

بررسی ارتباط بین درآمد و ظرفیت مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران با رتبه‌بندی آنها

مرتضی منصوری^۱

سید امیرحسین ابطحی‌نائینی^۲

چکیده:

به‌رغم وجود برخی مخالفت‌ها، مؤسسات حسابرسی کشور هر ساله توسط دو نهاد ناظر شامل سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی ایران ارزیابی و بر اساس نتایج حاصله رتبه‌بندی می‌شوند. مخالفان معتقدند چنین شیوه‌ای در هیچ‌یک از مجامع حرفه‌ای و نظارتی دنیا مرسوم نبوده و رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی عموماً بر اساس درآمد و ظرفیت کاری صورت می‌گیرد. با توجه به دیدگاه موافقان و مخالفان، این پژوهش به دنبال بررسی میزان همسویی نتایج حاصل از دو شیوه رتبه‌بندی است و به بررسی این موضوع می‌پردازد که آیا در ایران بین درآمد و ظرفیت مؤسسات حسابرسی با رتبه‌بندی آنها ارتباط معنادار وجود دارد یا خیر؟

جامعه آماری این پژوهش، مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بوده و تعداد ۱۴۶ مؤسسه بر اساس رده‌بندی امتیاز کنترل کیفیت در سال ۱۳۹۲ مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج پژوهش بیان‌گر آن است که در ایران، ارتباط معناداری بین درآمد سالانه، ظرفیت بالقوه، حجم کارهای حسابرسی مالی و حجم سایر خدمات حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی با رتبه‌بندی آنها وجود دارد. به‌طوری‌که مؤسسات حسابرسی با درآمد سالانه بیشتر، ظرفیت بالقوه بالاتر و حجم کارهای بیشتر، رتبه بهتری را نشان می‌دهند. با این حال، وجود ارتباط معنادار بین رتبه‌بندی با سایر متغیرهای شاخص ظرفیت مؤسسات حسابرسی تأیید نگردید.

کلمات کلیدی: مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، رتبه‌بندی، امتیاز کنترل

کیفیت، ظرفیت، درآمد

^۱ منصوری، مرتضی، کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، پست الکترونیکی: mo.mansouri@alumni.um.ac.ir، شماره تلفن: ۰۲۱-۳۶۶۴۴۸۵۱ (نویسنده‌ی پاسخگو)

^۲ ابطحی‌نائینی، سید امیرحسین، کارشناسی ارشد حسابداری، عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، مؤسسه حسابرسی و خدمات مالی بهبود ارقام، پست الکترونیکی: abtahi@iacpa.ir

The relationship between revenue and capability of the Iranian's CPAs Audit firms with their ranking

Abstract:

Despite some opposition, Iranian's Audit firms are evaluated and ranked based on the results by two overseer institutions, include The Stock Exchange Organization and Iranian Society of CPAs each year's. The opponents argue that this approach is not common in any of the Professional and regulatory associations of the world and audit firms ranking generally based on revenue and work capability. With regard to the views of proponents and opponents, This study aims to examine the alignment of the two ways of ranking results and examines this issue that in Iran, is there the relationship between revenue and capacity of audit firms by their ranking or not?

The statistical population of this research is Iranian's CPAs Audit firms and ۱۴۶ audit firms is studied based on ranking the rating quality control in ۲۰۱۴. The results show that in Iran, there are significant relationship between annual revenue, potential, financial audit services volume and other professional services volume with them ranking. So that audit firms with more annual revenues, higher potential and more jobs, show the better ranking. Nevertheless, it was not confirmed the existence of significant correlation between the quality control rating and others capability indexes.

Keywords: Iranian's CPAs Audit firms, Ranking, Quality control score, Capability, Revenue

۱- مقدمه

رسوایی‌های مالی شرکت‌های بزرگ بین‌المللی در آغاز سده کنونی و فسادهای بزرگ مالی اخیر در کشور، اهمیت نقش حساب‌رسان را بیش‌ازپیش نمایان کرده است. پیامد این رسوایی‌های مالی برای حرفه حسابداری در ایالات متحده آمریکا، تصویب قانون سارینز- آکسلی توسط کنگره آن کشور برای بازگرداندن اعتماد سرمایه‌گذاران بود که تبعات گسترده‌ای را در حوزه گزارش‌گری مالی برای شرکت‌ها و حساب‌رسان آن‌ها در برداشت. در ایران نیز سازمان بورس و اوراق بهادار در راستای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران و سامان‌دهی و توسعه بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار، دستورالعمل "طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی و اشخاص موضوع ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار" را در تاریخ ۱۳۹۱/۱۱/۲۸ به تصویب رسانده که از آن زمان لازم‌الاجرا شده است. به موجب ماده ۲ این دستورالعمل، سازمان بورس و اوراق بهادار هر سال یک‌بار مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان را بر اساس معیارهای مشخص ارزیابی و طبقه‌بندی نموده و نتایج آن را به عموم اعلام می‌نماید.

افزون بر این، جامعه حسابداران رسمی ایران در راستای نظارت بر فعالیت حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی به موجب ماده ۳۰ قبلی و ماده ۳۱ جدید اساسنامه خود (به ترتیب مصوب ۱۳۷۸/۰۶/۲۸ و اصلاحی مصوب ۱۳۹۰/۰۴/۰۵ هیئت وزیران) و همچنین بر اساس ماده ۴ "آیین‌نامه نظارت حرفه‌ای" مصوب ۱۳۸۳/۰۵/۱۲ وزیر امور اقتصادی و دارایی، حداقل هر سال یک‌بار چگونگی فعالیت حرفه‌ای اعضای شاغل را بررسی و نتیجه را در پایگاه اطلاع‌رسانی خود منتشر می‌کند. این بررسی شامل کنترل وضعیت مؤسسات حسابرسی و کنترل کیفیت حسابرسی است که هر سال از طریق مراجعه حضوری انجام می‌شود.

با این وجود، برخی حسابداران با این استدلال که رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در هیچ‌یک از مجامع حرفه‌ای دنیا وجود ندارد و تنها برخی مجلات حرفه‌ای از جمله بولتن حسابداری بین‌المللی، مؤسسات حسابرسی را تنها بر اساس درآمد و ظرفیت، تحت عناوین چهار بزرگ^۱ و متوسط^۲ رتبه‌بندی می‌کنند، مخالف رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی به شیوه فعلی هستند (دوانی، ۱۳۸۵، صص ۸-۴). لذا هدف پژوهش حاضر بررسی این موضوع است که آیا رتبه‌بندی بر اساس امتیاز کنترل کیفیت، با ظرفیت مؤسسات حسابرسی ارتباط دارد؟ به طور خاص، هدف اصلی این پژوهش پاسخ‌گویی به دو سؤال زیر است:

- ۱- آیا متغیرهایی نظیر درآمد سالانه، قدمت و عمر مؤسسات حسابرسی، تعداد شرکا و حسابداران رسمی در استخدام، تعداد کارکنان حرفه‌ای، ظرفیت بالقوه و بالفعل، حجم کار و سوابق قبلی شرکا با رتبه‌بندی مبتنی بر امتیاز کنترل کیفیت این مؤسسات ارتباط معنادار دارد؟

^۱ Big Four

^۲ Midtire

۲- آیا رتبه مؤسسات حسابرسی، از طریق اطلاعات تفصیلی آن‌ها قابل برآورد است؟

در صورت اثبات وجود این ارتباط، می‌توان ادعا نمود که نتایج رتبه‌بندی بر اساس امتیاز کنترل کیفیت با نتایج رتبه‌بندی بر اساس درآمد و ظرفیت تفاوت معناداری ایجاد نخواهد کرد.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

۲-۱- موافقان و مخالفان رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی

موضوع رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران دارای موافقان و مخالفانی است. مخالفان، رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر اساس درآمد را معیار اصولی طبقه‌بندی می‌دانند و در بیان علت مخالفت خود دلایلی از جمله موارد زیر را عنوان می‌کنند (دوانی، ۱۳۸۵، صص ۸-۴ و امانی و دوانی، ۱۳۸۸، صص ۴۱-۳۲):

۱. به اعتقاد این گروه، حسابرسی و کیفیت دو مقوله تفکیک‌ناپذیرند و هر مؤسسه‌ای که خدمت باکیفیت ارائه کند به‌طور قطع و یقین، دیر یا زود مورد استقبال استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و گزارش‌های حسابرسی قرار می‌گیرند. لذا بر این باور هستند که امتیاز و رتبه‌بندی نمی‌تواند باعث جلب مشتری شود، بلکه باید گزارش‌های باکیفیت مشتمل بر منافع عمومی صادر شود.

