان یابد که اقلام صورت های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است. بنابراین، حسابرس به ادعاهایی اعتبار می دهد که توسط شخص دیگری در قالب صورت های

^۲ - Sarbanes -Oxley(SOX) Act

^۳ - Advisory Committee on the Auditing Profession

^۴ - Financial Reporting Council(FRC)

مالی تهیه شده است و بدین وسیله قابلیت اتکای اطلاعات به کار رفته در تصمیمات اقتصادی را افزایش می دهد (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹).

۲. بیان مساله

در دنیای واقعی، دریافت ها و پرداختهای نقدی در دوره هایی اتفاق می افتد که معمولاً با زمان وقوع معاملات و رویدادهای ایجاد کننده آن ها متفاوت است و همین امر باعث می شود تا استفاده از ارقام تعهدی (فرض تعهدی) برای اندازه گیری نتایج عملکرد واحد تجاری، بهتر از اندازه گیری خالص دریافتهای نقدی شود. اما مسئله این است که ارقام تعهدی برخلاف ارقام نقدی با درجه ای از ابهام همراه هستند که باعث کاهش قابلیت اتکای آنها می شود (محمدزادگان، ۱۳۸۵). اما در این میان، با توجه به مسئله تضاد منافع بین مالکیت و مدیریت، ارقام تعهدی ارایه شده در صورت های مالی می تواند به وسیله مدیران دستکاری شده و قابلیت اتکای آنها زیر سؤال رود. با توجه به مباحث مطرح شده، این سوال مطرح شود که چگونه می توان از سرمایه گذاران در برابر دستکاری ارقام صورت های مالی حمایت کرد؟ یکی از راه های مؤثر در کنترل دستکاری ارقام تعهدی توسط مدیریت و اعمال نظرهای مدیریت در انتخاب رویه های حسابداری، فرایند حسابرسی است (ابراهیمی کردلر، ۱۳۸۷).

استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، صورت های مالی را به عنوان ارائه های مدیریت توصیف می کنند. از آنجایی که مدیران نیز بخشی از گروههای ذینفع هستند این احتمال وجود دارد که ارائه های آنها مغرضانه باشد (شین، ۱۹۹۴). بنابراین، حسابرسان مستقل نقش ناظرانی را عمل خواهند کرد که در کاهش این غرض ورزی ها می کوشند. مدیران تاثیر قابل ملاحظه ای در استخدام، ابقا و تغییر حسابرسان دارند. مدیران با بهره گیری از این تاثیر قادرند حسابرسانی را انتخاب کنند که اظهار نظر مطلوب و دلخواه مدیریت را صادر می کنند تا بدین وسیله منافع خود را به حداکثر برسانند (لنوکس^۵، ۱۹۹۸). این تاثیر مدیریتی منجر به فرسایش کیفیت حسابرسی می شود و عواملی را ایجاد می کند که ممکن است به شکست حسابرسی منتهی شود.

^۵ - Lennox

با توجه به نقش کنترلی و اعتباردهی حسابرسی و وجود سطوح متفاوت کیفیت مؤسسات حسابرسی از یک سو و همچنین وجود انگیزه ها و مسایل مختلف در تهیه و ارائه اطلاعات و گزارش های مالی به وسیله مدیریت از سویی دیگر، در این تحقیق، اقلام تعهدی غیر عادی را نماینده ای برای کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شده و آثار متغیر های مستقل (تعداد صاحبکاران موسسه حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی) بر کیفیت حسابرسی، مورد بررسی قرار می گیرد.

۳. مبانی نظری تحقیق

حسابرسی از طریق اعتباردهی به صورتهای مالی، عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش می دهد که بین مدیران و سهامداران شرکت وجود دارد. به دو دلیل انتظار می رود، بین بزرگی اقلام تعهدی اختیاری و ریسک ذاتی حسابرسی، رابطه مثبت وجود داشته باشد؛ اول، با فرض فرصت طلبی مدیریتی، اقلام تعهدی ایزاری در دست مدیریت برای مدیریت سود گزارش شده هستند و مدیران اقلام تعهدی را به نفع خود دستکاری می کنند، دوم اینکه، اقلام تعهدی مشکلی برای حسابرسی محسوب می شوند که با حسابهای پرریسک مثل حسابهای دریافتنی و موجودی ها مرتبط است (فردیدیناند، ۱۹۹۸).

در سطح جامعه این تصور وجود دارد که تأیید کیفیت حسابرسی توسط محیط اقتصادی، برای تداوم فعالیت بلندمدت مؤسسات حسابرسی بسیار حیاتی است و آینده حرفه حسابرسی تا حد قابل ملاحظه ای به کیفیت ستانده فرآیند حسابرسی بستگی دارد. همچنین، ادعا می شود که کیفیت، مؤلفه اساسی برای بازی رقابت بین مؤسسات حسابرسی است (هریج، ۲۰۰۱).

از طرفی فرآیند اندازه گیری سود و نتیجه آن، نقش مهمی در اداره شرکت دارد و معمولاً کاربران صورتهای مالی، اهمیت زیادی برای آن قائل اند. از آنجا که محاسبه سود بنگاه اقتصادی، متأثر از روشهای برآوردی حسابداری است و تهیه صورتهای مالی به عهده مدیریت واحد تجاری است، ممکن است بنا به دلایل مختلف، مدیریت اقدام به مدیریت سود نماید (ناظمی، ۱۳۸۹).

۶ - Ferdinand

۷ - Herrbach

در واقع، تعریف واحدی از مدیریت سود وجود ندارد و پژوهشگران مختلف با توجه به اهداف خود، تعاریف مختلفی در این زمینه ارائه داده اند. اسکات^۸ (۲۰۰۹) مدیریت سود را "انتخاب سیاست ها و رویه های حسابداری برای نیل به اهداف ویژه" تعریف می کند. این سیاست ها به دو طبقه: یکی انتخاب روشهای حسابداری، مثل روش خط مستقیم استهلاک یا روش (FIFO) برای ارزیابی موجودیها و... طبقه دیگر، مربوط به ارقام تعهدی اختیاری تقسیم می گردند، مثلاً هزینه های برآوردی تضمین محصولات، ذخیره مطالبات مشکوک الوصول، ذخیره کاهش ارزش موجودی ها و... (اسکات، ۲۰۰۹).

از حسابرس انتظار می رود، رویه های حسابداری سؤال برانگیز و خطاهای بااهمیت و موارد خلاف را گزارش نماید. در واقع این مسئله، شایستگی حرفه ای و استقلال حسابرس را خاطر نشان می سازد. احتمال کشف موارد نقض قرارداد توسط حسابرس، به شایستگی حسابرس و احتمال گزارش موارد نقض کشف شده، به استقلال وی بستگی دارد. حمایت بازار از حسابرس و در واقع تقاضا برای خدمات حسابرسی، تا زمانی تداوم می یابد که وی قادر به کشف و گزارش موارد نقض قرارداد باشد (واتز و زیمرمن^۹، ۱۹۸۶).

کیفیت حسابرسی در استانداردهای حسابرسی این گونه استنباط می شود: صدور گزارش حسابرسی مناسب در خصوص رعایت اصول حسابداری پذیرفته شده همگانی توسط صاحبکار. از تعریف هایی که بسیار به آن استناد می شود تعریف دی آنجلو^{۱۰} (۱۹۸۱) است. وی کیفیت حسابرسی را "سنجش و ارزیابی بازار از توانایی حسابرسی در کشف تحریف های با اهمیت و گزارشگری تحریفات کشف شده" تعریف کرده است. همچنین دی آنجلو تأکید کرده که حسابرسی که موارد نادرست را کشف و گزارش نماید، حسابرس مستقل به معنای واقعی کلمه است. بنابراین طبق تعریف او، کیفیت حسابرسی، افزایش توانایی حسابرسی در کشف تحریفات حسابداری و ارزیابی توانایی و استقلال حسابرس توسط بازار است. تیتمن و ترومن (۱۹۸۶) کیفیت حسابرسی را به عنوان صحت اطلاعاتی تعریف کردند که حسابرس به سرمایه گذاران ارائه می دهد. دیوید سان و نئو^{۱۱} (۱۹۹۳) تعریف متفاوتی از کیفیت حسابرسی ارائه کردند:

^۸ - Scott

^۹ - Watts and Zimmerman

^{۱۰} - DeAngelo

^{۱۱} - Davidson and Neu

کیفیت حسابرسی به توانایی حسابرسی در کشف و رفع تحریف های با اهمیت و دستکاری در سود خالص گزارش شده مربوط می شود (حساس یگانه و آذی نفر ۱۳۸۹).