۲. رتبه‌بندی در میان مؤسسات حسابرسی در هیچ کجای دنیا مطرح نیست. رتبه‌بندی مؤسسات بین‌المللی حسابرسی نیز تنها بر اساس معیار درآمد صورت می‌گیرد چراکه فرض بر این است یک بازار کارا و پاسخگو به‌طرف مؤسسات حسابرسی باکیفیت خدمات بهتر خواهد رفت و این امر در حجم درآمدی آن‌ها اثر می‌گذارد. گزارش حسابرسی هم به‌هرحال یک محصول است، درنهایت استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی هستند که باید تشخیص دهند کدام مؤسسه حسابرسی گزارش‌های باکیفیت‌تری ارائه می‌دهد. برای این امر در دنیا در حال حاضر یک ضابطه مشخص جز درآمد وجود ندارد.

۳. چارچوب مراجع نظارتی، امتیازبندی و امتیازدهی نیست بلکه رسیدگی محتوایی است. هدف این مراجع نظارتی، ارتقای شفافیت گزارشگری در چارچوب اطلاع‌رسانی در بازار سرمایه است و این کنترل کیفیت هیچ ارتباطی به رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی ندارد.

برعکس این گروه، برخی حساب‌برسان دیگر معتقدند که برای کیفیت کار حساب‌برسان باید رتبه‌بندی وجود داشته باشد. از جمله دلایلی که حامیان رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بیان می‌کنند به شرح زیر است (ملکی، ۱۳۸۵):

۱. با توجه به نبود دستگاه ناظر جهانی بر کیفیت عملکرد تمام مؤسسات حسابرسی جهان، رتبه‌بندی جهانی مؤسسه‌های حسابرسی معنادار نیست.

۲. رتبه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی از لحاظ درآمد، تنها یک اطلاع آماری است و به هیچ وجه بیان‌گر بالا بودن کیفیت کار آن‌ها نیست. به همین دلیل است که بسیاری از رسوایی‌های مالی بزرگ بین‌المللی هم توسط همین مؤسسات حسابرسی بزرگ به وجود می‌آید.

۳. دلایل متعددی وجود دارد که موجب تمایز آشکار و بااهمیت محیط فعالیت حسابرسان ایران با محیط فعالیت کشورهای پیشرفته می‌شود. یکی از این دلایل جوان بودن این حرفه در کشور و ناشناخته بودن حسابرسان خوب و بد است. به دلیل تفاوت‌های اصلی و غیرقابل‌انکار محیط فعالیت حسابرسان و محیط اقتصادی آن کشورها با کشور ایران، از جمله جوان بودن این حرفه در کشور و ناشناخته بودن مؤسسات حسابرسی خصوصی، مقایسه وضعیت حسابرسان این گونه جوامع با حسابرسان کشورمان نیز نتیجه قابل قبول و قابل‌اتکایی نخواهد داشت.

۴. این گروه معتقدند اگر مؤسسات حسابرسی با درآمد بیشتر، به طور حتم دارای کیفیت بالاتری هم هستند، پس آن‌ها نباید مخالفتی با ارزیابی کیفی مؤسسات و طبقه‌بندی آن‌ها بر این مبنا داشته باشند. زیرا طبق استدلال خودشان، دارای کیفیت بهتری هستند و در رتبه‌بندی بر اساس کیفیت کار نیز رتبه مناسبی کسب خواهند کرد.

۵. این رتبه‌بندی علاوه بر شناسایی حسابرسان به جامعه، موجب می‌شود تا مؤسسات حسابرسی برای ارتقای کیفی خدمات حرفه‌ای خود تلاش و سرمایه‌گذاری کنند همچنین مانع از این خواهد شد تا شرکت‌های بزرگ و عمومی که در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده‌اند، از خدمات حسابرسانی استفاده کنند که کار آن‌ها فاقد کیفیت لازم است.

بنابراین مشاهده می‌شود که مخالفان، رتبه‌بندی بر اساس درآمد و موافقان، رتبه‌بندی بر اساس شاخص‌های کنترل کیفیت را معیار اصولی برای شناسایی برترین مؤسسات حسابرسی می‌دانند.

۲-۲- رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در سایر کشورها

بررسی‌ها نشان می‌دهد که در سایر کشورها، هیچ نهاد حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی را رتبه‌بندی نمی‌کند اما مجلات حرفه‌ای از جمله بولتن حسابداری بین‌المللی، مؤسسات حسابرسی را تنها بر اساس درآمد و ظرفیت (تعداد و ترکیب شرکا و کارکنان حرفه‌ای) رتبه‌بندی می‌کنند که به مؤسسات چهار ردیف اول، چهار بزرگ و به ردیف‌های پنج تا ده مؤسسات متوسط گفته می‌شود. مدارک و مستندات موجود در وبگاه بورس آمریکا، انجمن حسابداران رسمی آمریکا، انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز و همچنین پاسخ‌های دریافتی از کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا، بورس استرالیا، سازمان نظارت بر شرکت‌های عمومی و کمیته حسابداران بین‌المللی، همگی مؤید این موضوع است (امانی و دوانی، ۱۳۸۸، صص ۴۱-۳۲).

۲-۳- رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر اساس امتیاز کنترل کیفیت در ایران

در ایران مؤسسات حسابرسی کشور هر ساله توسط دو نهاد ناظر شامل سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی ایران ارزیابی و بر اساس نتایج حاصله به ترتیب طبقه‌بندی و رده‌بندی می‌شوند.

سازمان بورس و اوراق بهادار بر اساس دستورالعمل "طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی و اشخاص موضوع ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار" و به منظور تعیین توانایی مؤسسات حسابرسی معتمد متناسب با اندازه شرکت‌ها، مؤسسات حسابرسی معتمد را هر ساله بر اساس معیارهای عادی و تخلفاتی در چهار گروه طبقه‌بندی و نتایج را تا بهمن ماه اعلام می‌نماید. همچنین جامعه حسابداران رسمی ایران در راستای نظارت بر فعالیت حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی، همه‌ساله فعالیت حرفه‌ای اعضای شاغل را بررسی می‌کند. امتیاز کنترل کیفیت با تکمیل پرسش‌نامه کنترل وضعیت مؤسسات حسابرسی و پرسش‌نامه کنترل کیفیت کار حسابرسی توسط همکاران کارگروه کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران و با بررسی و اظهار نظر نهایی کارگروه یادشده انجام می‌شود. شایان‌ذکر است، یک از پرسش‌نامه‌های مذکور پنجاه درصد از کل امتیاز کنترل کیفیت قابل احتساب هر مؤسسه حسابرسی را تشکیل می‌دهد. مؤسسات حسابرسی بر اساس امتیاز کنترل کیفیت در چهار گروه الف، ب، ج و د رتبه‌بندی شده و نتیجه در پایگاه اطلاع‌رسانی جامعه حسابداران رسمی ایران منتشر می‌شود.

۲-۴- کیفیت حسابرسی

با توجه به این که در رده‌بندی مؤسسات حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران، نیمی از کل امتیاز کنترل کیفیت قابل احتساب را کیفیت کار حسابرسی تشکیل می‌دهد، بنابراین مرور ادبیات مرتبط با کیفیت حسابرسی و عوامل تعیین‌کننده آن ضروری است. تعاریف زیادی از کیفیت حسابرسی ارائه شده است. از جمله تعاریف‌هایی که بسیار به آن استناد می‌شود، تعریف دی آنجلو^۱ (۱۹۸۱، صص ۱۹۹-۱۸۹) است. وی کیفیت حسابرسی را به صورت توانایی حسابرس در کشف و گزارش اشتباهات و تحریفات بااهمیت صورت‌های مالی تعریف می‌کند. از دیدگاه دی آنجلو، حسابرسی که موارد نادرست را کشف و گزارش نماید، حسابرس مستقل به معنای واقعی کلمه است. احتمال این که حسابرس موارد تحریفات بااهمیت را کشف کند به "شایستگی حسابرس" و احتمال این که حسابرس موارد تحریفات بااهمیت کشف‌شده را گزارش کند، به "استقلال حسابرس" بستگی دارد.

تیتمن و ترومن^۲ (۱۹۸۶، صص ۱۷۲-۱۵۹) کیفیت حسابرسی را به عنوان صحت اطلاعاتی که حسابرس به سرمایه‌گذار ارائه می‌دهد، تعریف کردند. پال مروس^۳ (۱۹۸۸، صص ۷۳-۵۵) ایجاد اطمینان از صورت‌های مالی

^۱ De Angelo

^۲ Titman & Trueman

^۳ Palmrose

احتمال عاری بودن صورت‌های مالی از تحریف‌های بااهمیت را به‌عنوان تعریف کیفیت حسابرسی دانست. این تعریف، تلویحاً هدف حسابرسی صورت‌های مالی را بیان می‌کند. دیویدسون و نئو^۱ (۱۹۹۳، صص ۴۸۸-۴۷۹) تعریف متفاوتی از کیفیت حسابرسی ارائه کردند. از نظر آن‌ها، کیفیت حسابرسی به توانایی حسابرس در کشف و رفع تحریف‌های بااهمیت و دست‌کاری در سود خالص گزارش‌شده مربوط می‌شود.

۲-۵- عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی

با اینکه عوامل زیادی بر کیفیت خدمات حسابرسی تأثیر می‌گذارند، اما پژوهش‌های معدودی در جهت ایجاد چهارچوب یا مدل ادراکی برای تشریح ساختار کیفیت خدمات حسابرسی انجام شده است (حساس یگانه و آدین فر، ۱۳۸۹، صص ۹۸-۸۵). طبق نتایج پژوهش ایزدی نیا و همکاران (۱۳۹۲، صص ۶۸-۵۹)، دو عامل کلی تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی عبارت‌اند از: عوامل مؤثر بر عرضه و عوامل مؤثر بر تقاضای خدمات حسابرسی (جدول ۱). همچنین پژوهش‌های انجام‌شده در این زمینه نشان می‌دهد که عواملی همچون معقول بودن حق‌الزحمه حسابرسی، تعویض ادواری حسابرسان، تشکیل کمیته حسابرسی در شرکت‌ها، محدودیت ارتباط با صاحب‌کاران، ادغام مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر و تشکیل مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، پاسخ‌گو کردن حسابرسان، تخصص‌گرایی حسابرسان، تأکید بر بررسی هم‌پیشگان، رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی، وجود قوانین حمایتی از حسابرسان و موارد دیگر منجر به تقویت کیفیت حسابرسی می‌شود.

جدول ۱- عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی

عوامل مؤثر بر عرضه خدمات حسابرسی	عوامل مؤثر بر تقاضای خدمات حسابرسی
- میزان تجربیات حسابرسان	- حق‌الزحمه حسابرسی
- میزان دعاوی حقوقی علیه حسابرسان	- نظریه علامت‌دهی
- سرپرستی کار حسابرسی	- هزینه نمایندگی
- اندازه مؤسسات حسابرسی	- وجود کمیته حسابرسی
- کسب شهرت	- تضاد منافع
- تخصص‌گرایی	- پیامدهای اقتصادی بااهمیت
- وجود کمیته حسابرسی در واحد مورد رسیدگی	- پیچیدگی و عدم دسترسی مستقیم
- سابقه مؤسسه حسابرسی	
- بررسی هم‌پیشگان	
- درصد مالکیت بازار حسابرسی	
- دوره تصدی حسابرس	

^۱ Davidson & Neu

با توجه به فراوانی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی، تأکید این پژوهش بر نتایج مطالعاتی است که مرتبط با مسئله پژوهش بوده و اطلاعات آن طبق جامعه آماری در دسترس باشد. در این راستا، پژوهش‌های مرتبط با اندازه، حجم کار، سهم بازار، سابقه، تجربیات و قدمت مؤسسات حسابرسی در جدول ۲ به اختصار بیان شده است.

جدول ۲- خلاصه پژوهش‌های انجام شده

سال	نام محقق	نتیجه پژوهش
۱۳۸۹	حساس یگانه و آذین فر	رابطه معنادار و معکوس بین کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرس مشاهده شد.
۱۳۹۱	کدیور	رابطه منفی معنادار بین تراکم کار حسابرسی و کیفیت حسابرسی تأیید شد. بدین صورت که تراکم کار حسابرسی منجر به افزایش سطح اقلام تعهدی اختیاری و در نتیجه کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد.
۱۳۹۲	پیبری و همکاران	تعداد صاحب‌کاران مؤسسات حسابرسی رابطه منفی معناداری با کیفیت حسابرسی دارد.
۱۹۸۱	دی آنجلو	مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ، استقلال بیشتری دارند و با کیفیت بیشتری به حسابرسی می‌پردازند.
۱۹۹۰	لیبی و فردریک ^۱	هر چه میزان تجربه حسابرسان بیشتر باشد، درک آنان از انواع تحریفات موجود در صورت‌های مالی افزایش می‌یابد.
۱۹۹۳	دیویدسون و نئو	مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ‌تر دارای کیفیت حسابرسی برتر هستند، زیرا از منابع و امکانات بهتری برای آموزش حسابرسان در انجام حسابرسی، نسبت به مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر برخوردارند.
۱۹۹۴	لام و چانگ ^۲	مؤسسات حسابرسی بزرگ لزوماً کیفیت حسابرسی بهتری از مؤسسات حسابرسی کوچک ارائه نمی‌دهند.
۱۹۹۵	کراس ول و همکاران ^۳	مؤسسات حسابرسی مشهور قیمت بالاتری دارند و از اعتبار و شهرت خود بیشتر مراقبت می‌کنند.
۲۰۰۰	کریشنان و شایور ^۴	مؤسسات بزرگ حسابرسی، از کیفیت خدمات بالاتری نسبت به مؤسسات کوچک حسابرسی برخوردارند.
۲۰۰۳	کیم و همکاران ^۵	مؤسسات حسابرسی بزرگ در پیشگیری از دست‌کاری سود، اثربخشی بیشتری از مؤسسات حسابرسی کوچک دارند.
۲۰۰۴	باود و	رابطه معناداری بین اندازه حسابرس و کیفیت حسابرسی وجود ندارد.