منطقی است که پیش بینی نماییم احتمال کشف رویه های حسابداری سؤال برانگیز، توسط حسابرسان با کیفیت بالا در مقایسه با حسابرسان با کیفیت پایین، بیشتر است. از آنجا که در بسیاری از تحقیقات، از اندازه موسسات حسابرسی به عنوان شاخص کیفیت حسابرسی استفاده شده است، پیش بینی می شود مدیریت سود در شرکت هایی با حسابرسان با کیفیت پایین (موسسات حسابرسی کوچک)، بیشتر از شرکت های با حسابرسان با کیفیت بالا (موسسات حسابرسی بزرگ)، رخ دهد، از طرفی با توجه به اینکه در بیشتر تحقیقات حسابرسی در ایران به پشتوانه تحقیقات خارجی و اثبات کیفیت حسابرسی بالای موسسات بزرگ نسبت به موسسات کوچک در تحقیقات خارجی، کیفیت حسابرسی موسسات بزرگ (سازمان حسابرسی) را نسبت به موسسات کوچک بالا در نظر می گیرند، در این پژوهش این رابطه در ایران مورد بررسی قرار می گیرد. در این راستا، پیرو بیشتر تحقیقات صورت گرفته، میزان اقلام تعهدی غیر عادی را نماینده ای برای کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی در نظر گرفتیم.

۴. پیشنهاد تحقیق

مهمترین تحقیقات انجام شده در رویکرد عرضه کیفیت حسابرسی، مطالعه تاثیر اندازه موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی است. بسیاری از این تحقیقات حکایت از رابطه مثبت بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی دارد. دی آنجلو (۱۹۸۱) معتقد است که موسسه های حسابرسی بزرگتر، انگیزه قوی تری برای ارائه حسابرسی با کیفیت بالاتر دارند. زیرا موسسه های بزرگتر علاقه مند هستند که شهرت بهتری در بازار به دست آورند و از آنجا نگران از دست دادن مشتری هستند که تعداد مشتریان آنها زیاد است. تصور بر این است که چنین موسساتی به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمون های مختلف، خدمات حسابرسی را با کیفیت بالاتری ارائه می کنند.

براساس مطالعات دوپاچ و سیمونیچ^{۱۲} (۱۹۸۲)، کیفیت حسابرسی، تابعی از تعداد رویه های حسابرسی انجام شده و تعداد حسابرسان است و موسسات حسابرسی بزرگ به طور واضح

^{۱۲} Dupuch and Simunic

منابع بیش تری را برای هدایت آزمون های حسابرسی دارند. به هر حال، به کارگیری منابع برای بالا بردن کیفیت حسابرسی از قابلیت استفاده منابع مهم تر است.

نیو و دیویدسون (۱۹۹۳) نشان دادند که موسسه های حسابرسی بزرگ، مشتریان بزرگ تری دارند، از این رو، توقع بازار برای کشف تحریفات موجود در صورت های مالی از حسابرسان افزایش می یابد. آنها بیان می کنند که اکثر پژوهش های تجربی کیفیت حسابرسی محصول این فرض هستند که حسابرسان بزرگتر (دارای نام تجاری) در مقام مقایسه با حسابرسان کوچک تر (فاقد نام تجاری) توانایی نظارت بیش تری را دارند.

دیویدسون و نئو (۱۹۹۳) ادعا می کنند هنگامی که حسابرسان با کیفیت تر (کم کیفیت تر) انتخاب می شود، مدیران توانایی کم تری (بیش تری) برای دستکاری سود به منظور تحقق سود پیش بینی شده دارند. آنان استدلال می کنند که مدیران برای حداقل کردن تفاوت بین سود پیش بینی شده و سود گزارش شده انگیزه دارند و از اقلام تعهدی و سایر رویه های حسابداری احتیاطی برای دستکاری سود گزارش شده و برای کمینه کردن این تفاوت استفاده می کنند.

جئونگ و رو^{۱۳} (۲۰۰۴) به بررسی رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی و اقلام تعهدی اختیاری بر روی شرکتهای کره ای پرداختند و دریافتند که بین اقلام تعهدی اختیاری گزارش شده توسط شرکتهایی که به وسیله موسسات بزرگ حسابرسی رسیدگی شده اند و شرکتهایی که به وسیله سایر موسسات دیگر رسیدگی شده اند، تفاوت معناداری وجود ندارد. همچنین، آنها به تفاوت معناداری بین اقلام تعهدی اختیاری گزارش شده پس از تغییر موسسه حسابرسی از موسسات بزرگ به موسسات غیر بزرگ یا بالعکس دست نیافتند.

باود و ویلکینز^{۱۴} (۲۰۰۴) دو پژوهشگر بلژیکی آثار اندازه مؤسسه حسابرسی را بر کیفیت حسابرسی به آزمون گذاشتند و برای اندازه حسابرسی، عواملی چون سهم بازار حسابرس، تعداد صاحبکاران مؤسسه حسابرسی و ... قرار دادند. در نهایت نتایج پژوهش های ایشان نشان داد، رابطه معناداری بین اندازه حسابرس و کیفیت حسابرسی وجود ندارد.

^{۱۳} - Jeong and Rho

^{۱۴} - Bauwhede and Willekens

هنوک^{۱۵} (۲۰۰۵) در پژوهش خود به بررسی رابطه بین کیفیت خدمات مؤسسات حسابرسی و اندازه حسابرس پرداخت و پی برد مؤسسات حسابرسی بزرگ همیشه خدمات بهتری نسبت به مؤسسات کوچکتر ارائه نمی دهند.

چانتائو و همکاران^{۱۶} (۲۰۰۷) در پژوهش خود به تجزیه و تحلیل شناخت (درک) بازار سهام از کیفیت حسابرسی میان تعدادی از مؤسسات حسابرسی کوچک در بازار حسابرسی چین پرداختند. این پژوهشگران دریافتند رابطه مثبت بین اندازه مؤسسه حسابرسی و درک سرمایه گذار از کیفیت سودآوری وجود دارد. نتایج پژوهش چانتائو و همکاران (۲۰۰۷) نشان داد اندازه های مختلف مؤسسات حسابرسی روی کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است.

کانستیتینوس و کلایو^{۱۷} (۲۰۰۸) به آزمون اثر تلاش های حسابرسی بر مدیریت سود پرداختند در این بررسی، از پایگاه منحصر به فرد، اطلاعات ساعات کار ۹۷۳۸ حسابرسی انجام شده در یونان برای دوره ۱۹۹۴ تا ۲۰۰۲ بدست آمده است. نتایج نشان می دهد وقتی که ساعات کاری حسابرسی پایین است: (۱) اقلام تعهدی غیر عادی بیشتر مثبت هستند تا منفی (۲) اقلام تعهدی غیر عادی مثبت، هنگامت هستند، و (۳) برای مدیریت سود شرکت ها احتمال بالایی وجود دارد. آنها اشاره می کنند با توجه به نتایج، ساعات کاری پایین حسابرسی زمینه ای برای قادر ساختن مدیران برای گزارش سود بیشتر است.

جری و مایکل^{۱۸} (۲۰۰۹) ارتباط حجم کاری بالا و کیفیت حسابرسی را بررسی کردند. نتایج سازگار است با این موضوع که حجم کاری بالا کیفیت حسابرسی بالایی را ایجاد می کند. به طور خاص، این مهم، برای موسسات بزرگتر برای رسیدن به کسب و کار موفق بسیار محتمل است و صاحبکاران موسسات بزرگ انگیزه ی کمتری به مدیریت سود نشان می دهند. آنان اشاره می کنند که اگر چه شواهد قابل قبولی مبنی بر بالا بودن کیفیت حسابرسی در موسسات حسابرسی بزرگتر، وجود دارد این به این معنی نیست که ادعا کنیم در موسسات کوچکتر کیفیت حسابرسی پایین وجود دارد.

^{۱۵} - Henock

^{۱۶} - Chuntao et al

^{۱۷} - Constantinos and Clive

^{۱۸} - Jere and Michael

چن و هسو^{۱۹} (۲۰۰۹) برای بررسی اینکه آیا ارتباط مثبتی بین اندازه حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد و بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی را از سرمایه انسانی (تحصیلات، تجربه، گواهی، آموزش، تلاش) استخراج کردند و اندازه حسابرسی را در سه سطح (بزرگ، متوسط، کوچک) تجزیه کردند. آنها یافتند که رابطه مثبتی بین اندازه حسابرسی و کیفیت حسابرسی موسسات بزرگ حسابرسی نسبت به موسسات کوچک حسابرسی وجود دارد، اما این تفاوت در مورد موسسات حسابرسی متوسط نسبت به کوچک صدق نمی کند. همچنین آنها بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی موسسات بزرگ حسابرسی نسبت به موسسات کوچک حسابرسی رابطه مثبت بالایی یافتند، اما این موضوع بین موسسات حسابرسی متوسط و کوچک تفاوتی ندارد. در هر صورت شواهد تجربی آنها از اندازه حسابرسی به عنوان مبنایی برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی حمایت می کند و نشان می دهد که موسسات بزرگ حسابرسی با کیفیت حسابرسی بالا، حق الزحمه اضافی دارند.

جونگ و همکاران^{۲۰} (۲۰۰۹) از نمونه بزرگی از شرکتهای صاحبکار حسابرسی در ایالات متحده برای دوره ۲۰۰۰-۲۰۰۵ استفاده کردند، آنها رابطه اندازه موسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی و قیمت گذاری حسابرسی را بررسی کردند. در این تحقیق کیفیت حسابرسی از طریق ارقام تعهدی غیر عادی و اندازه موسسه از دو طریق (۱) تعداد صاحبکاران هر موسسه و (۲) جمع حق الزحمه های کسب شده توسط هر موسسه اندازه گیری شده است. نتایج نشان می دهد که پس از کنترل اندازه موسسه حسابرسی در سطح ملی و تخصص صنعت در سطح موسسه، اندازه موسسه ارتباط مثبت با اهمیتی با کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی دارد، این ارتباط مثبت از این نظریه حمایت می کند که موسسات حسابرسی بزرگ در مقایسه با موسسات حسابرسی کوچک، کیفیت حسابرسی بالایی دارند و این تفاوت کیفیت در بازار برای خدمات حسابرسی دارای ارزش است.

کام^{۲۱} (۲۰۰۹) در تحقیقی ارتباط شرکت ها با فرصت های سرمایه گذاری بالا را با کیفیت حسابرسی بالا و این مهم را مورد بررسی قرار داد که آیا این ارتباط منتج به احتمال پایینی برای مدیریت سود می شود. شرکتی با فرصت سرمایه گذاری بالا می تواند متقاضی کیفیت

^{۱۹} -Chen and Hsu

^{۲۰} - Jong et al

^{۲۱} -kam

بالای حسابرسی برای جلوگیری از مدیریت سود باشد، از طرفی حسابرسان ۵ موسسه بزرگ به دلیل بالا بودن خطر از دست دادن استقلال حسابرسی، کیفیت حسابرسی بالایی را ایجاد خواهند کرد که محدود کننده ای برای مدیریت سود شرکتهایی است، که فرصت های سرمایه گذاری بالایی دارند. نتایج تحقیق به شرح زیر بدست آمده است: اول اینکه شرکت ها با فرصت سرمایه گذاری بالا انگیزه زیادی به استفاده از حسابرسی مؤسسات پنج بزرگ نسبت به شرکت های با فرصت سرمایه گذاری پایین دارند و دوم اینکه شرکت ها با فرصت سرمایه گذاری بالا، تمایل زیادی برای ارائه اقلام تعهدی اختیاری دارند، این رابطه وقتی پایین است که حسابرسان آنها یکی از پنج موسسه بزرگ باشد.

جف و همکاران^{۲۲} (۲۰۱۰)، کیفیت حسابرسی ۴ موسسه بزرگ حسابرسی و مؤسسات حسابرسی درجه دو را برای دوره ۲۰۰۳-۲۰۰۶ مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق آنها نشان می دهد سطح اقلام تعهدی غیر عادی صاحبکارانی که توسط چهار موسسه بزرگ حسابرسی شده اند با صاحبکارانی مشابه است که توسط حسابرسان درجه دو حسابرسی شده اند.

الستیر و همکاران^{۲۳} (۲۰۱۱) به مطالعه این موضوع پرداختند که آیا می توان تفاوت کیفیت حسابرسی چهار موسسه بزرگ در مقابل چهار موسسه غیر بزرگ را به مشخصات صاحبکاران نسبت داد؟ در این بررسی از موضوعات کیفیت حسابرسی، اقلام تعهدی اختیاری، هزینه حقوق صاحبان سهام پیش بینی شده و صحت پیش بینی تحلیلیگر استفاده شده است. نتایج نشان می دهد که تفاوت در این موارد بین چهار موسسه بزرگ و چهار موسسه غیر بزرگ حسابرسان تا حد زیادی با خصوصیات صاحبکاران و به طور خاص با اندازه صاحبکار منطبق است.

حساس یگانه و آذین فر (۱۳۸۹) در ایران رابطه اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی را بررسی کردند، به همین منظور مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در زمره مؤسسات حسابرسی کوچک و سازمان حسابرسی به دلیل کارکنان زیاد و قدمت بیشتر در زمره حسابرس بزرگ قرار گرفته است. تجزیه و تحلیل های آماری صورت گرفته در این

^{۲۲} - Jeff et al

^{۲۳} - Alastair et al

پژوهش، مبین رابطه معنادار و معکوس کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرسی (مؤسسه حسابرسی) است.

۵. روش تحقیق

این پژوهش، از دیدگاه تقسیم بندی تحقیقات بر حسب هدف، تحقیقی کاربردی است، زیرا هدف تحقیقات کاربردی، توسعه دانش عملی در زمینه خاص است. به عبارت دیگر، تحقیقات کاربردی به سمت کاربرد عملی دانش هدایت می شوند.

از سوی دیگر، براساس چگونگی جمع آوری داده ها، این تحقیق توصیفی (غیر آزمایشی) است. اجرای تحقیقات توصیفی می تواند صرفاً برای شناخت بیشتر شرایط موجود یا به منظور یاری رساندن به فرایند تصمیم گیری باشد. با توجه به دسته بندی های مختلف تحقیقات توصیفی، تحقیق حاضر از نوع همبستگی خواهد بود.