^۱ Libby & Frederick

^۲ Lam & Chang

^۳ Craswell et al

^۴ Krishnan & Scheuer

^۵ Kim et al

سال	نام محقق	نتیجه پژوهش
	ویلیکنز ^۱	
۲۰۰۴	دلئاس و دوگار ^۲	هر چه تنوع محصولات حسابرسی کم تر باشد کیفیت حسابرسی صورت های مالی بالاتر است.
۲۰۰۵	هنوک ^۳	مؤسسات حسابرسی بزرگ تر معمولاً خدمات بهتری را نسبت به مؤسسات حسابرسی کوچک تر ارائه می دهند. اما مواردی هم یافت شد که مؤسسات حسابرسی کوچک تر مشاوره بهتری را به صاحب کاران خود ارائه می دهند.
۲۰۰۶	فورمن ^۴	مؤسسات حسابرسی بزرگ تر قصور حسابرسی کمتری دارند.
۲۰۰۷	چانتائو و همکاران ^۵	رابطه مثبت بین اندازه مؤسسه حسابرسی و درک سرمایه گذار از کیفیت سودآوری وجود دارد. همچنین اندازه های مختلف مؤسسات حسابرسی روی کیفیت حسابرسی تأثیر گذار است.
۲۰۰۸	کانستینوس و کلایو ^۶	ساعات کاری پایین حسابرسی زمینه ای برای قادر ساختن مدیران برای گزارش سود بیشتر است.
۲۰۰۹	جری و میشل ^۷	صاحب کاران مؤسسات حسابرسی بزرگ انگیزه کمتری به مدیریت سود نشان می دهند.
۲۰۰۹	چن و هسو ^۸	رابطه مثبتی بین اندازه حسابرسی و کیفیت حسابرسی مؤسسات بزرگ حسابرسی نسبت به مؤسسات کوچک حسابرسی وجود دارد، اما این تفاوت در مورد مؤسسات حسابرسی متوسط نسبت به کوچک صدق نمی کند.
۲۰۰۹	جونگ و همکاران ^۹	پس از کنترل اندازه مؤسسه حسابرسی در سطح ملی و تخصص صنعت در سطح مؤسسه، اندازه مؤسسه ارتباط مثبت با اهمیت با کیفیت حسابرسی و حتی الزحمه حسابرسی دارد.
۲۰۱۰	جف و همکاران ^{۱۰}	سطح اقلام تعهدی غیرعادی صاحب کارانی که توسط چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی شده اند با صاحب کارانی مشابه است که توسط حسابرسان درجه دو حسابرسی شده اند.

^۱ Bauwhede & Willekens^۲ Deltas & Doogar^۳ Henock^۴ Fuerman^۵ Chuntao et al^۶ Constantinos & Clive^۷ Jere & Michael^۸ Chen & Hsu^۹ Jong et al^{۱۰} Jeff et al

۳- روش پژوهش

۳-۱- روش‌شناسی و شیوه گردآوری اطلاعات

پژوهش حاضر از لحاظ هدف، جزء پژوهش‌های کاربردی محسوب می‌شود، هدف پژوهش‌های کاربردی توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است. این پژوهش، به دلیل آزمون ارتباط بین متغیر وابسته و مستقل، از نوع همبستگی و از آنجا که اطلاعات تاریخی مؤسسات حسابرسی مورد استفاده قرار گرفته است، از حیث روش تحقیق، شبه آزمایشی است.

در این پژوهش ابتدا جهت تبیین ادبیات نظری و پیشینه پژوهش، با استفاده از شیوه کتابخانه‌ای به جمع‌آوری اطلاعات مبادرت شده است. پس از مطالعه نظری، با توجه به اینکه در ایران، به جز پایگاه اطلاع‌رسانی جامعه حسابداران رسمی منبع جامعی در خصوص داده‌های مورد نیاز این پژوهش وجود ندارد، اطلاعات تفصیلی مؤسسات حسابرسی و امتیاز کنترل کیفی آن‌ها از پایگاه مذکور جهت تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش جمع‌آوری گردید.

۳-۲- جامعه آماری پژوهش

جامعه آماری پژوهش مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند. تعداد مؤسسات حسابرسی بر اساس آخرین رتبه‌بندی سال ۱۳۹۲ بالغ بر ۲۳۹ مؤسسه بوده که از این تعداد فقط اطلاعات تفصیلی ۱۴۶ مؤسسه در دسترس بوده است. از آنجا که آخرین بروز رسانی اطلاعات تفصیلی مؤسسات حسابرسی در پایگاه اطلاع‌رسانی جامعه حسابداران رسمی ایران به تاریخ ۱۳۹۲/۰۲/۲۳ بوده است، لذا از نتایج رتبه‌بندی سال ۱۳۹۲ نیز استفاده شده است. بنابراین جامعه آماری این پژوهش شامل ۱۴۶ مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد که اطلاعات و نتایج کنترل کیفیت آن‌ها جهت انجام فرضیه‌های آماری در اختیار بوده است.

۳-۳- شیوه تجزیه و تحلیل اطلاعات و تعریف متغیرهای پژوهش

برای تعیین رابطه همبستگی بین متغیرهای مستقل و وابسته، از آزمون t ، آنالیز واریانس و تجزیه تحلیل رگرسیون چند متغیره به شیوه پس‌رونده در سطح اطمینان ۹۵ درصد استفاده شده است. به این منظور مدل رگرسیونی زیر مورد استفاده قرار گرفته است (رابطه ۱):

$$\begin{aligned}
 QC_RATING_i = & \alpha + \beta_1 ANNUAL_REV_i + \beta_2 REG_DATE_i + \beta_3 MEM_DATE_i \\
 & + \beta_4 PARTNERS_NO_i + \beta_5 CPAs_NO_i + \beta_6 STAFF_NO_i + \beta_7 POTENTIAL_CAP_i \\
 & + \beta_8 ACTUAL_CAP_i + \beta_9 FINANCIAL.A_VOL_i + \beta_{10} TAX.A_VOL_i \\
 & + \beta_{11} OTHER.A_VOL_i + \beta_{12} TOTAL.A_VOL_i + \beta_{13} PARTNERS_CVs_i + \varepsilon_i
 \end{aligned}
 \tag{1}$$

که در این رابطه داریم:

متغیر	علامت	ردیف
امتیاز کنترل کیفیت (بر اساس رده‌بندی جامعه حسابداران رسمی ایران)	QC_RATING	۱
درآمد سالانه	ANNUAL_REV	۲
تاریخ ثبت مؤسسه	REG_DATE	۳
تاریخ عضویت مؤسسه در جامعه حسابداران رسمی ایران	MEM_DATE	۴
تعداد شرکا	PARTNERS_NO	۵
تعداد حسابداران رسمی	CPAs_NO	۶
تعداد کارکنان حرفه‌ای	STAFF_NO	۷
ظرفیت بالقوه (تعداد کارکنان)	POTENTIAL_CAP	۸
ظرفیت بالفعل (ساعات کار)	ACTUAL_CAP	۹
حجم کارهای حسابرسی مالی	FINANCIAL.A_VOL	۱۰
حجم کارهای حسابرسی مالیاتی	TAX.A_VOL	۱۱
حجم سایر خدمات حرفه‌ای	OTHER.A_VOL	۱۲
حجم مجموع خدمات حسابرسی	TOTAL.A_VOL	۱۳
سوابق و پیشینه کاری شرکا	PARTNERS_CVs	۱۴

برای عینی‌تر شدن نتایج حاصل از رگرسیون، داده‌های پرت به کمک تکنیک مهالانوبیس^۱ حذف خواهند شد. این تکنیک یک روش برای ارزیابی وجود داده‌های پرت چند متغیره است. آماره فاصله مهالانوبیس یعنی D_2 فاصله چند متغیری بین هر فرد و میانگین چند متغیری گروه (که کانون نامیده می‌شود) را اندازه‌گیری می‌کند. هر فرد با استفاده از توزیع کای دو با سطح آلفای دقیق $0/01$ ارزیابی می‌شود. افرادی را که به این آستانه معنی‌داری می‌رسند می‌توان به‌عنوان موارد پرت چند متغیری تلقی کرد و باید از نمونه حذف شود (میزر و همکاران^۲، ۱۳۹۱).

۴- فرضیه‌های پژوهش

همان‌طور که نتایج پژوهش‌های پیشین نشان داد، درحالی‌که مراجع تنظیم مقررات حسابداری بر این نکته اصرار دارند که کیفیت کار حسابرسی به کوچکی یا بزرگی مؤسسه بستگی ندارد، بسیاری مدعی هستند که مؤسسه‌های بزرگ نسبت به مؤسسه‌های کوچک، کیفیت بیشتری در کار حسابرسی پدید می‌آورند. پژوهش‌های قبلی به نتایجی می‌رسید که ترکیبی از هر دو نتیجه بود؛ شاید به این دلیل که اندازه‌گیری کیفیت کار حسابرسی ساده نیست. با توجه به این مطالب، در این پژوهش به دنبال بررسی این موضوع هستیم که آیا برترین مؤسسات

^۱ Mahalanobis

^۲ Mizer et al

حسابرسی لزوماً از ظرفیت و درآمد بیشتری هم برخوردارند یا خیر؟ بر این اساس فرضیه اصلی پژوهش به صورت زیر تعریف گردیده است:

فرضیه اصلی پژوهش) بین درآمد و شاخص‌های ظرفیت مؤسسات حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت آن‌ها رابطه معنادار وجود دارد.

در این فرضیه، شاخص‌های ظرفیت مؤسسات حسابرسی شامل ۱۲ متغیر به شرح رابطه ۱ می‌باشند. لازم به ذکر است که با توجه به اهمیت متغیر درآمد که در پژوهش‌های قبلی جداگانه به آن اشاره و تأکید شده است، از سایر شاخص‌ها تفکیک گردیده است.

۵- نتایج پژوهش

۵-۱- آمار توصیفی

در گام اول جهت حذف داده‌های پرت، مقادیر به دست آمده به وسیله فاصله مهالانویس با توزیع کای دو مقایسه گردید. برای این مقایسه ابتدا درجه آزادی فاصله مهالانویس را باید محاسبه کرد که از کسر نمودن عدد یک از تعداد متغیرهای مستقل به دست می‌آید. در این پژوهش ۱۳ متغیر مستقل وجود دارد لذا مقدار آماره کای دو با درجه آزادی ۱۲ عدد ۲۱/۰۲ است که بر این اساس هر پاسخگویی که فاصله مهالانویس آن از این عدد بیشتر بود به عنوان داده‌های پرت از جامعه حذف گردید. جداول ۳ و ۴ به ترتیب نتایج آزمون نرمال بودن متغیرها و آمار توصیفی را نشان می‌دهد.

جدول ۳- نتایج آزمون نرمال بودن متغیرها

آزمون شاپیرو-ویلک		آزمون کلموگروف-اسمیرنف		متغیر
مقدار احتمال	آماره آزمون	مقدار احتمال	آماره آزمون	
۰,۹۷۶	۰,۷۰۵	۰,۰۶۸	۰,۰۶۱	QC_RATING
۰,۲۹۷	۰,۹۲۷	۰,۱۸	۰,۰۲۶	ANNUAL_REV
۰,۳۰۶	۰,۸۹۹	۰,۲۶	۰,۰۱۸	REG_DATE
۰,۲۸۱	۰,۹۸۲	۰,۵۸۵	۰,۰۰۸	MEM_DATE
۰,۳۹۹	۰,۶۹۱	۰,۱۶۱	۰,۰۲۹	PARTNERS_NO
۱,۶۱۵	۰,۴۲۶	۰,۰۹۱	۰,۰۵۱	CPAs_NO
۰,۶۹۶	۰,۹۸۹	۰,۰۵۷	۰,۰۷۲	STAFF_NO
۰,۷۳	۰,۹۴۲	۰,۰۹۱	۰,۰۵۱	POTENTIAL_CAP
۰,۲۸	۰,۹۸۵	۰,۷۸	۰,۰۰۶	ACTUAL_CAP

۰,۶۳۵	۰,۹۸۸	۰,۲۱۲	۰,۰۲۲	FINANCIALA_VOL
۰,۸۸۸	۰,۹۹۲	۰,۱۹۵	۰,۰۲۴	TAXA_VOL
۰,۷۲۸	۰,۹۴۵	۰,۰۶۲	۰,۰۶۶	OTHERA_VOL
۰,۶۷۵	۰,۹۸۹	۰,۴۲۵	۰,۰۱۱	TOTALA_VOL
۰,۰۲۹	۰,۹۶۸	۰,۱۳۷	۰,۰۳۴	PARTNERS_CVs

همان گونه که مشاهده می شود، مقدار احتمال مربوط به آماره آزمون کلموگروف-اسمیرنف کلیه متغیرها بزرگ تر از ۰/۰۵ بوده بنابراین نرمال بودن متغیرها تأیید می شود.

جدول ۴- آمار توصیفی متغیرها

متغیر	واحد اندازه گیری	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
QC_RATING	امتیاز	۳,۲	۰,۷۶	۱	۴
ANNUAL_REV	میلیون ریال	۹۱۸۶	۷۳۰۳,۳۹	۶۱۲	۳۷۰۰۰
REG_DATE	-	۱۳۸۲	۷,۵۹	۱۳۴۸	۱۳۹۲
MEM_DATE	-	۱۳۸۴	۳,۶۸	۱۳۸۰	۱۳۹۲
PARTNERS_NO	نفر	۳,۳۵	۰,۷۹	۳	۷
CPAs_NO	نفر	۰,۶۳	۱,۰۸	۰	۷
STAFF_NO	نفر	۳۴,۹۹	۲۰,۵۹	۷	۱۱۱
POTENTIAL_CAP	نفر	۷۳,۳۹	۲۰,۷۵	۲۶	۱۵۴
ACTUAL_CAP	نفر- ساعت	۸۲۶۰۰	۵۱۱۲۸,۰۲	۷۹۸۰	۲۸۰۰۰۰
FINANCIALA_VOL	-	۱۱۲	۹۲,۶۵	۷	۴۶۷
TAXA_VOL	-	۳۰	۳۴,۲۱	۰	۲۲۱
OTHERA_VOL	-	۱۴	۳۰,۱۰	۰	۲۶۵
TOTALA_VOL	-	۱۵۷	۱۲۶,۲۰	۱۰	۶۴۹
PARTNERS_CVs	نفر- سال	۹۱	۳۶,۷۱	۲۰	۲۲۹

مؤسسات حسابرسی بر اساس امتیاز کنترل کیفیت در چهار گروه الف، ب، ج و د رتبه بندی می شوند که جهت کمی کردن، به ترتیب اعداد ۴، ۳، ۲ و ۱ به آنها اختصاص یافته است. همان طور که آمار توصیفی متغیرها نشان می دهد، میانگین امتیاز کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی برابر ۳/۲ بوده که نشان می دهد بیشتر مؤسسات حسابرسی در دو گروه اول (الف و ب) قرار دارند. تاریخ ثبت مؤسسات حسابرسی بین سال های ۱۳۴۸ تا ۱۳۹۲

بوده و بین سال‌های ۱۳۸۰ تا ۱۳۹۲ به عضویت جامعه حسابداران رسمی ایران درآمده‌اند. به‌طور میانگین هر مؤسسه توسط ۳/۳ شریک که مجموع تجربه و سوابق کاری آن‌ها بالغ بر ۹۱ نفر- سال است، اداره می‌شود که نشان می‌دهد عمده مؤسسات حسابرسی در ایران جزء مؤسسات کوچک هستند (اگر تعداد شرکا را ملاک اندازه مؤسسات حسابرسی در نظر بگیریم).