۵-۱. متغیرهای تحقیق

۵-۱-۱. متغیر وابسته

کیفیت حسابرسی: دی آنجلو کیفیت حسابرسی را ارزیابی و استنباط بازار از احتمال اینکه حسابرسی ۱. موارد تحریفات با اهمیت در صورت های مالی یا سیستم حسابداری صاحبکار را کشف کند و ۲. تحریف بااهمیت کشف شده را گزارش کند، قلمداد کرده است. دیوید سان و نئو (۱۹۹۳) تعریف متفاوتی از کیفیت حسابرسی ارائه کردند: از دیدگاه آنان کیفیت حسابرسی به توانایی حسابرسی در کشف و رفع تحریفهای با اهمیت و دستکاری در سود خالص گزارش شده مربوط می شود. در این تحقیق، کیفیت حسابرسی بوسیله ارقام تعهدی غیر عادی سنجیده شده است که می توان گفت به تعریف دیویدسون و نئو نزدیکتر است.

ارقام تعهدی غیر عادی (DA): زمان تحقق و وقوع درآمدها و هزینه های شرکت، اغلب متفاوت از زمان دریافت ها و پرداخت های نقدی آنها است، ارقام تعهدی در نتیجه این تفاوت ایجاد و گزارش می شوند (دجو و دیچو، ۲۰۰۲). بخشی از ارقام تعهدی که تحت اختیار و کنترل مدیریت قرار دارد و مدیریت از طریق دستکاری آن اقدام به مدیریت سود مینماید ارقام

تعهدی غیر عادی (اختیاری) می باشد. این بخش از اقلام تعهدی معمولاً حاصل کسر اقلام تعهدی عادی (غیر اختیاری) از جمع کل اقلام تعهدی است.

۵-۱-۲. متغیر های مستقل

اندازه موسسه حسابرسی (BIG): موسسات حسابرسی بزرگتر (دارای نام تجاری) حسن شهرت بالایی دارند و این حسن شهرت اعتبار حسابرس را بالا می برد و اعتبار حسابرس اطلاعاتی را از توانایی نظارت حسابرس و از این رو توانایی حسابرس برای تاثیر گذاردن بر کیفیت اطلاعات بدست می دهد. در بیشتر تحقیقاتی انجام شده در ایران سازمان حسابرسی به عنوان موسسه حسابرسی بزرگ و مابقی موسسات حسابرسی معتمد بورس به عنوان موسسات کوچک در نظر گرفته شده است (نمازی، ۱۳۹۰).

تعداد صاحبکار موسسه حسابرسی (OFSIZE): تعداد صاحبکاری که هر موسسه حسابرسی در طول سال مسئولیت حسابرسی آن را بر عهده داشته است. تعدد بالای صاحبکار موسسه حسابرسی می تواند نشان دهنده بزرگی موسسه حسابرسی باشد.

۵-۱-۳. متغیر های کنترلی

اندازه صاحبکار (LNTA): لگاریتم کل دارایی های صاحبکار می باشد که برای کنترل اثر اندازه صاحبکار بر کیفیت اقلام تعهدی گنجانده شده است (دچو و دیچو^{۲۴}، ۲۰۰۲).

نسبت ارزش دفتری به بازار (BTM): نسبت ارزش دفتری به بازار را برای کنترل ریسک و رشد شرکت قرار دادیم (نیکولاس و هریبر^{۲۵}، ۲۰۰۷).

اهرم (LEV): متغیر اهرم حاصل تقسیم کل بدهی بر کل دارایی است. شرکت های اهرمی بسیار قوی تر ممکن است انگیزه های بیشتری برای مدیریت سود داشته باشند. (بکر و همکاران^{۲۶} ۱۹۹۸؛ دیفوند و جیام بالوو^{۲۷} ۱۹۹۴).

^{۲۴} - DeChow & Dichev

^{۲۵} - Nichols & Hribar

^{۲۶} - Becker et al

^{۲۷} - DeFond & Jiambalvo

جریان های نقدی عملیاتی (CFO): جریان های نقدی عملیاتی است که بوسیله جمع دارایی ها در اول دوره کاهش ارزش داده شده است، این متغیر را برای کنترل ارتباط بالقوه بین ارقام تعهدی و جریان های نقدی قرار دادیم (کزنیک^{۲۸}؛ ۱۹۹۹؛ کوتری و همکاران^{۲۹} ۲۰۰۵).

۵-۲. فرضیه های تحقیق

در این تحقیق، دو فرضیه زیر مورد بررسی و آزمون قرار گرفته است:

فرضیه ۱: بین تعداد صاحبکاران حسابرس و کیفیت حسابرسی، اندازه گیری شده بوسیله ارقام تعهدی غیر عادی، رابطه معناداری وجود دارد.

$$|DA|_{jt} = \alpha_0 + \alpha_1 OFSIZE_{jt} + \alpha_2 BTM_{jt} + \alpha_3 CFO_{jt} + \alpha_4 LNTA_{jt} + \alpha_5 LEV_{jt} + \varepsilon_{jt}$$

فرضیه ۲: بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی، اندازه گیری شده بوسیله ارقام تعهدی غیر عادی، رابطه معناداری وجود دارد.

$$|DA|_{jt} = \alpha_0 + \alpha_1 BIG_{jt} + \alpha_2 BTM_{jt} + \alpha_3 CFO_{jt} + \alpha_4 LNTA_{jt} + \alpha_5 LEV_{jt} + \varepsilon_{jt}$$

۵-۳. مدل های تخمین متغیر های پژوهش

این تحقیق به دنبال پاسخ به این سوال است که آیا بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد یا خیر. برای آزمون تجربی، اندازه مؤسسه از دو راه مختلف اندازه گیری شده است: اولین اندازه، تعداد صاحبکار مؤسسه حسابرسی می باشد و دومین اندازه، سازمان حسابرسی به دلیل کارکنان زیاد و قدمت بیشتر در زمره حسابرس بزرگ و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در زمره حسابرس کوچک در نظر گرفته شده است. کیفیت حسابرسی بوسیله ارقام تعهدی غیر عادی بی علامت اندازه گیری شده است، یکی از دلایل انتخاب ارقام تعهدی غیر عادی به عنوان مبنایی برای کیفیت حسابرسی این است که ارقام تعهدی غیر عادی کیفیت اطلاعات حسابداری را در مفهوم کلی

^{۲۸} - Kasznik

^{۲۹} - Kothari et al

تر کنترل می کند(مایرز^{۳۰} و همکاران ۲۰۰۳). جوکا(۲۰۱۱)، الستیر و همکاران(۲۰۱۱)، جف و همکاران(۲۰۱۰) و جونگ و همکاران(۲۰۰۹) در تحقیقات خود ارقام تعهدی غیرعادی را به عنوان نماینده ای برای کیفیت حسابرسی در نظر گرفته اند. پیرو الستیر و همکاران(۲۰۱۱)، جونگ و همکاران(۲۰۰۹) و بسیاری از تحقیقات دیگر در این پژوهش قدر مطلق ارقام تعهدی غیر عادی به عنوان نماینده کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شده است.

اندازه گیری ارقام تعهدی غیر عادی یا اختیاری (DA) با استفاده از مدل جونز (۱۹۹۱) مستعد به خطا برآورد دچو و همکاران^{۳۱} (۱۹۹۵) است. برای کاهش این نگرانی، از دو مدل جایگزین برای اندازه گیری ارقام تعهدی غیر عادی استفاده شده است:

(۱) ارقام تعهدی غیر عادی، DA_1 ، به دست آمده توسط بال و شیواکمار^{۳۲} (۲۰۰۶)، مدلی که کنترلی است برای دقت نامتقارن بودن ارقام تعهدی در شناخت سود و زیان اقتصادی است.

(۲) ارقام تعهدی غیر عادی تعدیل شده بواسطه عملکرد شرکت، DA_2 ، با استفاده از روش کوتری و همکاران (۲۰۰۵).

DA_1 براساس مدل زیر برآورد شده است (بال و شیواکمار ۲۰۰۶):

$$ACCR_{jt}/A_{jt-1} = \beta_1 [1/A_{jt-1}] + \beta_2 [(\Delta REV_{jt} + \Delta REC_{jt})/A_{jt-1}] + \beta_3 [PPE_{jt}/A_{jt-1}] + \beta_4 [CFO_{jt}/A_{jt-1}] + \beta_5 DCFO_{jt} + \beta_6 [(CFO_{jt}/A_{jt-1}) * DCFO_{jt}] + \varepsilon_{jt}$$

$ACCR_{jt}$ = کل ارقام تعهدی شرکت t ، سال t ، از تفاوت سود قبل از ارقام غیر مترقبه و جریان نقدی حاصل از عملیات بدست می آید.

$$A_{jt-1} = \text{کل دارایی شرکت } t-1 \text{ سال}$$

$$\Delta REV_{jt} = \text{تغییر در فروش خالص شرکت } t \text{، سال } t$$

$$\Delta REC_{jt} = \text{تغییرات در مطالبات شرکت } t \text{، سال } t$$

^{۳۰} - Myers

^{۳۱} - Dechow et al

^{۳۲} - Ball and Shivaram

PPE_{jt} = ناخالص اموال، ماشین آلات و تجهیزات شرکت t سال

CFO_{jt} = جریان های نقدی حاصل از عملیات شرکت t سال

$DCFO_{jt}$ = یک متغیر دامی است، اگر CFO_{jt} منفی باشد متغیر برابر ۱ است، در غیر این صورت برابر صفر است.

و ε عبارت خطا است.

اولین اندازه ما از ارقام تعهدی غیر عادی یا اختیاری، DA_1 ، تفاوت بین ارقام تعهدی واقعی و ارزش های اختیار شده ارقام تعهدی از روی معادله است.

اندازه گیری دوم از ارقام تعهدی اختیاری، منظور DA_2 ، به شرح زیر محاسبه می شود (کوتری و همکاران ۲۰۰۵):

$$ACCR_{jt}/A_{jt-1} = \beta_1 [1/A_{jt-1}] + \beta_2 [(\Delta REV_{jt} + \Delta REC_{jt})/A_{jt-1}] + \beta_3 [PPE_{jt}/A_{jt-1}] + \varepsilon_{jt}$$

باقیمانده از معادله (۲)، DA_2 قبل از تعدیل برای عملکرد شرکت می باشد. کوتری و همکاران (۲۰۰۵) نشان می دهند که ارقام تعهدی غیر عادی تعدیل نشده به میزان قابل توجهی در ارتباط با عملکرد شرکت است. پیرو کوتری و همکاران (۲۰۰۵) ما هر مشاهده شرکت-سال را با بازده داراییهای (ROA) هر مشاهده مطابقت دادیم. سپس ارقام تعهدی غیر عادی تعدیل شده-عملکرد، یعنی DA_2 ، را با در نظر گرفتن تفاوت بین DA (قبل از تعدیل مبتنی بر عملکرد) و DA تطبیق شده-بازده دارایی شرکت محاسبه کردیم.

۶. روش های گرد آوری اطلاعات

منبع جمع آوری داده های مورد نیاز این تحقیق، صورت های مالی شرکت ها و گزارش حسابرسان مستقل است. داده های مورد نیاز این پژوهش از طریق بانک های اطلاعاتی رایانه-ای (نرم افزار ره آورد نوین) و مراجعه به سایت های اطلاعاتی جمع آوری شده است. داده های جمع آوری شده با استفاده از نرم افزار اکسل و پس از طبقه بندی لازم براساس متغیر های مورد بررسی وارد رایانه شده است. تجزیه و تحلیل نهایی به کمک نرم افزار Stata و Ewiev انجام شده است.

۷. جامعه آماری و نمونه آماری

شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ، جامعه آماری این تحقیق را تشکیل می دهند. جامعه آماری، با پنج شرط زیر مورد تعدیل قرار گرفت. شرکت هایی در جامعه آماری قرار گرفتند که شرایط زیر در مورد آنها صدق کند:

۱. سال مالی آنها به پایان اسفند، ختم شود،
۲. بین سالهای ۱۳۸۲ تا ۱۳۸۹ تغییر سال مالی نداشته باشند،
۳. اطلاعات مورد نیاز آنها در دسترس باشد،
۴. جزء شرکت های سرمایه گذاری و واسطه گری مالی نباشند.

با توجه به مجموعه شرایط فوق، ۱۲۷ شرکت در دوره زمانی تحقیق به عنوان نمونه انتخاب شدند.

۸. تجزیه و تحلیل داده ها

۷-۱. آمار توصیفی

جدول (۱) آمار توصیفی مربوط به متغیر های پژوهش

متغیرها	مشاهده	میانگین	میانه	انحراف معیار
$ DA_1 $	۶۳۵	۰,۰۵۵	۰,۰۳۷	۰,۰۷۵
$ DA_2 $	۶۳۵	۰,۰۵	۰,۰۳	۰,۰۷
OFSIZE	۶۳۵	۰,۳	۰,۱۱	۰,۳۵
BIG	۶۳۵	۰,۲۶	۰,۰۰	۰,۴۴
LNTA	۶۳۵	۱۳,۲۴	۱۳,۱۳	۱,۳۸
BTM	۶۳۵	۰,۶۶	۰,۵۳	۰,۷۱
LEV	۶۳۵	۰,۶۵	۰,۶۴	۰,۲
CFO	۶۳۵	۰,۱۴	۰,۱۲	۰,۱۵

در جدول شماره (۱) شاخص های مرکزی از جمله میانگین و میانه و شاخص پراکندگی انحراف معیار، برای متغیر های مختلف نشان داده شده است. مقایسه میانگین مشاهدات با میانه آن ها و اختلاف اندک آنها بیانگر نرمال بودن توزیع مشاهدات می باشد.

۷-۲. آزمون فرضیه های پژوهش

در این پژوهش، برای تشخیص ناهمسانی واریانس ها از آزمون حداکثر نسبت نمایی^{۳۳} و برای تشخیص وجود خود همبستگی بین متغیرها از آزمون خودهمبستگی^{۳۴} در نرم افزار Stata استفاده شده است. در صورت تایید وجود ناهمسانی واریانس ها از آزمون EGLS برای تشخیص ارتباط موجود بین متغیرها بهره گرفته شده است. و برای مشکل خود همبستگی از رفع خود همبستگی درجه اول استفاده شده است. همچنین نرم افزار Eviews برای تشخیص رابطه موجود بین متغیرها به کار گرفته شده است.

۷-۲-۱. نتایج آزمون فرضیه اول

جدول (۲) نتایج آزمون ناهمسانی واریانس و خود همبستگی در فرضیه اول

آزمون خود همبستگی		آزمون ناهمسانی واریانس		مدل
احتمال F	آماره (۱،۱۲۶) F	احتمال χ^2	آماره χ^2 (۱۲۶) LR	
۰،۰۰۸۱	۷،۲۳۸	۰،۰۰	۱۰۴۰،۶	فرضیه ۲ (مدل بال و شیواکمار)
۰،۳۳۴۵	۰،۹۳۹	۰،۰۰	۱۰۵۱،۷۱	فرضیه ۲ (مدل کوتاری)

نتایج در جدول شماره ۲ نشان از وجود ناهمسانی واریانس براساس هر دو مدل تحقیق و وجود خودهمبستگی بین متغیرهای فرضیه اول براساس مدل بال و شیواکمار دارد که برای رفع مشکل ناهمسانی و مشکل خود همبستگی اقدامات تشریح شده در قسمت قبل اعمال شده است. در ادامه نتایج حاصل از مدل رگرسیون به روش EGLS در جدول (۳) ارائه شده است.