بر اساس خود اظهاری مؤسسات حسابرسی، میانگین درآمد سالانه بالغ بر ۹ میلیارد ریال و میانگین تعداد کارکنان حرفه‌ای تحت استخدام بالغ بر ۳۵ نفر بوده است. حجم فعالیت هر مؤسسه به‌طور میانگین شامل ۱۵۷ قرارداد در سال بوده که حدود ۷۱ درصد آن را حسابرسی مالی، ۱۹ درصد حسابرسی مالیاتی و ۱۰ درصد را سایر خدمات حرفه‌ای تشکیل می‌دهد.

۲-۵- آزمون فرضیه‌ها

به‌منظور اجرای رگرسیون اثبات وجود برخی پیش‌شرط‌ها الزامی بوده و در شرایطی می‌توان به نتایج رگرسیون اتکا کرد که این پذیره‌های زیربنایی اثبات گردد. این پذیره‌ها به شرح زیر مورد بررسی قرار گرفته و با توجه به تأیید آن‌ها، با درجه اطمینان بالایی می‌توان به نتایج پژوهش و قابلیت تعمیم آن اطمینان نمود.

الف- آزمون نرمال بودن باقی‌مانده‌ها: با استفاده از آزمون کلموگروف اسمیرنوف، نرمال بودن توزیع متغیر وابسته بررسی شده است. زیرا نرمال بودن متغیرهای وابسته به نرمال بودن باقی‌مانده‌های مدل (تفاوت مقادیر برآوردی از مقادیر واقعی) می‌انجامد. مقدار احتمال مربوط به آزمون کولموگروف اسمیرنوف برای متغیر وابسته برابر ۰/۰۶۸ بوده بنابراین بزرگ‌تر از ۰/۰۵ می‌باشد (جدول ۳).

ب- آزمون استقلال (عدم خود هم‌بستگی) باقی‌مانده‌ها: در مدل مورد بررسی، مقدار آماره دووین واتسن برابر ۲/۲۳ بوده که با توجه به نزدیکی آن به عدد ۲ استقلال باقی‌مانده‌ها قابل‌پذیرش است (جدول ۴).

ج- آزمون عدم وجود هم‌خطی بین متغیرهای مستقل: مقدار آماره عامل تورم واریانس متغیرها (VIF) کوچک‌تر از عدد ۵ بوده بنابراین عدم وجود هم‌خطی بین متغیرهای مستقل مورد تأیید قرار می‌گیرد (جدول ۵- بخش الف).

د- آزمون همگنی واریانس‌ها: مقدار احتمال مربوط به آزمون لون عمدتاً از ۰/۰۵ بزرگ‌تر است بنابراین با اطمینان ۹۵٪ همگنی واریانس‌ها مورد تأیید قرار می‌گیرد (جدول ۵- بخش ب).

جدول ۵- آزمون پذیره‌های زیربنایی رگرسیون

ب- آزمون هم‌گنی واریانس‌ها		الف- آزمون عدم هم‌خطی بین متغیرهای مستقل		متغیر
مقدار احتمال	آماره آزمون لون	VIF	Tolerance	

۰,۲۹	۱,۲۰۲	۱,۵۸	۰,۶۳۳	ANNUAL_REV
۰,۱۵۶	۱,۴۳۴	۱,۰۸۲	۰,۹۲۵	REG_DATE
۰,۰۶۳	۱,۹۴۲	۱,۲۲۶	۰,۸۱۶	MEM_DATE
۰,۰۷۲	۶,۷۲۷	۱,۵۰۱	۰,۶۶۶	PARTNERS_NO
۰,۱۰۹	۳,۹۰۲	۱,۰۴۹	۰,۹۵۳	CPAs_NO
۰,۰۲۱	۳,۵۸۵	۱,۱۴۷	۰,۸۷۲	STAFF_NO
۰,۱۷	۲,۱۴۴	۱,۰۸۸	۰,۹۱۹	POTENTIAL_CAP
۰,۰۳۵	۱,۹۳	۱,۰۵۶	۰,۹۴۷	ACTUAL_CAP
۰,۱۸۵	۹,۳۶۱	۱,۲۳۵	۰,۸۱	FINANCIALA_VOL
۰,۳۵	۳,۸۷۷	۱,۲۹۶	۰,۷۷۱	TAX.A_VOL
۰,۱۰۸	۳,۳۶۱	۱,۴۴۲	۰,۶۹۳	OTHER.A_VOL
۰,۰۶۸	۶,۸۷۲	۱,۰۹۶	۰,۹۱۲	TOTALA_VOL
۰,۱۰۲	۹,۱۱۷	۱,۲۲۴	۰,۸۲۳	PARTNERS_CVs

پس از تأیید پذیره‌های زیربنایی پژوهش، رابطه ۱ مورد بررسی قرار گرفته است. جهت بررسی فرضیه‌ها، ابتدا مناسب بودن برازش مدل‌ها با استفاده از آماره فیشر آزمون شده و در ادامه جهت تأیید و یا رد تأثیر متغیر مستقل بر متغیر وابسته از آماره t و سطح معناداری ضریب متغیر استفاده شده است. به این ترتیب که چنانچه سطح معناداری متغیر کمتر از ۰/۰۵ باشد، نشان‌دهنده معنادار بودن تأثیر متغیر مستقل بر وابسته است و در غیر این صورت فرضیه محقق مورد تأیید قرار نمی‌گیرد. خلاصه نتایج حاصله در جداول ۶ و ۷ نشان داده شده است.

جدول ۶- خلاصه نتایج برازش مدل نهایی

$QC_RATING = -0.282 + 0.204ANNUAL_REV + 0.342POTENTIAL_CAP + 0.453FINANCIALA_VOL + 0.079OTHER.A_VOL$			رابطه (۲)
سطح معناداری مدل:	آماره F:	آماره دوربین-واتسن:	ضریب تعیین:
.۰۰۰	۵,۶۴۸	۲,۲۳۳	.۳۱۲

جدول ۷- نتایج آزمون فرضیه

متغیر	تعریف متغیر	ضریب متغیر	آماره t	سطح معناداری
α	مقدار ثابت مدل	-۰.۲۸۲	-	-

ANNUAL_REV	درآمد سالانه	۲۰۴	۲,۳۷۲	۰۲۰
POTENTIAL_CAP	ظرفیت بالقوه	۳۴۲	۲,۸۱۱	۰۰۴
FINANCIALA_VOL	حجم کارهای حسابرسی مالی	۴۵۳	۲,۳۶۲	۰۲۱
OTHER.A_VOL	حجم سایر خدمات حرفه‌ای	۰۷۹	۲,۷۳۹	۰۰۸

در رگرسیون پس‌رونده ابتدا مدل اولیه بر اساس کلیه متغیرهای مستقل به دست می‌آید. در ادامه متغیرهایی که سطح معناداری ضریب آن‌ها بالاتر از ۰/۰۵ باشد به ترتیب از مدل حذف می‌شوند تا در پایان مدل نهایی بر اساس متغیرهای با ضرایب معنادار به دست آید. در اینجا مدل ۸ مرتبه اجرا شده و مدل نهایی بر اساس ۴ متغیر مستقل معنادار به دست آمده است (رابطه ۲). به عبارت دیگر ارتباط ۹ متغیر مستقل دیگر با رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی تأیید نگردید. در مدل نهایی (مدل هشتم)، ضریب همبستگی برابر ۵۵٪ و ضریب تعیین برابر ۳۱٪ است به این معنی که حدود ۳۱ درصد از تغییرات رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی، بر اساس این چهار متغیر مستقل قابل توضیح است. این چهار متغیر شامل درآمد سالانه، ظرفیت بالقوه، حجم کارهای حسابرسی مالی و سایر خدمات حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی بوده که همه آن‌ها با متغیر رتبه حسابرسی دارای ارتباط مستقیم هستند. یعنی طبق نتایج این پژوهش هرچقدر ۱- درآمد سالانه بیشتر، ۲- ظرفیت بالقوه بیشتر و ۳- حجم کارهای حسابرسی مالی و سایر خدمات حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی بیشتر باشد، رتبه حسابرسی بهتر می‌شود. اما عکس این موضوع لزوماً صادق نیست. به عبارتی ممکن است بعضی مؤسسات حسابرسی به‌رغم مناسب بودن رتبه، از درآمد، ظرفیت و حجم کار پایینی برخوردار باشند.

۶- بحث و نتیجه‌گیری

۶-۱- نتایج پژوهش

درحالی‌که نهادهای ناظر حسابداری در ایران بر این نکته اصرار دارند که کیفیت کار حسابرسی به‌اندازه مؤسسه بستگی ندارد و رتبه‌بندی آن‌ها بر اساس کیفیت کار، برای شناساندن مؤسسات حسابرسی برتر به جامعه و تلاش مؤسسات برای ارتقای کیفی خدمات حرفه‌ای لازم است، برخی دیگر مدعی هستند که مؤسسه‌های بزرگ با درآمد و ظرفیت کار بیشتر، نسبت به مؤسسه‌های کوچک، دارای کیفیت عمل بهتری هستند و بر این اساس است که مجلات حرفه‌ای از جمله بولتن حسابداری بین‌المللی، مؤسسات حسابرسی را تنها بر اساس درآمد و ظرفیت رتبه‌بندی می‌کنند. بنابراین به دنبال موضوعی که با موضوع رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران به وجود آمد، در پژوهش حاضر مسئله ارتباط بین درآمد و ظرفیت مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران با رتبه‌بندی آن‌ها مورد بررسی قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان داد که در ایران، ارتباط معناداری بین درآمد سالانه، ظرفیت بالقوه، حجم کارهای حسابرسی مالی و سایر خدمات حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی با متغیر امتیاز کنترل کیفیت آن‌ها وجود دارد. به‌طوری‌که مؤسسات حسابرسی با درآمد سالانه بیشتر، ظرفیت بالقوه بالاتر و تعداد

کارهای حسابرسی بیشتر (به طور خاص حسابرسی مالی و سایر خدمات حرفه‌ای)، رتبه بهتری را از خود نشان می‌دهند. باین‌حال، وجود ارتباط معنادار بین امتیاز کنترل کیفیت با سایر متغیرهای شاخص ظرفیت مؤسسات حسابرسی از جمله قدمت مؤسسه، تاریخ عضویت در جامعه، تعداد شرکا و حسابداران رسمی، تعداد کارکنان حرفه‌ای، ظرفیت بالفعل (جمع ساعات کار)، حجم کارهای حسابرسی مالیاتی و سوابق و پیشینه کاری شرکا تأیید نگردید.

همان‌طور که در ادبیات نظری بیان شد، یکی از استدلال‌های موافقان رتبه‌بندی آن است که معتقدند اگر مؤسسات حسابرسی با درآمد بیشتر، به طور حتم دارای کیفیت بالاتری هم هستند، پس آن‌ها نباید مخالفتی با ارزیابی کیفی مؤسسات حسابرسی و طبقه‌بندی آن‌ها بر این مبنا داشته باشند. زیرا طبق استدلال خودشان، دارای کیفیت بهتری هستند و در رتبه‌بندی بر اساس کیفیت کار نیز رتبه مناسبی کسب خواهند کرد. نتایج این پژوهش، به وضوح از استدلال این گروه حمایت می‌کند. همچنین نتایج این پژوهش، با نتایج مطالعات دی آنجلو (۱۹۸۱)، دیویدسون و نئو (۱۹۹۳)، کریشان و شاپور (۲۰۰۰)، کیم و همکاران (۲۰۰۳)، جری و مایکل (۲۰۰۹)، چن و هسو (۲۰۰۹) و جونگ و همکاران (۲۰۰۹) که معتقد به رابطه مستقیم بین اندازه مؤسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی هستند هم‌خوانی دارد اما نتایج مطالعات کدیور (۱۳۹۱)، پیری و همکاران (۱۳۹۲)، لام و چانگ (۱۹۹۴) و باود و ویلکینز (۲۰۰۴) را تأیید نکرد.

۶-۲- محدودیت‌های پژوهش

با توجه به این که در کشور ایران یک بانک اطلاعاتی جامع در خصوص مؤسسات حسابرسی وجود ندارد، بنابراین در این پژوهش از اطلاعات تفصیلی مندرج در پایگاه رسمی جامعه حسابداران رسمی ایران، طبق آخرین به‌روزرسانی در ۱۳۹۲/۰۲/۲۳ استفاده شده که منبع آن خود اظهاریه مؤسسات حسابرسی می‌باشد. در عمل در پژوهش‌های مشابه، برای اندازه‌گیری متغیرها از جمله حق‌الزحمه (درآمد) و اندازه مؤسسات حسابرسی، از معیارهای جایگزین استفاده می‌شود.

۶-۳- پیشنهادهای مبتنی بر نتایج پژوهش

۱- با توجه به نتایج این پژوهش که نشان می‌دهد ارتباط مستقیم و معناداری بین درآمد سالانه و شاخص‌های ظرفیت (ظرفیت بالقوه و حجم کار) مؤسسات حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت آن‌ها وجود دارد، به نهادهای ذی‌ربط پیشنهاد می‌شود به منظور تقویت مؤسسات حسابرسی، تمهیدات لازم را پیش‌بینی نمایند. در حال حاضر آیین‌نامه "راه کارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی"^۱ در کشور مصوب شده است اما بسترهای لازم جهت تضمین اجرای آن فراهم نشده است. از آن جمله می‌توان به ماده ۹ آیین‌نامه در خصوص

^۱ کمیسیون اقتصاد، تصویب‌نامه شماره ۳۹۰۳۹ت/۳۶۵۱۰ کمیسیون موضوع اصل ۱۲۸ قانون اساسی با موضوع آیین‌نامه راه کارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی، مصوب ۱۳۸۸/۰۲/۰۹

ایجاد تجهیزات سخت‌افزاری و نرم‌افزاری مناسب جهت فراهم آوردن شرایط به کارگیری فناوری‌های نوین در ایران، اشاره کرد. ضمن اینکه بعدها ماده ۶ این آیین‌نامه به علت مغایرت با مفاد ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم، به رأی دیوان عدالت اداری باطل اعلام گردید.^۱

۲- بر اساس آمار توصیفی متغیرها، میانگین ۳/۳ شریک برای هر مؤسسه حاکی از کوچک بودن عمده مؤسسات حسابرسی در ایران است (اگر تعداد شرکا را ملاک اندازه مؤسسات حسابرسی در نظر بگیریم). از آنجا که سقف خدمات قابل ارائه مؤسسات حسابرسی بر اساس آیین‌نامه مصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین شده^۲ و مهم‌ترین شاخص آن تعداد شرکا می‌باشد، لذا به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود با ادغام یکدیگر و افزایش تعداد شرکا، سقف خدمات قابل ارائه و به تبع آن درآمد سالانه خود را افزایش داده تا از این طریق علاوه بر ارزش آفرینی، به بهبود رتبه کنترل کیفیت مؤسسه نیز کمک نمایند.

فهرست منابع

- (۱) امانی، علی، دوانی، غلامحسین. (۱۳۸۸). خدمات حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی و رتبه‌بندی حسابرسان، حسابدار رسمی، شماره ۸، صص ۳۲-۴۱
- (۲) ایزدی نیا، ناصر. علی مرادی، افسر و غنی زاده، بهرام. (۱۳۹۲). کنکاش: کیفیت حسابرسی. حسابدار رسمی، شماره ۲۱ صص ۵۹-۶۸
- (۳) پیری، پرویز. شیخ محمدی، امیر و جوادی، نعمت‌الله. (۱۳۹۲). بررسی ارتباط بین اندازه مؤسسه حسابرسی و تعداد صاحب‌کاران مؤسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی، دانش حسابرسی، سال ۱۳، شماره ۵۱، صص ۵-۹
- (۴) حساس یگانه، یحیی و آذین فر، کاوه. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۶۱ صص ۸۵-۹۸

^۱ دیوان عدالت اداری، ابطال ماده ۶ تصویب‌نامه شماره ۶۰۳۹۰۳۹ت/۲۶۵۱۰-ک-۳۹۰۳۹ت/۱۳۸۸/۹/۲ وزیران عضو کمیسیون اقتصاد، مصوب ۱۳۹۱/۰۷/۰۳
^۲ وزیر امور اقتصادی و دارایی، آیین‌نامه مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، مصوب ۱۳۹۴/۰۵/۱۲

- (۵) دوانی، غلامحسین. (۱۳۸۸). رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی، نشریه حسابدار، سال ۲۱، شماره ۱۷۵، صص ۴-۸
- (۶) فلاح رمضانی، سجاد. (۱۳۹۳). بررسی رابطه رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و کیفیت حسابرسی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد شماره ۱۰۰-ACC-EC، دانشگاه فردوسی مشهد، لینک دسترسی: <http://thesis.um.ac.ir/moreinfo-۵۷۶۶۴-pg-۱.html>
- (۷) کدیور، حمیده. (۱۳۹۱). تراکم کار حسابرسی و کیفیت حسابرسی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد شماره ۷۲-ACC-EC، دانشگاه فردوسی مشهد، لینک دسترسی: <http://thesis.um.ac.ir/moreinfo-۴۴۳۴۴-pg-۱.html>
- (۸) ملکی، محمدباقر. (۱۳۸۵). چرا موسسه‌های حسابرسی باید رتبه‌بندی شوند؟، دنیای اقتصاد، شماره ۱۰۹۹، لینک دسترسی: <http://www.donya-e-eqtasad.com/news/۶۸۷۸۹۶>
- (۹) میزر، لاورنس اس. گامست، گلن و گارینو، اچی. (۱۳۹۱). پژوهش چند متغیری کاربردی (طرح و تفسیر)، ترجمه حسن پاشا شریفی و همکاران، تهران، نشر رشد
- ۱۰) Bauwhede, H. Willekens, M. (۲۰۰۴). Evidence on (the lack of) Audit – Audit Market, European Accounting Review, Vol ۱۲(۳), pp ۵۰۱-۵۲۲
- ۱۱) Chen, Y and Hsu, J. (۲۰۰۹). Auditor Size, Auditor Quality, and Auditor Fee Premiums: Further Evidence from the Public Accounting Profession, Available at: <http://ssrn.com/abstract=۱۳۲۵۰۴۹>
- ۱۲) Chuntao, L. FRANK, M. SONG AND SONIA M. L. WONG (۲۰۰۷). Audit Firm Size and Perception of Audit Quality: Evidences from a competitive Audit market in china, pp ۱-۱۷, Available at http://www.hiebs.hku.hk/working_paper_updates/pdf/wp۱۱۱۴b.pdf
- ۱۳) Constantinos, C. and Clive, L. (۲۰۰۸), Audit effort and earnings management Journal of Accounting and Economics, Vol ۴۵, pp ۱۱۶-۱۳۸
- ۱۴) Craswell, A. Francis, T and Taylor, S. (۱۹۹۵). Auditor brand name reputations and industry specializations, Journal of Accounting and economics, Vol ۲۰, pp ۲۹۷-۳۲۲
- ۱۵) Davidson, R. and Neu, D. (۱۹۹۳). A note on the association between audit firm size and audit quality, Contemporary Accounting Research (Spring), pp ۴۷۹-۴۸۸
- ۱۶) De Angelo, L. (۱۹۸۱). Auditor size and audit quality, Journal of Accounting and Economics. No ۳. pp ۱۸۹-۱۹۹
- ۱۷) Deltas, G and Doogar, R. (۲۰۰۴). Product and Cost Differentiation by Large Audit Firms, pp ۱-۱۰, Available at: https://www.aeaweb.org/assa/۲۰۰۵/۰۱۰۹_۰۸۰۰_۰۵۰۳.pdf
- ۱۸) Fuerman, R. Comparing. (۲۰۰۶). the Auditor Quality of Arthur Andersen to that of the Big ۴, API, Vol ۶, pp ۱-۱۰
- ۱۹) Henock, L. (۲۰۰۵). Acquirers Abnormal Returns, Audit Firm Size and the Small Auditor Clientele Effect, Journal of accounting and economics, Available at: <http://ssrn.com/abstract=۴۸۳۶۶۲>
- ۲۰) Jeff, P. Inder, K and Raman, K. (۲۰۱۰). Do the Big ۴ and the Second-tier firms provide audits of similar quality? , Account Public Policy, Vol ۲۹, pp ۳۳۰-۳۵۲
- ۲۱) Jere, R and Michael, F. (۲۰۰۹). Big ۴ Office Size and Audit Quality The Accounting Review, Vol ۸۴ (۵), pp ۱۵۲۱
- ۲۲) Jong-Hag, C. Jeong-Bon, K. Chansog, K and Yoonseok, Z. (۲۰۰۹). Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. Auditing, A Journal of Practice and Theory, Available at <http://ssrn.com/abstract=۱۰۱۱۰۹۶>

- ۲۳) Kim, J. Chung, R and Firth, M. (۲۰۰۳). Auditor Conservatism, Asymmetric Monitoring and Earnings Management, Contemporary Accounting Research, Vol ۲۰, No ۲, pp ۳۲۳- ۳۵۹
- ۲۴) Krishnan, J and Scheuer, P. (۲۰۰۰), The Differentiation of Quality Among Auditors: Evidence from the Not – for – Profit Sector Auditing, A Journal of Practice and Theory, Vol ۱۹, No ۲, pp ۹-۲۶
- ۲۵) Lam, S and Chang, S. (۱۹۹۴). Auditor Service Quality and Auditor Size: Evidence from Initial Public Offerings in Singapore, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol ۳, No ۱, p ۱۰۳
- ۲۶) Libby, R and Frederick, D. (۱۹۹۰). Experience and the ability to explain audit findings, Journal of Accounting Research, Vol ۲۸, No ۲, pp ۳۴۸-۳۶۷
- ۲۷) Palmrose, Z. (۱۹۸۸). An analysis of auditor litigation and audit service quality, The Accounting Review (January): pp ۵۵-۷۳
- ۲۸) Titman, S and Trueman, B. (۱۹۸۶). Information Quality and the Valuation of New Issues, Journal of Accountig and Economics , Vol ۵, No ۲, pp ۱۵۹-۱۷۲