۳۳- Likelihood-ratio test

۳۴- Autocorrelation

جدول (۳) نتایج آزمون فرضیه ۱

مدل بال و شیواکمار			مدل کوتاری			متغیرها
احتمال	آماره t	ضریب برآوردی	احتمال	آماره t	ضریب برآوردی	
۰,۰۰۰	۴,۶۵۳	۰,۰۱۶	۰,۳۰۳	۱,۰۳۱	۰,۰۰۷	OFSIZE
۰,۰۰۱	-۳,۴۴۱	-۰,۰۰۴	۰,۰۷۴	-۱,۷۸۹	-۰,۰۰۴	BTM
۰,۰۰۰	-۵,۲۸۰	-۰,۰۲۷	۰,۰۰۰	-۵,۶۰۸	-۰,۰۳۳	CFO
۰,۰۸۸	-۱,۷۱۱	-۰,۰۰۸	۰,۰۰۰	-۵,۳۴۷	-۰,۰۲۷	LNTA
۰,۰۰۹	۲,۶۲۴	۰,۰۲۶	۰,۰۲۲	۲,۳۰۰	۰,۰۲	LEV
	۰,۵۵۶			۰,۵۷۲		ضریب تعیین
	۰,۴۰			۰,۴۶۱		ضریب تعیین تعدیل شده
	۲,۴۱۲			۲,۴۷۵		دوربین و اتسون
	۳,۵۵۹			۵,۱۳۵		آماره F
	۰,۰۰۰			۰,۰۰۰		احتمال (آماره F)

نتایج آزمون فرضیه اول در جدول (۳) نشان داده شده است. مقدار احتمال (یا سطح معناداری) F در هر دو مدل کوتاری و شیواکمار برابر صفر بوده و چون این مقدار کمتر از ۰,۰۵ است، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می شود، یعنی مدل معنی دار است. مقدار آماره دوربین و اتسون در مدل کوتاری ۲,۴۷۵ و در مدل بال و شیواکمار ۲,۴۱۲ می باشد که این مقدار، عدم وجود خود همبستگی را نشان می دهد.

براساس مدل کوتاری، مقادیر t برای CFO، LNTA و LEV در ناحیه رد فرض صفر قرار می گیرد یعنی این متغیرها در مدل معنی دار هستند و سایر متغیرها در مدل معنی دار نیستند زیرا مقدار t برای سایر متغیرها در ناحیه عدم رد فرض صفر قرار دارند.

براساس مدل بال و شیواکمار، مقادیر t برای OFSIZE، BTM، CFO و LEV در ناحیه رد فرض صفر قرار می گیرد یعنی این متغیرها در مدل معنی دار هستند و متغیر LNTA در مدل معنی دار نیست، زیرا مقدار t برای متغیر ذکر شده در ناحیه عدم رد فرض صفر قرار دارد.

با توجه به موارد فوق می توان فرضیه اول تحقیق را براساس مدل بال و شیواکمار تایید شده تلقی نمود. این امر به این معنی است که بین تعداد صاحبکار موسسه حسابرسی و قدر مطلق ارقام تعهدی غیر عادی رابطه مستقیم وجود دارد، به عبارت دیگر، بین تعداد صاحبکار موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی، رابطه معکوسی وجود دارد و این رابطه از نظر آماری معنادار است. این در حالی است که این رابطه، براساس مدل کوتاری از نظر آماری معنی دار نمی باشد.

۷-۲-۲. نتایج آزمون فرضیه دوم

جدول (۴) نتایج آزمون ناهمسانی واریانس و خود همبستگی در فرضیه دوم

آزمون خود همبستگی		آزمون ناهمسانی واریانس		مدل
احتمال F	آماره F (۱,۱۲۶)	احتمال ۲ chi	آماره ۲ LR chi (۱۲۶)	
۰,۰۰۹	۷,۰۳۶	۰,۰۰	۱۰۴۰,۲۳	فرضیه ۲ (مدل بال و شیواکمار)
۰,۳۲۲۳	۰,۹۸۸	۰,۰۰	۱۰۵۳,۶۲	فرضیه ۲ (مدل کوتاری)

نتایج جدول شماره (۴) نشان از وجود ناهمسانی واریانس براساس هر دو مدل تحقیق و وجود خود همبستگی بین متغیرهای فرضیه دوم براساس مدل بال و شیواکمار دارد که برای رفع مشکل ناهمسانی و مشکل خود همبستگی اقدامات لازم را اعمال کردیم. در ادامه نتایج حاصل از مدل رگرسیون به روش EGLS در جدول (۵) ارائه شده است.

جدول (۵) نتایج آزمون فرضیه ۲

مدل بال و شیواکمار			مدل کوتاری			متغیرها
احتمال	آماره t	ضریب برآوردی	احتمال	آماره t	ضریب برآوردی	
۰,۰۲۸	۲,۲۰۱	۰,۰۱۲	۰,۰۳۱	۲,۱۵۸	۰,۰۰۷	BIG
۰,۰۰۰	-۴,۷۲۰	-۰,۰۰۵	۰,۰۷۹	-۱,۷۶۰	-۰,۰۰۴	BTM
۰,۰۰۰	-۵,۷۳۱	-۰,۰۲۶	۰,۰۰۰	-۶,۳۲۴	-۰,۰۳۳	CFO
۰,۰۷۹	-۱,۷۶۳	-۰,۰۱۰	۰,۰۰۰	-۴,۹۹۲	-۰,۰۲۸	LNTA
۰,۰۰۹	۲,۶۳۳	۰,۰۲۵	۰,۰۲۹	۲,۱۸۹	۰,۰۲	LEV

۰,۵۶۷	۰,۵۶۹	ضریب تعیین
۰,۴۱۵	۰,۴۵۷	ضریب تعیین تعدیل شده
۲,۴۰۷	۲,۴۷۲	دوربین- واتسون
۳,۷۲۳	۵,۰۷۰	آماره F
۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	احتمال (آماره F)

نتایج آزمون فرضیه دوم در جدول شماره (۵) نشان داده شده است. مقدار احتمال (یا سطح معناداری) F در هر دو مدل (کوتاری، بال و شیواکمار) برابر صفر بوده و چون این مقدار کمتر از ۰,۰۵ است، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می شود، یعنی مدل معنی دار است. مقدار آماره دوربین واتسون در مدل کوتاری ۲,۴۷۲ و در مدل بال و شیواکمار ۲,۴۰۷ می باشد که این مقدار، عدم وجود خود همبستگی را نشان می دهد.

براساس مدل کوتاری، مقادیر t برای BIG، CFO، LNTA و LEV در ناحیه رد فرض صفر قرار می گیرد یعنی این متغیرها در مدل معنی دار هستند. متغیر BTM در مدل معنی دار نیست زیرا مقدار t برای متغیر ذکر شده در ناحیه عدم رد فرض صفر قرار دارد.

براساس مدل بال و شیواکمار، مقادیر t برای BIG، BTM، CFO و LEV در ناحیه رد فرض صفر قرار می گیرد یعنی این متغیرها در مدل معنی دار هستند. متغیر LNTA در مدل معنی دار نیستند زیرا مقدار t برای متغیر ذکر شده در ناحیه عدم رد فرض صفر قرار دارد.

با توجه به موارد پیشگفته می توان فرضیه دوم تحقیق را براساس هر دو مدل (کوتاری، بال و شیواکمار) تایید شده تلقی نمود. این امر به این معنی است که بین اندازه موسسه حسابرسی و قدر مطلق اقلام تعهدی غیر عادی رابطه مستقیم وجود دارد، به عبارت دیگر بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معکوسی وجود دارد و این رابطه از نظر آماری معنادار است.

۹. خلاصه و نتیجه گیری

فرضیه اول

براساس این فرضیه انتظار می رود که تعداد بالای صاحبکار موسسه حسابرسی نشان از بزرگ بودن موسسه باشد و این عامل در جهت بهبود کیفیت حسابرسی باشد. نتایج نشان می دهد که ضریب متغیر مستقل براساس مدل بال شیواهمار از لحاظ آماری معنی دار بوده و با فرضیه مطرح شده سازگار می باشد. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪ نتایج براساس مدل بال و شیواکمار نشان می دهد که تعداد صاحبکار موسسه حسابرسی رابطه مستقیم و معناداری با ارقام تعهدی غیر عادی دارد، این بدین معنی است که تعداد صاحبکار موسسه حسابرسی رابطه معکوسی با کیفیت حسابرسی دارد و با افزایش تعداد صاحبکار (موسسات بزرگ) کیفیت حسابرسی کاهش می یابد. این در حالی است که روابط مذکور براساس مدل کوتاری از نظر آماری معنادار نبوده است. نتایج این پژوهش ناسازگار با نتایج پژوهش انجام شده توسط جونگ و همکاران (۲۰۰۹) می باشد. آنها نشان دادند که فزونی تعداد صاحبکار موسسه حسابرسی، نشان از بزرگی موسسه است و موسساتی کیفیت حسابرسی بالایی دارند که تعداد صاحبکار بالایی دارند. باود و ویلکینز (۲۰۰۴) نیز از تعداد صاحبکار موسسه حسابرسی به عنوان نماینده ای از اندازه موسسه حسابرسی استفاده کردند که در نهایت نتایج پژوهش ایشان نشان داد، رابطه معناداری بین تعداد صاحبکار حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود ندارد.

فرضیه دوم

منطقی است که پیش بینی نمایم احتمال کشف رویه های حسابداری سؤال برانگیز، توسط حسابرسان با کیفیت بالا در مقایسه با حسابرسان با کیفیت پایین، بیشتر است. از آنجا که در بسیاری از تحقیقات، از اندازه موسسات حسابرسی به عنوان شاخص کیفیت حسابرسی استفاده شده است، پیش بینی می شود مدیریت سود در شرکت هایی با حسابرسان با کیفیت پایین (موسسات حسابرسی کوچک)، بیشتر از شرکت های با حسابرسان با کیفیت بالا (موسسات حسابرسی بزرگ)، رخ دهد، براساس این فرضیه انتظار می رود که موسسات حسابرسی بزرگ (سازمان حسابرسی) نسبت به موسسات حسابرسی کوچک کیفیت حسابرسی بالایی داشته باشند. نتایج نشان می دهد که ضریب متغیر مستقل از لحاظ آماری براساس هر دو مدل معنی دار بوده و با فرضیه مطرح شده سازگار می باشد. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪ نتایج براساس هر دو مدل نشان می دهد که اندازه موسسه حسابرسی رابطه مستقیم و معناداری با ارقام تعهدی غیر عادی دارد، این بدین معنی است که اندازه موسسه حسابرسی رابطه معکوسی با کیفیت حسابرسی دارد و موسسات حسابرسی بزرگ (سازمان حسابرسی) در مقایسه با موسسات کوچک کیفیت حسابرسی پایینی دارند. رابطه مزبور بیان می کند که صاحبکاران موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ارقام تعهدی غیر عادی کمتری نسبت به صاحبکاران سازمان حسابرسی دارند.

در تحقیقات خارجی برای اندازه گیری اندازه موسسات حسابرسی از شاخص های مختلفی از جمله شهرت موسسات حسابرسی، حجم کاری موسسات حسابرسی، سرمایه انسانی، تعداد صاحبکار و حق الزحمه موسسات حسابرسی استفاده می شود که در پژوهش حاضر دو شاخص تعداد صاحبکار و شهرت به عنوان معیاری برای اندازه موسسه حسابرسی در نظر گرفته شد، یافته های این تحقیق با بسیاری از تحقیقات خارجی متفاوت است. نتایج تحقیقات خارجی از جمله جری و مایکل (۲۰۰۹)، جونگ و همکاران (۲۰۰۹) فردیناند و جوی (۲۰۰۰) نشان می دهند رابطه مثبت بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد، بکر و همکاران (۱۹۹۸)، فرانسیس و همکاران (۱۹۹۹)^{۳۵} کیفیت حسابرسی را با مدیریت سود پیوند دادند و اشاره می کنند که یافته ها با نظریه های دی آنجلو (۱۹۸۱)، سیمونیچ و استین^{۳۶} (۱۹۸۷) و پالمروس^{۳۷} (۱۹۸۸) مطابقت دارد. در پژوهش دی آنجلو (۱۹۸۱)، پالمروس (۱۹۸۷) و ... مشخص شده بود موسسات حسابرسی بزرگتر معمولاً کیفیت حسابرسی بالاتری دارند، به طور خلاصه بسیاری از پژوهش های پیشین نشان داده اند، کیفیت حسابرسی با اندازه موسسات حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارند که نتیجه پژوهش حاضر خلاف آن را در ایران ثابت می کند.

اما نتایج فرضیه اول براساس مدل بال و شیواکمار و فرضیه دوم براساس هر دو مدل با تنها پژوهش انجام شده در این زمینه توسط یگانه و آذین فر (۱۳۸۹) در ایران مطابقت دارد.

۱۰. پیشنهادات پژوهش

۱۰-۱. پیشنهادهای کاربردی پژوهش

با توجه به نتایج هر دو فرضیه و اینکه اندازه موسسه حسابرسی رابطه معکوسی با کیفیت حسابرسی دارد، توصیه می شود به منظور رقابتی شدن حسابرسی در جهت بهبود کیفیت حسابرسی، به موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی بیشتر بها داده شود و زمینه برای رقابت این موسسات با سازمان حسابرسی فراهم گردد و در این راستا، شرایطی فراهم شود که استانداردهای حسابرسی، قوانین و مقررات حرفه ای، تمام و کمال توسط موسسات حسابرسی رعایت گردد.

۱۰-۲. پیشنهادهایی برای پژوهش های آتی

- بررسی رابطه اندازه موسسه حسابرسی با استقلال ظاهری حسابرس و برداشت از کیفیت حسابرسی (ارزیابی واکنش بازار).

^{۳۵} - Francis et al

^{۳۶} - Simunic and Stein

^{۳۷} - Palmrose

- بررسی رابطه اندازه موسسه حسابرسی با متغیرهای وابسته دیگر چون خطاهای گزارشگری، ارائه مجدد صورتهای مالی، معیارهای مبتنی بر بازار مانند هزینه بدهی و ضریب واکنش سود.

۱۱. محدودیت های پژوهش

در انجام این پژوهش، چند محدودیت وجود داشته است:

۱. اولین محدودیت به مقایسه سازمان حسابرسی و مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی برمی گردد؛ چون دولتی بودن سازمان حسابرسی عاملی مزاحم در بررسی اندازه حسابرس است.
۲. معیار مورد نظر محقق برای اندازه گیری اندازه موسسه حسابرسی، جمع حق الزحمه موسسه حسابرسی بود که با توجه به نبودن پایگاه اطلاعاتی مشخص در این رابطه از معیارهای جایگزین استفاده گردید.

منابع و ماخذ:

الف-منابع فارسی

۱. آقائی، محمدعلی و کوچکی، حسن. (۱۳۷۴). "گمان هایی پیرامون نمایش سود"، *فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی*، شماره ۱۴ و ۱۵، صص ۶۴-۵۶.
۲. ابراهیمی کردلر، علی و سیدی، سیدعزیز (۱۳۸۷). "نقش حسابرسان مستقل در کاهش اقلام تعهدی اختیاری". *بررسیهای حسابداری و حسابرسی*، دوره ۱۵، شماره ۵۴، زمستان ۱۳۸۷ صص ۱۶-۳.

۳. حساس یگانه، یحیی و آذین فر، کاوه (۱۳۸۹). "رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی". *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، دوره ۱۷، شماره ۶۱ صص ۸۵ تا ۹۸.
۴. حساس یگانه، یحیی و بولو، قاسم و فرخی نژاد، فاطمه (۱۳۸۹). "رابطه بین ارقام تعهدی اختیاری و گزارش حسابرس". *مجله دانش حسابرسی*، شماره ۳، صص ۶ تا ۲۱.
۵. حساس یگانه، یحیی و غلام زاده لداری، مسعود (۱۳۹۱). "ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی در ایران: فرصت های تحقیقاتی". دهمین همایش ملی حسابداری ایران دانشگاه الزهرا.
۶. محمدزادگان، اکبر. "بررسی رابطه بین قابلیت اتکای ارقام تعهدی با پایداری سود و قیمت سهام در شرکت تهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". دانشگاه بین المللی امام خمینی: پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، ۱۳۸۵.
۷. ناظمی اردکانی، مهدی، (۱۳۸۹). "مدیریت سود مبتنی بر ارقام حسابداری در مقابل مدیریت واقعی سود". *مجله حسابداری رسمی*، شماره ۸ ویژه نوروز.
۸. نیکخواه آزاد، ع، (برگرداننده): (۱۳۷۹)، "مفاهیم بنیادی حسابرسی". کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، تهران: سازمان حسابرسی، ۱۲۱.

ب- منابع انگلیسی

۹. Alastair Lawrence, Miguel Minutti-Meza, and Ping Zhang. (۲۰۱۱). "Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics?". *The Accounting Review* ۸۶ (۱), ۲۵۹.
۱۰. Ball, R. and L. Shivakumar. (۲۰۰۶). "The role of accruals in asymmetrically timely gain and loss recognition". *Journal of Accounting Research* ۴۴ (۲): ۲۰۷-۲۴۲.
۱۱. Bauwhede HV, Marleen Willekens (۲۰۰۴). "Evidence on (the lack of) Audit – Audit Market"; *European Accounting Review*; ۱۳(۳): ۵۰۱ – ۵۲۲.
۱۲. Becker, C., M. DeFond, J. Jiambalvo, and K. Subramanyam, (۱۹۹۸). "The effect audit quality on earnings management". *Contemporary Accounting Research* ۱۵ (۱): ۱۲۴.
۱۳. Chen, Y. Hsu, J. (۲۰۰۹). "Auditor Size, Auditor Quality, and Auditor Fee Premiums: Further Evidence from the Public Accounting Profession". *SSRN Working Paper Series*.
۱۴. Choi, J. –B. Kim, X. Liu, and D. Simunic. (۲۰۰۸). "Audit pricing, legal liability regimes, and Big". Available online at www.sciencedirect.com.

15. Chuntao Li, Frank M Song, Sonid ML Wong (۲۰۰۷). "Audit Firm Size and Perception of Audit Quality: Evidences from a competitive Audit market in china"; ۱-۱۷.
16. Constantinos, C. Clive, L. (۲۰۰۸). "Audit effort and earnings management". Available online at www.sciencedirect.com. *Journal of Accounting and Economics* ۴۵; ۱۱۶-۱۳۸.
17. Davidson. R. A. and D. Neu. (۱۹۹۳). "A Note on Association Between Audit Firm Size and Audit Quality". *Contemporary Accounting Research*. Vol . ۹. No . ۲: ۴۷۹- ۴۸۸, ۱۷.
18. DeAngelo, L. (۱۹۸۱). "Auditor size and auditor quality". *Journal of Accounting & Economic* (December): ۱۸۳-۱۹۹. S.
19. DeChow , R. G. Sloan, and A. P. Sweeney. (۱۹۹۵). "Detecting earnings management". *The Accounting Review* ۷۰ (۲): ۱۹۳-۲۲۵.
۲۰. DeChow, P. M. and I. D. Dichev. (۲۰۰۲). "The quality accruals and earnings: The role of accrual estimation errors". *The Accounting Review* ۷۷ (Supplement): ۳۵-۵۹.
۲1. DeFond, M., and J. Jiambalvo, (۱۹۹۴). "Debt covenant violations and manipulations of accruals". *Journal of Accounting and Economics* ۱۷ (۱-۲): ۱۴۵-۱۷۶.
۲۲. Dopuch, N., and D. Simunic. (۱۹۸۲). "Competition in auditing: An assessment". *Fourth Symposium on Auditing Research*, University of Illinois.
۲۳. Ferdinand A. Gul, Judy Tsui & Charles J. P. Chen. (۱۹۹۸), "Agency costs and audit Pricing: evidence on discretionary accruals". www.ssrn.com.
۲۴. Henock Louis (۲۰۰۵). "Acquirers Abnormal Returns, Audit Firm Size and the Small Auditor Clientele Effect" , *Journal of accounting and economics* ۲۰۰۵ .
۲۵. Herrbach, O. (۲۰۰۱). "Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract". *The European Accounting Review*, ۱۰: ۴, ۷۸۷-۸۰۲.
۲۶. Jeff P. B, Inder K. K, K. K. Raman. (۲۰۱۰). "Do the Big ۴ and the Second-tier firms provide audits of similar quality?". *J. Account. Public Policy* ۲۹ (۲۰۱۰) ۳۳۰-۳۵۲. Contents lists available at ScienceDirect.
۲۷. Jere ,R, Francis. Michael, D, Y. (۲۰۰۹). "Big ۴ Office Size and Audit Quality". *The Accounting Review* ۸۴ (۵), ۱۵۲۱ (۲۰۰۹);
۲۸. Jong-H- Ch. Jeong-B-K-V. Chansong-k. Yoonseok-Z. (۲۰۰۹). "Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. Auditing": *A Journal of Practice and Theory*. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=۱۰۱۱۰۹۶>.

۲۹. Kam-W.(۲۰۰۹). "Does audit quality matter more for firms with high investment opportunities?". *J. Account. Public Policy* ۲۸ (۲۰۰۹) ۳۳-۵۰. Contents lists available at ScienceDirect.
۳۰. Kasznik, R. (۱۹۹۹). "On the association between voluntary disclosure and earnings management". *Journal of Accounting Research* ۳۷ (۱): ۵۷-۸۱.
۳۱. Kilgore, A., & R.Radich & G.Harrison. (۲۰۱۱). "The Relative Importance of Audit Quality Attributes". *Australian Accounting Review*, Vol. ۲۱, Issue ۳, pp. ۲۵۳-۲۶۵.
۳۲. Kothari, S. P., A. J. Leone, and C. E. Wasley. (۲۰۰۵). "Performance matched abnormal accrual measures". *Journal of Accounting and Economics* ۳۹ (۱): ۱۶۳-۱۹۷.
۳۳. Lennox C.S. ۱۹۹۸. "Bankruptcy, Auditor Switching and audit Failure. Evidence from the UK ۱۹۸۷-۱۹۹۴". *Working Paper*.
۳۴. Myers, J. N., L. A. Myers, T. C. Omer. (۲۰۰۲). "Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation?" *The Accounting Review* ۷۸ (۳): ۷۵۹-۷۷۸.
۳۵. premiums: Theory and cross-country evidence. *Contemporary Accounting Research* ۲۰ (۱): ۱- ۴۹.
۳۶. Scott, William. (۲۰۰۹), "*Financial accounting theory*". Prentice Hall, Canada Inc.
۳۷. Seok Woo Jeong & Joonhwa Rho. (۲۰۰۴). "Big six auditors and audit quality: the Korean evidence". *The International Journal of Accounting* ۳۹, p ۱۷۵-۱۹۶
۳۸. Teoh, S. H., T. J. Wong, and G. R. Rao. (۱۹۹۸). "Are accruals during initial public offerings opportunistic?". *Review of Accounting Studies* ۳ (March): ۱۷۵-۲۰۸.
۳۹. Watts, r. and Zimmerman, J. (۱۹۸۶). "Positive accounting theory, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ".