

## بررسی رابطه بین ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و شرکاء حسابرسی با کیفیت حسابرسی

باقر شمس زاده\*

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه بوعلی سینا

اصغر سیف

استادیار گروه آمار، دانشگاه بوعلی سینا

حسن داودآبادی فراهانی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه بوعلی سینا

### چکیده

حسابرسی با کیفیت بالا، اعتبار اطلاعات حسابداری تهیه شده توسط شرکت‌ها را بهبود می‌بخشد و به استفاده‌کنندگان به خصوص سرمایه‌گذاران فرصت می‌دهد با اعتماد بیشتری وضعیت مالی و نتایج عملکرد شرکت را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند. به همین دلیل کیفیت حسابرسی از اهمیت زیادی برخوردار است. هدف این پژوهش شناسایی رابطه بین ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و شرکاء حسابرسی با کیفیت حسابرسی است. برای آزمون فرضیه‌های تحقیق اطلاعات مربوط به ۱۴۱ شرکت بین سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۲ استفاده شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که بین تخصص مؤسسه حسابرسی و تجربه شرکاء با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معنادار وجود دارد، همچنین بین اندازه مؤسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه منفی و معنادار وجود دارد. در این پژوهش رابطه معناداری بین سابقه مؤسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی یافت نشد.

**واژگان کلیدی:** ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی، تجربه شرکاء حسابرسی، اقلام تعهدی اختیاری، کیفیت حسابرسی

---

\* تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۴/۶/۲۰ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۳۹۴/۱۰/۲۸  
نویسنده عهده‌دار مکاتبات: shamszadeh@basu.ac.ir

## ۱- مقدمه

گسترش روز افزون واحدهای اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات و اطلاعات و وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی را به وجود آورده است. مسئله جهانی شدن اقتصاد و انقلاب اطلاعات، کنترل را حتی از دست دولت‌ها خارج کرده است. این شرایط موجب شده حرفه حسابرسی به تدریج تلاش کند تا از قافله عقب نماند و همگام با تغییرات فناوری در راستای نیازهای جامعه حرکت کند. در این محیط، استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری به اطلاعات مختلفی از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه‌های اقتصادی نیاز دارند. صورت‌های مالی حسابرسی شده به عنوان مهم‌ترین مجموعه اطلاعات مزبور است که به منظور تعدیل تضاد منافع تهیه می‌شود. علاوه بر تضاد منافع مسائل دیگری از قبیل عدم دسترسی مستقیم استفاده‌کنندگان به اطلاعات موجب تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است. در واقع نقش حسابرسی ارزیابی کیفیت اطلاعات برای استفاده‌کنندگان است (یگانه و آذین‌فر، ۱۳۸۹).

در حقیقت جامعه در معنای عام آن همواره خواستار دریافت خدمات با کیفیت حسابرسی بوده است. سهل‌انگاری و قصور حسابرسان در ارائه خدمات حسابرسی با کیفیتی که از آنان به عنوان افراد حرفه‌ای انتظار می‌رود، همواره با واکنش تنبیهی از سوی جامعه همراه بوده است (ولک، ۲۰۰۶). از سوی دیگر، حرفه حسابرسی هم، مانند سایر حرفه‌ها، برای حفظ جایگاه خود نیازمند کسب اعتماد عمومی است. آنچه جامعه از حرفه حسابرسی انتظار دارد، ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت است. این کیفیت، ارزش افزوده‌ای است که تنها حرفه حسابرسی می‌تواند به اطلاعات مالی شرکت‌ها بیفزاید. به طور کلی هدف حسابرسان، حفاظت از منافع سهامداران در مقابل تحریفات و اشتباهات بااهمیت موجود می‌باشد (علوی طبری و همکاران، ۱۳۹۱). با توجه به جایگاه و نقش مؤسسات حسابرسی در تصمیمات استفاده‌کنندگان، کیفیت حسابرسی به عنوان عامل کلیدی در تهیه گزارش‌های حسابرسی، مورد توجه استفاده‌کنندگان قرار می‌گیرد. حسابرسی به عنوان یک مکانیزم کشف‌کننده تحریفات با اهمیت، می‌تواند موجب بهبود کیفیت اطلاعات و در نتیجه کاهش ریسک سرمایه‌گذاری و تصمیم‌گیری‌های بهینه برون سازمانی گردد (خدمای پور و همکاران، ۱۳۹۲).

تعاریف متعددی برای کیفیت حسابرسی بیان شده است. دی آنجلو از اولین پژوهشگرانی است که به بررسی کیفیت حسابرسی پرداخته است. وی کیفیت حسابرسی را سنجش و ارزیابی بازار از توانایی حسابرسان در کشف تحریفات با اهمیت و گزارش تحریفات کشف شده دانسته است. همچنین پالمرز<sup>۲</sup> (۱۹۸۸) کیفیت حسابرسی را ایجاد اطمینان از صورت‌های مالی و احتمال آنکه صورت‌های مالی هیچگونه تحریف با اهمیتی نداشته باشد تعریف کرده است. انجام حسابرسی به عنوان یک فعالیت نظارتی و نیز به عنوان یکی از مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی برای جلب و حفظ اعتماد سرمایه‌گذاران به وجود تقارن اطلاعاتی، منصفانه بودن بازار

مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره سوم، شماره ۱، پیاپی ۸، بهار ۱۳۹۵/ ۱۳۷

و نیز منصفانه بودن اطلاعات در دسترس ضروری است. گزارش حسابرسی، به شرط برخورداری از سطح کیفی مناسب، نیاز استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی به ارزیابی کیفیت اطلاعات، پیش از استفاده از آن‌ها در فرآیند تصمیم‌گیری را برطرف می‌سازد و زمینه مناسبی برای اخذ تصمیمات اقتصادی مطلوب فراهم می‌آورد (یگانه و همکاران، ۱۳۹۱).

با توجه به مطالب پیش گفته، همچنین رقابتی بودن فضای کسب و کار مؤسسات حسابرسی و نیز تاثیر کیفیت حسابرسی بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، کیفیت حسابرسی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. اما از آنجا که کیفیت واقعی حسابرسی قبل از انجام حسابرسی و یا در حین حسابرسی قابل مشاهده نیست، لذا، نیازمند به شناسایی ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی که با کیفیت حسابرسی در ارتباط هستند می‌باشیم. به همین دلیل، هدف این پژوهش شناخت رابطه ویژگی‌های تخصص صنعت، سابقه فعالیت و اندازه مؤسسه حسابرسی، هم‌چنین تجربه شرکاء مؤسسه با کیفیت حسابرسی است.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل اتکا که محصول یک سیستم گزارشگری جامع و مناسب می‌باشد، از ارکان ارزیابی وضعیت و عملکرد یک شرکت و تصمیم‌گیری در مورد سرمایه‌گذاری در شرکت به حساب می‌آید. در هر رویداد اقتصادی، سرمایه‌گذاران برای تصمیم‌گیری نیازمند اطلاعات قابل اتکا هستند. یکی از اهداف اصلی تهیه صورت‌های مالی، ارائه اطلاعات مفید و سودمند برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان درون و برون سازمانی، جهت اخذ تصمیمات عاقلانه اقتصادی است. از دیدگاه سرمایه‌گذاران، اطلاعاتی قابل اتکا تلقی می‌شود که یک سازمان مستقل بر فرآیند گزارشگری و مرکز ثقل این فرآیند، یعنی صورت‌های مالی، نظارت نمایند. نمونه‌ای از این گونه سازمان‌های مستقل، مؤسسات حسابرسی می‌باشند (خدمی‌پور و همکاران، ۱۳۹۲). حسابرسی مستقل از طریق اعتباردهی به صورت‌های مالی، تضمین قابلیت اتکا و تایید کیفیت اطلاعات مالی، موجب حمایت از حقوق تمامی ذینفعان شرکت می‌شود و حسابرسان به عنوان افرادی مستقل و دارای صلاحیت حرفه‌ای به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی این اطمینان را می‌دهند که صورت‌های مالی فاقد هر گونه تحریف و یا اشتباه با اهمیت بوده و وضعیت، عملکرد و انعطاف‌پذیری مالی را به نحو مطلوب طبق استانداردهای حسابداری نشان می‌دهد. افزون بر این، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر ذینفعان برای ارزیابی عملکرد مالی واحدهای تجاری مختلف و تصمیم‌گیری در مورد موقعیت‌های گوناگون سرمایه‌گذاری، به نتایج حسابرسی انجام شده به وسیله مؤسسات حسابرسی مستقل اتکا می‌کنند. حسابرسی برای صورت‌های مالی گزارش شده، ارزش افزوده فراهم می‌کند، زیرا نتایج بررسی

مربوط بودن و قابلیت اتکا بودن محتوای صورت‌های مالی را گزارش می‌دهد. از این رو، هرچه کیفیت حسابرسی بیشتر باشد، ارزش، اعتبار و قابلیت پذیرش آن به وسیله استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی افزایش می‌یابد. اما پرسش اصلی ذی‌نفعان در خصوص حسابرسی انجام شده به این موضوع برمی‌گردد که فرآیند حسابرسی تا چه اندازه توانسته است به نحو مطلوب انجام و ایرادات و اشکالات را کشف و گزارش کند و در کل، سطح کیفیت حسابرسی انجام شده چگونه بوده است (فروغی و میر شمس شهشانی، ۱۳۹۰).

با رشد رقابت در حرفه حسابرسی، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت بهتر به بازار را بیشتر دریافته‌اند و برای رقابت بر پایه‌ای به غیر از حق‌الزحمه، به دنبال متفاوت کردن خدمات خود هستند. یکی از ابعاد که مؤسسات حسابرسی سعی دارند در آن زمینه خود را از سایر مؤسسات خدماتی متمایز کنند، کیفیت خدمات ارائه شده است. کیفیت حسابرسی یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. به منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی، مطالعات گوناگونی انجام شده است تا رابطه بین کیفیت حسابرسی و دیگر متغیرهای آن کشف شود. از آنجا که کیفیت واقعی حسابرسی قبل از انجام حسابرسی و یا در حین حسابرسی قابل مشاهده نیست، پژوهش در این زمینه همواره با مشکلات زیادی روبرو بوده است. بنابراین نیاز به متغیرهایی است تا بر اساس آن بتوان کیفیت واقعی حسابرسی را ارزیابی کرد (تیتنم و ترومن، ۱۹۸۶). استفاده از متغیر اقلام تعهدی اختیاری، می‌تواند ابزاری برای ارتقا کیفیت حسابرسی باشد.

در دنیای واقعی، دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی در دوره‌هایی اتفاق می‌افتد که معمولاً با زمان وقوع معاملات و رویدادهای ایجادکننده آنها متفاوت است و همین امر باعث می‌شود تا استفاده از اقلام تعهدی (فرض تعهدی) برای اندازه‌گیری نتایج عملکرد واحد تجاری بهتر از اندازه‌گیری خالص دریافت‌های نقدی شود. اما مسئله این است که اقلام تعهدی برخلاف اقلام نقدی با درجه‌ای از ابهام همراه هستند که باعث کاهش قابلیت اتکا آنها می‌شود (محمدزادگان، ۱۳۸۵). و در این میان، با توجه به مسئله تضاد منافع بین مالکیت و مدیریت، اقلام تعهدی ارائه شده در صورت‌های مالی می‌تواند دستکاری شود و قابلیت اتکا آنها زیر سوال برود. لذا این پرسش مطرح می‌شود که چگونه می‌توان از سرمایه‌گذاران در برابر دستکاری اقلام صورت‌های مالی حمایت کرد؟ یکی از راه‌های موثر در کنترل دستکاری اقلام تعهدی توسط مدیریت و اعمال نظرهای مدیریت در انتخاب رویه‌های حسابداری، فرایند حسابرسی است (ابراهیمی کردلر، ۱۳۸۷). به این صورت که هر اندازه سطح اقلام تعهدی اختیاری یک شرکت بیشتر باشد امکان وجود مدیریت سود توسط آن واحد بیشتر و حسابرسان نتوانسته است به نحو مناسب آن را افشا کند و در نتیجه کیفیت حسابرسی در سطح پایینی قرار می‌گیرد. به طور کلی هدف حسابرسان، حفاظت از منافع سهامداران در مقابل تحریفات با اهمیت موجود در صورت‌های مالی است.

مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره سوم، شماره ۱، پیاپی ۸، بهار ۱۳۹۵/ ۱۳۹۶

حسابرسان به منظور حفظ اعتبار حرفه، شهرت حرفه‌ای خود و اجتناب از دعاوی قضایی علیه خود، به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی هستند.

از دیدگاه حسابرسان، اندازه مؤسسه حسابرسی یکی از ویژگی‌هایی است که بر کیفیت حسابرسی اثر دارد. دی آنجلو معتقد است مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، خدمات حسابرسی با کیفیت بیشتری ارائه می‌دهند، زیرا علاقه‌مند هستند شهرت بهتری در بازار کار به دست آورند و به خاطر این که تعداد مشتریان آنان زیاد است، نگران از دست دادن آنها نیستند و دلیلی نمی‌بینند که با تقلب کردن و پایین آوردن کیفیت حسابرسی دنبال خشنود کردن مشتریان خود باشند یا دنبال این باشند که مشتریان جدیدتری پیدا کنند. به همین دلیل این شرکت‌های حسابرسی سعی می‌کنند کیفیت حسابرسی خود را در بالاترین سطح نگه دارند، در نتیجه اگر شرکت صاحبکار دارای هرگونه ایراد و خطایی باشد، مؤسسه حسابرسی به راحتی از آن نخواهد گذشت و بر روی اظهار نظر حسابرسی تاثیر خواهد گذاشت. چنین مؤسسه‌ای به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمون‌های مختلف، خدمات حسابرسی را با کیفیت بیشتری ارائه می‌دهند (واعظ و همکاران، ۱۳۹۳).

هرچه سابقه مؤسسه حسابرسی بیشتر باشد به دلیل آشنا شدن با صنایع مختلف و حفظ شهرت خود، حسابرسی را با کیفیت بیشتری اجرا می‌کنند. کراس ول و همکارانش<sup>۳</sup> (۱۹۹۵) طی تحقیقی به این نتیجه رسیدند که مؤسسات حسابرسی مشهور و با سابقه از اعتبار و شهرت خود بیشتر مراقبت می‌کنند (ایزدی نیا و همکاران، ۱۳۹۲).

مطالعات گذشته نشان دهنده رابطه مثبتی بین تخصص حسابرس در صنعت و کیفیت حسابرسی می‌باشد. تخصص بر مبنای آموزش و یا تجربه عملی می‌باشد که از حسابرسی در یک صنعت خاص به دست می‌آید. حسابرسان متخصص به این دلیل که سهم بالایی از شرکت‌های یک صنعت را رسیدگی می‌کنند، دارای تجاربی هستند که سایر حسابرسان فاقد آن می‌باشند. بنابراین توانایی آنها برای کشف تحریفات و اشتباهات با اهمیت در اطلاعات افشا شده توسط صاحبکار بیش از سایر حسابرسان می‌باشد. علاوه بر این، آنها سعی می‌کنند حداقل برای حفظ شهرت و سهم خود از بازار، از گزارش هیچ اشتباه یا تحریف با اهمیتی غافل نشوند (یگانه و همکاران، ۱۳۹۱).

تجربه در یک زمینه عبارت است از برخورد با یک مورد خاص که فرصتی را برای کسب دانش (اطلاعات در حافظه ذخیره و دانش مورد نظر کسب می‌شود) فراهم می‌کند (لیبی، ۱۹۹۵). تجربه در یک زمینه به دانش ساختاریافته منجر می‌شود (بونر و همکاران، ۱۹۹۶) و این تجربه مرتبط با ساختار دانش، تاثیر مهمی بر کیفیت حل مسائل دارد. یک نتیجه تجربه حسابرسی این است که حسابرسان دارای ساختار حافظه پیچیده و گسترده هستند که به آنها به عنوان یک منبع

اطلاعاتی در تصمیم‌گیری کمک می‌کند (لیبی، ۱۹۹۵). ساختار دانش یک حسابرس با تجربه او را قادر می‌سازد تا راهنما و سرنخ‌های اطلاعاتی خاصی را که می‌بایست انتخاب شوند و در قضاوت به طور مناسب تاثیر داشته باشند، شناسایی کند (بونر، ۱۹۹۰). یافته‌ها نشان می‌دهد حسابرسان تازه‌کار در موقعیت‌های کنترلی گوناگون از الگوهای یکنواختی پیروی می‌کنند و حسابرسان با تجربه الگوهای مربوط به موقعیت‌های خطا و کنترل احتمالی را از روی تجربه به خاطر می‌سپارند، در حالی که حسابرسان تازه‌کار چنین توانایی را ندارند. انتظار می‌رود چنین توانایی‌هایی بتواند کیفیت حسابرسی را بهبود ببخشد (سیرانی و همکاران، ۱۳۸۸).

عبدالحمیدی و رایت<sup>۴</sup> (۱۹۸۷) در پژوهشی، قضاوت حسابرسان با تجربه و کم تجربه را در سطوح مختلف پیچیدگی کار حسابرسی آزمون نمودند و به این نتیجه رسیدند که در کارهای پیچیده حسابرسی قضاوت حسابرسان با تجربه و حسابرسان کم تجربه با یکدیگر متفاوت است و در کارهای پیچیده‌تر اثر تجربه نمایان است. لمن و نرمن<sup>۵</sup> (۲۰۰۶)، پژوهشی با عنوان اثر تجربه بر ارائه مسائل پیچیده و قضاوت در حسابرسی، انجام دادند. هدف این مطالعه بررسی نتایج قضاوت در مورد ارزیابی تداوم فعالیت در سطوح مختلف تجربه می‌باشد. تجربه حسابرس به عنوان متغیر مستقل و قضاوت حسابرس به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده‌اند. نتایج این پژوهش حاکی از این است که حسابرسان با تجربه در پاسخگویی به موارد مطرح شده و ارائه نتایج، نسبت به حسابرسان کم تجربه با مشکلات کمتری مواجه شدند.

فرانسیس و کریشان<sup>۶</sup> (۱۹۹۹) اقلام تعهدی اختیاری را منعکس کننده اختیارات و برآوردهای مدیریت دانسته و رسیدگی به آنها را کار بسیار مشکلی می‌دانند. بنابراین، نتیجه می‌گیرند هرچه میزان اقلام تعهدی اختیاری بیشتر باشد، احتمال وجود اشتباهات و تخلفات اساسی در صورت‌های مالی حسابرسی شده، افزایش می‌یابد. به همین دلیل، کمتر بودن اقلام تعهدی در صورت‌های مالی را نشان دهنده محافظه‌کارتر بودن حسابرس دانسته، و این محافظه‌کارتر بودن را نشان دهنده کیفیت بالاتر حسابرسی دانسته‌اند. ری نولدز و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۰۰) بیان می‌کنند که حسابرسان با کیفیت کار بالا، قادر به کشف مدیریت سود می‌باشند زیرا از دانش بیشتر و بالاتری نسبت به سایر حسابرسان برخوردارند و سعی می‌کنند تا از مدیریت فرصت طلبانه سود ممانعت به عمل آورده و شهرت خویش را حفظ نمایند. پژوهش آنها نشان داد که صاحبکاران ۶ مؤسسه بزرگ حسابرسی از اقلام تعهدی اختیاری پایین‌تری نسبت به سایر حسابرسان برخوردارند.

بارتو و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۰۰) در پژوهش خود برای ارزیابی کیفیت حسابرسی از شش مؤسسه بزرگ حسابرسی استفاده کردند، آنان فرض کردند حسابرسی توسط این شش مؤسسه بزرگ، دارای حداکثر کیفیت است و شرکت‌های صاحبکاری که مؤسسه‌هایی غیر از شش مؤسسه بزرگ آنها را حسابرسی می‌کنند، سعی در ارائه اقلام تعهدی بیشتری برای ایجاد تغییر در سود

مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره سوم، شماره ۱، پیاپی ۸، بهار ۱۳۹۵/ ۱۴۱/ دارند. نتایج پژوهش آنها نشان داد، شرکت‌های صاحبکار مؤسسه‌های غیر از شش مؤسسه بزرگ، اقلام تعهدی اختیاری را به طور متوسط ۱.۵ تا ۲.۱ درصد از کل دارایی‌ها، بیش از شرکت‌های صاحبکار شش مؤسسه بزرگ گزارش می‌کنند.

کریشن<sup>۹</sup> (۲۰۰۳) رابطه بین تخصص حسابرسان و سطح اقلام تعهدی اختیاری صاحبکار را بررسی می‌نماید. او به این نتیجه دست یافت که صاحبکارانی که از حسابرسان متخصص صنعت استفاده نمی‌کنند نسبت به آنهایی که استفاده می‌کنند دارای اقلام تعهدی اختیاری بالاتری می‌باشند. بالسام و همکاران<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۳) اقلام تعهدی اختیاری و ضرایب واکنش شرکت‌هایی را که توسط متخصصان صنعت حسابرسان شده‌اند با شرکت‌هایی که توسط متخصصان صنعت رسیدگی نشده‌اند، مورد مقایسه و بررسی قرار دادند. در این پژوهش برای کنترل متغیر حسن شهرت حسابرسان از صاحبکاران شش مؤسسه بزرگ حسابرسان (بعدها چهار مؤسسه بزرگ) استفاده شده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که صاحبکاران حسابرسان متخصص صنعت دارای اقلام تعهدی اختیاری کمتر و ضرایب واکنش سود بیشتر نسبت به صاحبکاران حسابرسانی است که متخصص صنعت نیستند. بنابراین یافته‌های این پژوهش با این دیدگاه موافق است که صاحبکاران متخصص صنعت از کیفیت سود بهتری نسبت به صاحبکاران حسابرسان غیر متخصص در صنعت برخوردارند.

فرانسیس و یو<sup>۱۱</sup> در پژوهش خود تفاوت بین کیفیت حسابرسان ارائه شده توسط ۴ مؤسسه بزرگ حسابرسان و سایر مؤسسات حسابرسان را روی نمونه‌ای متشکل از ۶۵۶۸ شرکت - سال بین سال‌های ۲۰۰۳ تا ۲۰۰۵ در ایالات متحده مورد آزمون قرار دادند. نتایج پژوهش نشان می‌داد که مؤسسات حسابرسان بزرگتر تمایل بیشتری برای ارائه گزارشات حسابرسان با کیفیت‌تر دارند. نتایج همچنین نشان می‌داد که این مؤسسات تمایل بیشتری برای صدور گزارشاتی با بند تداوم فعالیت دارند. باور و ویلکینز<sup>۱۲</sup> (۲۰۰۴) دو پژوهشگر بلژیکی اثرهای اندازه مؤسسه حسابرسان را بر کیفیت حسابرسان در بازار بلژیک به آزمون گذاشتند و برای اندازه مؤسسه حسابرسان معیارهایی چون سهم بازار حسابرسان، تعداد صاحبکاران مؤسسه حسابرسان را قرار دادند. در نهایت نتایج پژوهش‌های ایشان نشان داد رابطه معناداری بین اندازه حسابرسان و کیفیت حسابرسان وجود ندارد.

جئونگ و رو<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۴) به بررسی رابطه بین اندازه مؤسسه حسابرسان و اقلام تعهدی اختیاری بر روی شرکت‌های کره‌ای پرداختند و دریافتند که بین اقلام تعهدی اختیاری گزارش شده توسط شرکت‌هایی که به وسیله مؤسسات بزرگ حسابرسان رسیدگی شده‌اند و شرکت‌هایی که به وسیله سایر مؤسسات رسیدگی شده‌اند، تفاوت معناداری وجود ندارد. همچنین آنها به تفاوت معناداری بین اقلام تعهدی اختیاری گزارش شده پس از تغییر مؤسسه حسابرسان از مؤسسات

بزرگ به مؤسسات غیر بزرگ یا بالعکس دست نیافتند. فایروزانا و راشیداه<sup>۴</sup> (۲۰۰۶) در پژوهش خود تاثیر اندازه مؤسسه حسابرسی (پنج مؤسسه بزرگ) و وجود کمیته حسابرسی بر ارقام تعهدی را بررسی کردند. نتایج آنها نشان داد، اندازه مؤسسه حسابرسی، میزان ارقام تعهدی اختیاری را کاهش می‌دهد. کارجالاین<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۱) دریافت که تخصص در صنعت شریک حسابرسی در فنلاند رابطه مثبتی با کیفیت سود گزارش شده دارد. او مشاهده نمود که سطح ارقام تعهدی اختیاری در شرکت‌هایی که توسط شرکای متخصص، حسابرسی می‌شوند در مقایسه با سایر شرکت‌های خصوصی کمتر است. بنابراین نتایج حاکی از این ادعا است که تخصص صنعت شریک حسابرسی یک منبع تفاوت در کیفیت حسابرسی به شمار می‌رود.

اعتمادی و همکاران (۱۳۸۹)، با بررسی نقش تخصص حسابرسان در مدیریت سود بیان می‌کنند شرکت‌هایی که حسابرسان آنها، متخصص صنعت می‌باشد دارای سطح ارقام تعهدی اختیاری کمتر و ضریب واکنش سود بالاتری نسبت به شرکت‌هایی که حسابرسان آنها، متخصص نمی‌باشد، هستند. به عبارت دیگر، حسابرسان متخصص صنعت، حسابرسی با کیفیت‌تری به صاحبکاران خود ارائه می‌دهند. حساس یگانه و آذین‌فر (۱۳۸۹) در مطالعه‌ای به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسات حسابرسی در دوره زمانی ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۴ پرداختند. در این پژوهش، مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در زمره مؤسسات حسابرسی کوچک و سازمان حسابرسی به دلیل کارکنان زیاد و قدمت بیشتر به عنوان مؤسسه حسابرسی بزرگ در نظر گرفته شدند. یافته‌های آنها حاکی از آن است که بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. آقایبی و اردکانی (۱۳۹۱)، قدر مطلق ارقام تعهدی اختیاری را در شرکت‌هایی که توسط حسابرسان متخصص صنعت، رسیدگی شده- اند با سایر شرکت‌ها مورد مقایسه قرار گرفتند. آنها از رویکرد سهم بازار به منظور تعیین حسابرسان متخصص صنعت استفاده کردند. نتایج بررسی آنان نشان می‌دهد شرکت‌هایی که حسابرسان آنها، متخصص صنعت است دارای سطح مدیریت ارقام تعهدی اختیاری پایین‌تر و در نتیجه دارای کیفیت بالاتری هستند.

پیری و همکاران (۱۳۹۲)، به بررسی رابطه اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۸۹ پرداختند. آنها کیفیت حسابرسی را به وسیله ارقام تعهدی غیر عادی بی علامت بر اساس مدل‌های بال- شیواکمار<sup>۱۶</sup> و کوتاری<sup>۱۷</sup> و اندازه مؤسسه حسابرسی را از طریق تعداد صاحبکاران اندازه‌گیری کردند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد اندازه مؤسسه حسابرسی رابطه منفی معناداری با کیفیت حسابرسی دارد. این رابطه منفی نشان می‌دهد، مؤسسات حسابرسی بزرگ و دارای تعداد صاحبکار بالا، در مقایسه با مؤسسات حسابرسی کوچک و دارای تعداد صاحبکار کم، از کیفیت حسابرسی پایین‌تری برخوردارند. صفری و همکاران (۲۰۱۱) در پژوهشی با عنوان تاثیر



مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره سوم، شماره ۱، پیاپی ۸، بهار ۱۳۹۵/ ۱۴۳

کیفیت حسابداری بر مدیریت سود، به بررسی تاثیر کیفیت حسابداری بر ارقام تعهدی اختیاری به عنوان معیاری برای اندازه‌گیری مدیریت سود پرداختند. آنها برای اندازه‌گیری کیفیت حسابداری از سه معیار اندازه حسابداری، تخصص صنعت حسابداری و استقلال حسابداری استفاده کردند و به این نتیجه رسیدند که ارقام تعهدی اختیاری با اندازه حسابداری، تخصص حسابداری و استقلال حسابداری رابطه معکوس دارد (نونهال نهر و همکاران، ۱۳۹۲).

### فرضیه‌های پژوهش

با توجه به پیشینه پژوهش و مبانی نظری و اینکه هدف این پژوهش، بررسی رابطه بین ویژگی‌های مؤسسه حسابداری و شرکاء حسابداری با کیفیت حسابداری است، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر تدوین شده است:

فرضیه اول: بین تخصص مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری رابطه مثبت و معنادار وجود دارد.

فرضیه دوم: بین سابقه مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری رابطه مثبت و معنادار وجود دارد.

فرضیه سوم: بین اندازه مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری رابطه مثبت و معنادار وجود دارد.

فرضیه چهارم: بین تجربه شرکاء حسابداری و کیفیت حسابداری رابطه مثبت و معنادار وجود دارد.

### ۳- روش تحقیق

#### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، تمام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از ابتدای سال ۱۳۸۸ تا پایان سال ۱۳۹۲ می باشد. داده‌ها به صورت سالانه گردآوری شده است. در این پژوهش برای انتخاب نمونه آماری از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. به علت وجود برخی ناهماهنگی‌ها میان اعضای جامعه، شرایط زیر برای انتخاب نمونه آماری در نظر گرفته شد:

۱. سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفند ماه هر سال باشد.
۲. شرکت طی سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۲، تغییر سال مالی نداده باشد.
۳. شرکت تا قبل از سال ۱۳۸۸ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشد.
۴. معاملات سهام شرکت به طور مداوم در بورس اوراق بهادار تهران صورت گرفته باشد و توقف معاملاتی بیش از سه ماه در مورد سهام یاد شده اتفاق نیفتاده باشد.

۵. شرکت جزو شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بیمه، لیزینگ و بانک‌ها نباشد (به دلیل متفاوت بودن ماهیت فعالیت‌های این شرکت‌ها با سایر شرکت‌ها).

۶. صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی همراه آنها و در نهایت داده‌های لازم برای آزمون فرضیه پژوهش در دسترس باشد.

با لحاظ کردن شرایط فوق، تعداد ۱۴۱ شرکت یا به عبارت دیگر ۹۸۷ سال-شرکت، به عنوان نمونه از میان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب گردید.

#### گردآوری داده‌ها

پژوهش حاضر از لحاظ ماهیت کاربردی و شبه تجربی است. برای گردآوری داده‌ها از گزارش حسابرسی شرکت‌ها و اطلاعات دریافتی از صورت‌های مالی، اطلاعات ارائه شده به بورس اوراق بهادار و سایر منابع اطلاعاتی مرتبط مانند بانک اطلاعاتی ره‌آورد نوین، سایت کدال، از روش اسناد کاوی و نیز روش کتابخانه‌ای استفاده شده است. و برای تجزیه و تحلیل آماری این پژوهش از نرم افزار آماری Eviews استفاده شده است.

برای آزمون فرضیه‌ها، با استفاده از مدل رگرسیون چندگانه، رابطه بین کیفیت حسابرسی به عنوان متغیر وابسته و معیارهای سابقه، اندازه، تخصص و تجربه حسابرس به عنوان متغیرهای مستقل را بعد از ورود متغیرهای کنترلی (سود خالص، اهمیت، نسبت جاری و وجوه نقد عملیاتی) مورد آزمون قرار می‌دهیم. مدل رگرسیون به صورت مدل ۱ بیان می‌شود:

مدل (۱)

$$\text{Audit Quality}_{it} (\text{DA}_{it}) = \beta_0 + \beta_1 \text{expertise}_{it} + \beta_2 \text{AI Age}_{it} + \beta_3 \text{Size}_{it} + \beta_4 \text{AIP Exp}_{it} + \beta_5 \text{NI}_{it} + \beta_6 \text{importance}_{it} + \beta_7 \text{Current}_{it} + \beta_8 \text{CFO}_{it} + \varepsilon$$

که در آن:

$\text{Audit Quality}_{it}$ : کیفیت حسابرسی شرکت  $i$  در سال  $t$

$\text{AIP Exp}_{it}$ : تجربه شرکاء حسابرسی شرکت  $i$  در سال  $t$

$\text{AI Age}_{it}$ : سابقه مؤسسه حسابرسی شرکت  $i$  در سال  $t$

$\text{Size}_{it}$ : اندازه مؤسسه حسابرسی شرکت  $i$  در سال  $t$

$\text{Expertise}_{it}$ : تخصص مؤسسه حسابرسی شرکت  $i$  در سال  $t$

$\text{NI}_{it}$ : سود خالص شرکت  $i$  در سال  $t$

$\text{Importance}_{it}$ : اهمیت شرکت صاحبکار برای مؤسسه حسابرسی شرکت  $i$  در سال  $t$

$\text{Current}_{it}$ : نسبت جاری شرکت  $i$  در سال  $t$

$\text{CFO}_{it}$ : وجوه نقد عملیاتی شرکت  $i$  در سال  $t$

$\varepsilon$ : باقیمانده‌ها (خطا) شرکت  $i$  در سال  $t$

### متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته: کیفیت حسابرسی<sup>۱۸</sup>:

برای سنجش کیفیت حسابرسی از ارقام تعهدی اختیاری استفاده می‌شود. ارقام تعهدی اختیاری اقلامی هستند که می‌توان جهت مدیریت سود، آن‌ها را دستکاری کرد و در جهت کسب منافع بیشتر عمل کرد. ارقام تعهدی باعث ایجاد تفاوت بین سود و جریان وجوه نقد عملیاتی می‌شود و در نتیجه با فرض اینکه جریان‌های نقدی دستکاری نشوند، تنها راه دستکاری سود افزایش و کاهش در ارقام تعهدی اختیاری است. بسیاری از پژوهشگران از جمله بکر و همکاران<sup>۱۹</sup> (۱۹۹۸) عقیده دارند که این شاخص، شاخص مناسبی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی است، زیرا هر اندازه سطح ارقام تعهدی اختیاری یک شرکت بیشتر باشد امکان وجود مدیریت سود توسط آن واحد بیشتر و حسابرس نتوانسته است به نحو مناسب از بروز آن جلوگیری کند و در نتیجه کیفیت حسابرسی در سطح پایینی بوده است (سجادی و همکاران، ۱۳۹۱).

از دیگر پژوهشگرانی که در تحقیقات خود ارقام تعهدی اختیاری را به عنوان نماینده‌ای برای کیفیت حسابرسی در نظر گرفته‌اند می‌توان به جوکا (۲۰۱۱)، الستیر و همکاران<sup>۲۰</sup> (۲۰۱۱)، جف و همکاران<sup>۲۱</sup> (۲۰۱۰) و جونگ و همکاران<sup>۲۲</sup> (۲۰۰۹) اشاره کرد. لذا در این پژوهش از ارقام تعهدی اختیاری به عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی استفاده شده است.

به منظور تخمین ارقام تعهدی اختیاری از آخرین نسخه مدل تعدیل‌شده جونز که توسط کوتاری و همکارانش (۲۰۰۵) برای تفکیک اجزای اختیاری و غیر اختیاری ارقام تعهدی ارائه شده است، استفاده می‌شود. جونز تفاوت سود و وجوه نقد حاصل از عملیات را به عنوان ارقام تعهدی شناسایی کرده است.

به منظور محاسبه ارقام تعهدی اختیاری، ابتدا باید کل ارقام تعهدی تعیین شود، سپس ارقام تعهدی غیر اختیاری محاسبه شده و در نهایت از کسر ارقام تعهدی غیر اختیاری از کل ارقام تعهدی، ارقام تعهدی اختیاری بدست می‌آید.

طبق مدل تعدیل‌شده جونز، کل ارقام تعهدی از رابطه ۱ بدست می‌آید:

رابطه ۱)

$$TA_{it} = E_{it} - OCF_{it}$$

که در آن:

$TA_{it}$ : جمع کل ارقام تعهدی شرکت  $i$  در سال  $t$

$E_{it}$ : سود خالص قبل از ارقام غیر مترقبه شرکت  $i$  در سال  $t$

$OCF_{it}$ : وجوه نقد حاصل از عملیات شرکت  $i$  در سال  $t$

بعد از محاسبه کل ارقام تعهدی، به منظور محاسبه پارامترهای  $\beta_1, \beta_2, \beta_3$  و  $\beta_4$  از مدل شماره ۲ استفاده می‌شود.

مدل (۲)

$$\frac{TA_{it}}{ROA_{it}} / A_{it-1} = \alpha_0 + \beta_1(1/A_{it-1}) + \beta_2[(\Delta REV - \Delta REC)/A_{it-1}] + \beta_3(PPE_{it} / A_{it-1}) + \beta_4$$

که در آن:

$TA_{it}$ : کل اقلام تعهدی شرکت  $i$  در سال  $t$

$A_{it-1}$ : جمع کل دارایی‌های ابتدای دوره شرکت  $i$  در سال  $t$

$\Delta REC$ : تغییر در خالص حساب‌ها و اسناد دریافتی تجاری شرکت  $i$  بین سال  $t-1$  و  $t$

$\Delta REV$ : تغییر در خالص درآمد شرکت  $i$  بین سال  $t-1$  و  $t$

$PPE_{it}$ : میزان اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت  $i$  در سال  $t$

$ROA_{it}$ : بیانگر نسبت سود خالص به جمع دارایی‌ها در سال  $t$  می‌باشد.

بعد از برآورد مدل فوق، ضرایب  $\beta_1, \beta_2, \beta_3$  و  $\beta_4$  را استخراج کرده و برای محاسبه اقلام تعهدی غیراختیاری، آنها را با استفاده از نرم افزار Excel در مدل ۳ قرار می‌دهیم:

مدل (۳)

$$\frac{NDA_{it}}{ROA_{it}} = \alpha_0 + \beta_1 (1/A_{it-1}) + \beta_2 [(\Delta REV - \Delta REC)/A_{it-1}] + \beta_3 (PPE_{it} / A_{it-1}) + \beta_4$$

در صورتی‌که اقلام تعهدی غیراختیاری از جمع کل اقلام تعهدی کسر گردد، اقلام تعهدی اختیاری حاصل خواهد شد. بنابراین اقلام تعهدی اختیاری با استفاده از مدل تعدیل شده جونز به صورت رابطه ۲ محاسبه می‌شود:

رابطه (۲)

$$DA_{it} = TA_{it} - NDA_{it}$$

متغیرهای مستقل

تخصص صنعت مؤسسه حسابرسی<sup>۳</sup>: از رویکرد سهم بازار و با توجه به رویکرد پالمرز برای محاسبه متغیر تخصص حسابررس در صنعت استفاده می‌گردد. در رویکرد سهم بازار، یک مؤسسه حسابرسی که خود را از سایر رقیبان از نظر سهم بازار در یک صنعت خاص متمایز کرده است، به عنوان حسابررس متخصص در صنعت شناخته می‌شود. این رویکرد فرض می‌کند که با مشاهده سهم نسبی بازار مؤسسه‌های حسابرسی که به یک صنعت خاص خدمت ارائه می‌دهند، می‌توان به میزان دانش تخصصی، مهارت و مؤسسه حسابرسی در حوزه صنعت پی برد. مؤسسه‌ای که سهم بزرگتری از بازار را در اختیار دارد، از دانش تخصصی بالاتری در مورد آن صنعت برخوردار است (یو، ۲۰۰۸). مطابق این رویکرد، تخصص حسابررس در صنعت یک متغیر موهومی بوده و چنانچه سهم بازار یک مؤسسه حسابرسی خاص از نسبت به دست آمده از رابطه،  $[1.2 \times (\frac{1}{\text{تعداد مؤسسات حسابرری موجود در صنعت}})]$  بیشتر باشد، مؤسسه حسابرسی مذکور به عنوان متخصص در صنعت در نظر گرفته می‌شود و متغیر مربوط به تخصص حسابررس در

مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره سوم، شماره ۱، پیاپی ۸، بهار ۱۳۹۵/ ۱۴۷/ صنعت عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته می‌شود. (ابراهیمی کردلر و رحمتی، ۱۳۹۲). سهم بازار مؤسسات حسابرسی از با نسبت سهم بازار محاسبه می‌شود.

$$\text{سهم بازار} = \frac{\text{مجموع فروشهای موجود در صنعت تا که توسط مؤسسه حسابرسی آن مورد حسابرسی قرار گرفته است}}{\text{تمام فروشهای موجود در صنعت تا که توسط مؤسسات حسابرسی آن تا از حسابرسی شده اند}}$$

سابقه مؤسسه حسابرسی<sup>۲۴</sup>: عبارت است از عمر و مدت زمان تاسیس مؤسسه حسابرسی. این متغیر بر اساس فاصله زمانی (تعداد سال‌های) بین تاریخ تاسیس مؤسسه حسابرسی تا پایان دوره زمانی پژوهش اندازه‌گیری می‌شود.

اندازه مؤسسه حسابرسی<sup>۲۵</sup>: به منظور تعیین اندازه مؤسسه حسابرسی از متغیر موهومی استفاده می‌شود. در صورتی که مؤسسه حسابرسی، بزرگ باشد، مقدار متغیر موهومی اندازه مؤسسه حسابرسی برابر یک و در غیر این صورت مقدار آن برابر با صفر در نظر گرفته می‌شود (بی‌تی و همکاران، ۲۰۰۱). در ایران سازمان حسابرسی به دلیل تعدد کارکنان و قدمت بالا و با توجه به این که وسیع‌ترین کارهای حسابرسی را انجام می‌دهد و نیازهای اساسی دولت در زمینه حسابرسی و ارائه خدمات تخصصی مالی به بخش‌های دولتی و تحت نظارت دولت را تامین می‌کند، به عنوان مؤسسه بزرگ در نظر گرفته می‌شود. از این رو، در این مدل، متغیر مصنوعی حسابرسی در شرکت‌هایی که صورت‌های مالی آنها توسط سازمان حسابرسی مورد حسابرسی قرار می‌گیرد، عدد یک و برای سایر مؤسسات عدد صفر منظور شده است (پور حیدری و همکاران، ۱۳۹۱).

تجربه شرکاء مؤسسه حسابرسی<sup>۲۶</sup>: برای محاسبه تجربه شرکاء مؤسسه حسابرسی از میانگین سابقه کار (سال‌های کاری) شرکاء مؤسسه حسابرسی استفاده می‌شود.

#### متغیرهای کنترلی:

اهمیت شرکت برای مؤسسه حسابرسی<sup>۲۷</sup>: نسبت دارایی‌های شرکت مورد نظر بر کل دارایی‌های شرکت‌های بورس اوراق بهادار است که توسط مؤسسه مربوط در سال مورد نظر رسیدگی شده‌اند.

دو متغیری که در ادامه خواهند آمد (نسبت جاری و سود خالص)، به عنوان متغیرهای مربوط به سنجش وضعیت مالی شرکت در نظر گرفته شده‌اند. وضعیت مالی شرکت از عوامل تاثیر گذار بر کیفیت گزارش حسابرسی می‌باشد.

نسبت جاری<sup>۲۸</sup>: نسبت دارایی‌های جاری یک شرکت در سال مورد نظر به بدهی‌های جاری آن شرکت. سجادی و همکاران (۱۳۸۶) به بررسی عوامل مؤثر بر گزارش مشروط حسابرسی پرداختند و پی بردند که نسبت جاری و نسبت حساب‌های دریافتنی به دارایی بر گزارش مشروط حسابرسی مؤثر بوده‌اند.

سود خالص<sup>۲۹</sup> : به عنوان یک متغیر کنترل برای سودآوری شرکت در نظر گرفته می‌شود. احتمال دریافت گزارش مشروط حسابرسی در شرکت‌هایی که سود کمتری گزارش می‌کنند، بیشتر می‌باشد. همچنین بین سودآوری پایین شرکت‌ها و احتمال دریافت گزارش غیر مقبول حسابرسی، رابطه معنی‌دار وجود دارد (آقایی و اردکانی، ۱۳۹۰). برای همگن کردن داده‌ها از لگاریتم سود خالص استفاده شده است.

جریان‌های نقدی عملیاتی<sup>۳۰</sup> : چون اقلام تعهدی با جریان‌های نقدی نسبت به دارایی‌ها، ارتباط بیشتری دارد و با در نظر گرفتن این‌که شرکت‌های بزرگ‌تر معمولاً جریان نقدی بیشتری دارند، از این متغیر برای کنترل اندازه شرکت استفاده می‌شود. به علاوه، این متغیر را به منظور کنترل ارتباط بالقوه بین اقلام تعهدی و جریان‌های نقدی قرار دادیم (کازنیک، ۱۹۹۹ و کوتاری، ۲۰۰۵). برای این متغیر هم برای همگن کردن داده‌ها از لگاریتم جریان‌های نقدی عملیاتی استفاده شده است.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

نگاره ۱، آمار توصیفی متغیرهای مستقل استفاده شده در این پژوهش را ارائه داده است. همان طور که در جدول آماره‌های توصیفی مشاهده می‌شود، میانگین تخصص مؤسسه حسابرسی ۴۶ درصد است و این نشان می‌دهد که ۴۶ درصد از مؤسسات مورد بررسی در این پژوهش در صنعت خود متخصص هستند. سابقه مؤسسات حسابرسی بین ۲ (کمترین مقدار) و ۴۳ (بیشترین مقدار)، قرار دارد و میانگین سابقه مؤسسات حسابرسی این پژوهش ۱۷,۵۷ سال است. هم چنین کم‌ترین مقدار تجربه حسابرسی ۱۲ و بیش‌ترین مقدار آن ۴۲ است. از میانگین اندازه مؤسسات حسابرسی نتیجه‌گیری می‌شود که حدود ۳۰ درصد شرکت‌های صاحبکار مورد بررسی در این پژوهش را، سازمان حسابرسی، رسیده‌گی کرده است.

نگاره ۱: آمار توصیفی متغیرها

نام متغیر	علائم اختصاری	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
اقلام تعهدی اختیاری	DA	۳/۸۲۰۱	۴/۹۳۳۳	۷/۲۱۹۹	-۶/۲۶۱۲	۳/۲۸۴۶
تخصص مؤسسه	expertise	۰/۴۶۶۰	۰/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۴۹۹۱
سابقه مؤسسه	AI Age	۱۷/۵۷۰۰	۲۰/۰۰۰۰	۴۳/۰۰۰۰	۲/۰۰۰۰	۸/۴۱۸۵
اندازه مؤسسه	Size	۰/۲۹۳۴	۰/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۴۵۵۶
تجربه شرکاء	AIP Exp	۲۸/۴۱۳۴	۲۸/۰۰۰۰	۴۲/۰۰۰۰	۱۲/۰۰۰۰	۸/۵۷۱۱
لگاریتم سود خالص	NI	۴/۸۵۹۴	۴/۸۹۵۴	۶/۹۶۳۰	-۲/۶۵۷۷	۰/۷۹۷۹
اهمیت	importance	۰/۳۴۶۰	۰/۱۵۹۰	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۹۸	۰/۳۸۶۶

نسبت جاری	Current	۱/۴۱۱۱	۱/۲۲۴۸	۳/۳۵۳۹	۰/۲۸۹۰	۰/۸۲۵۴
لگاریتم وجوه نقد عملیاتی	CFO	۳/۹۱۷۷	۴/۷۹۱۶	۷/۰۳۰۳	-۵/۵۴۳۹	۳/۰۰۶۴

نگاره ۲ نتایج مربوط به تخمین مدل جونز تعدیل شده را با توجه به وابسته بودن متغیر کل اقلام تعهدی، نشان می‌دهد، یکی از مفروضاتی که در رگرسیون مدنظر قرار می‌گیرد، استقلال خطاها از یکدیگر است. در صورتی که فرضیه استقلال خطاها رد شود و خطاها با یکدیگر همبستگی داشته باشد، امکان استفاده از رگرسیون وجود ندارد. به منظور بررسی استقلال خطاها از آزمون دوربین واتسون استفاده می‌شود، به طور تجربی ثابت شده است چنانچه این آماره در بازه ۱/۵ تا ۲/۵ قرار گیرد، نشان دهنده عدم همبستگی بین خطاهاست. همان‌طور که در جدول نشان داده شده است آماره دوربین واتسون عدد ۱،۷۷ را نشان می‌دهد که بیانگر عدم وجود همبستگی بین اجزای خطای رگرسیون می‌باشد.

آماره F لیمیر برای نشان دادن معناداری مدل به کار برده می‌شود. آماره F به میزان حدود ۲۷۶/۶۹ با سطح خطای کمتر از ۵ درصد برای مدل نشان از تایید مدل و به طور کلی معنی‌داری مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد است. ضریب تعیین بیان می‌کند که چه مقدار از تغییرات متغیر وابسته را می‌توان به تغییرات متغیر مستقل نسبت داد. ضریب تعیین این مدل بیانگر این است که متغیرهای پژوهش حدود ۵۳ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می‌دهند.

نگاره ۲: نتایج تخمین مدل جونز تعدیل شده

تعداد مشاهدات: ۹۷۳		متغیر وابسته: کل اقلام تعهدی		
مقدار P	آماره T	انحراف استاندارد	ضریب	متغیرها
۰/۰۰۰۱	-۳/۸۳۹۵	۰/۰۱۳۹	-۰/۰۵۳۳	عرض از مبدا
۰/۰۳۱۷	-۲/۱۵۰۸	۱۶۹۵/۵۳۸	۳۶۴۸/۹۸۱	$A_{it-1}$
۰/۰۰۰۰	-۴/۱۷۸۳	۰/۰۱۵۳	-۰/۰۶۴۰	$(\Delta REV - \Delta REC) / A_{it-1}$
۰/۰۰۰۰	۱۹/۷۲۵۱	۰/۰۲۰۹	۰/۴۱۳۴	$PPE_{it} / A_{it-1}$
۰/۰۰۰۰	۲۳/۹۶۴۸	۰/۰۴۸۰	۱/۱۵۱۹	$ROA_{it}$
۰/۵۳۱۵		$R^2$ تصحیح شده	۲۷۶/۶۹۲۵	آماره F

۱/۷۷۹۲	آماره دوربین - واتسون	۰/۰۰۰۰	سطح خطای آماری F
--------	-----------------------	--------	------------------

برای اندازه‌گیری سطوح هم‌خطی میان متغیرها در معادله‌های رگرسیونی، یک رویکرد استفاده از روش عامل‌های تورم واریانس می‌باشد. این آزمون نشان می‌دهد که تا چه حد واریانس ضرایب تخمینی نسبت به حالتی که متغیرهای تخمینی هم‌بستگی ندارند، متورم شده است. در صورتی که در این آزمون مقدار عامل تورم واریانس بیشتر از عدد ۱۰ باشد، نشان دهنده این است که میان متغیرهای معادله رگرسیونی هم‌خطی شدیدی وجود دارد، اما در صورتی که این عدد از ۱۰ کمتر باشد، هم‌خطی قابل اغماض است. در نگاره ۳، مقادیر عامل‌های تورم واریانس ارائه شده است. همانطور که مشاهده می‌شود، تمامی مقادیر از ۱۰ فاصله چشمگیری دارند و این موضوع نشان دهنده هم‌خطی قابل اغماض میان متغیرها می‌باشد.

نگاره ۳: مقادیر عامل‌های تورم واریانس

نام متغیر	علائم اختصاری	ضریب واریانس	عامل تورم واریانس
تخصص مؤسسه	expertise	۰/۰۸۲۸	۲/۰۶۵۰
سابقه مؤسسه	AI Age	۰/۰۰۰۱	۱/۲۹۴۳
اندازه مؤسسه	Size	۰/۱۵۱۷	۳/۱۲۷۸
تجربه شرکا	AIP Exp	۰/۰۰۰۲	۲/۱۳۱۴
سود خالص	NI	۰/۰۲۱۳	۱/۴۲۵۵
اهمیت	importance	۰/۱۰۳۸	۱/۵۵۷۷
نسبت جاری	Current	۰/۰۰۵۳	۱/۰۴۷۷
وجوه نقد عملیاتی	CFO	۰/۰۰۱۱	۱/۰۸۰۵

نگاره ۴ نتایج مربوط به آزمون فرضیات پژوهش را با توجه به وابسته بودن کیفیت حسابرسی (اقدام تعهدی اختیاری) نشان می‌دهد، آماره F به میزان حدود ۳۲/۷۱ با سطح خطای کمتر از ۵ درصد برای مدل، نشان از تایید مدل و به طور کلی معنی‌داری مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد است. ضریب تعیین این مدل بیانگر این است که متغیرهای پژوهش حدود ۲۳ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می‌دهند.

برای بررسی فرضیه‌ها از سطح معناداری مربوط استفاده می‌شود. زمانی که مقدار P از سطح ۵ درصد کمتر باشد، فرضیه رد نشده و در صورتی که مقدار P از سطح ۵ درصد بیشتر باشد، فرضیه رد می‌شود. همانگونه که مشخص است بر طبق ضرایب مربوط به هر متغیر و سطح معناداری حاصله که در نگاره ۴ ارائه شده است، فرضیه‌های یک و سه و چهار در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته شده‌اند و فرضیه دوم رد شده است.



تعداد مشاهدات: ۸۲۹		متغیر وابسته: کیفیت حسابداری (اقدام تعهدی اختیاری)			
مقدار P	آماره T	انحراف استاندارد	ضریب	علائم اختصاری	نام متغیر
۰/۰۰۰۰	-۵/۹۱۵۲	۰/۷۳۷۲	-۴/۳۶۱۱	c	عرض از مبدا
۰/۰۱۷۶	۲/۳۷۹۱	۰/۲۸۶۶	-۰/۶۸۱۹	expertise	تخصص مؤسسه
۰/۳۳۵۴	-۰/۹۶۳۸	۰/۰۱۳۳	-۰/۰۱۲۹	AI Age	سابقه مؤسسه
۰/۰۲۵۳	۲/۲۴۰۲	۰/۳۸۷۹	۰/۸۶۹۲	Size	اندازه مؤسسه
۰/۰۲۳۱	۲/۲۷۶۴	۰/۰۱۶۹	-۰/۰۳۸۶	AIP Exp	تجربه شرکا
۰/۰۰۰۰	۱۳/۹۲۱۶	۰/۱۴۸۳	۲/۰۶۵۰	NI	سود خالص
۰/۰۳۱۵	-۲/۱۵۸۳	۰/۳۲۰۱	-۰/۶۸۹۴	importance	اهمیت
۰/۰۰۰۰۲	۳/۷۱۷۶	۰/۱۲۴۰	۰/۴۶۱۰	Current	نسبت جاری
۰/۰۰۰۰	-۶/۴۴۶۳	۰/۰۳۴۲	-۰/۲۲۰۵	CFO	وجوه نقد عملیاتی
	۰/۲۳۴۵	$R^2$ تصحیح شده		۳۲/۷۱۲۷	آماره F
	۱/۷۱۲۷	آماره دوربین - واتسون		۰/۰۰۰۰	سطح خطای آماری F

همانطور که بیان شد در این پژوهش از اقدام تعهدی اختیاری به عنوان معیار کیفیت حسابداری استفاده شده است، به این صورت که هرچه اقدام تعهدی اختیاری بیشتر باشد، کیفیت حسابداری پایین‌تر است و برعکس.

با توجه به سطح معناداری فرضیه اول یعنی فرضیه مربوط به تخصص مؤسسه حسابداری، با سطح معناداری ۰/۰۱۷۶، این فرضیه رد نمی‌شود و با توجه به منفی بودن ضریب این متغیر، مشخص می‌شود که تخصص مؤسسه حسابداری دارای رابطه منفی و معناداری با سطح اقدام تعهدی اختیاری و در نتیجه دارای رابطه مثبت و معناداری با کیفیت حسابداری است (با توجه به رابطه عکس بین اقدام تعهدی اختیاری و کیفیت حسابداری). به این صورت که هرچه تخصص حسابداری بیشتر باشد، کیفیت حسابداری بالاتر می‌رود و برعکس.

در آزمون فرضیه سوم، یعنی فرضیه مربوط به اندازه مؤسسه حسابداری، با سطح معناداری ۰/۰۲۵۳، این فرضیه رد می‌شود و با توجه به مثبت بودن ضریب این متغیر، مشخص می‌شود که اندازه مؤسسه حسابداری دارای رابطه مثبت و معناداری با سطح اقدام تعهدی اختیاری و در نتیجه دارای رابطه منفی و معناداری با کیفیت حسابداری است. به این صورت که مؤسسات مؤسسات کوچک، حسابداری را با کیفیت بیشتری نسبت به مؤسسات بزرگ انجام داده‌اند.

همچنین، فرضیه چهارم یعنی فرضیه مربوط به تجربه شرکاء با سطح معناداری ۰/۰۲۳۱، رد می‌شود، منفی بودن ضریب این متغیر، نشان می‌دهد که تجربه شرکاء دارای رابطه منفی و معناداری با سطح اقلام تعهدی اختیاری و در نتیجه دارای رابطه مثبت و معناداری با کیفیت حسابرسی است، یعنی هرچه تجربه شرکاء بیشتر باشد، کیفیت حسابرسی بالاتر می‌رود و برعکس.

اما با توجه به سطح معناداری فرضیه دوم (مربوط به سابقه مؤسسه حسابرسی)، این فرضیه رد می‌شود، یعنی رابطه معناداری بین سابقه مؤسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی وجود ندارد.

## ۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش رابطه بین تخصص، سابقه و اندازه مؤسسات حسابرسی و همچنین تجربه شرکاء حسابرسی با کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از اقلام تعهدی اختیاری استفاده شد.

همانطور که اشاره شد، رابطه مثبت و معناداری بین تخصص مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد. تخصص بر مبنای آموزش و یا تجربه عملی می‌باشد که از حسابرسی در یک صنعت خاص به دست می‌آید. حسابرسان دارای تخصص در صنعت دارای دانش ویژه‌ای در آن صنعت می‌باشند که به آنها این امکان را می‌دهد که خطاها و تحریفات صورت‌های مالی را بهتر کشف کنند و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج حاصل از کریشنان (۲۰۰۳) و بالسام و همکاران (۲۰۰۳) و اعتمادی و همکاران (۱۳۸۸) و آقایی و اردکانی (۱۳۹۱) همخوانی دارد.

فرضیه دوم نشان می‌دهد که رابطه معناداری بین سابقه مؤسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی وجود ندارد. یعنی مؤسسات با سابقه کیفیت حسابرسی را بالاتر از سطح کیفیت دیگر مؤسسات ارائه نمی‌دهند. با توجه به نتیجه این فرضیه، به نظر می‌رسد مؤسسات نسبتاً تازه تاسیس هم، همواره به فکر بهبود کیفیت حسابرسی خود بوده‌اند و پا به پای مؤسساتی که با سابقه‌تر هستند، پیش رفته‌اند.

با بررسی فرضیه سوم، مشخص شد که رابطه منفی و معناداری بین اندازه مؤسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد. نتایج نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی، عملیات حسابرسی را با کیفیت بیش‌تری نسبت به سازمان حسابرسی انجام داده‌اند. که نتایج حاصل، با نتایج تحقیق لام و چانگ (۱۹۹۴)، لوئیس هنوک (۲۰۰۵)، حساس یگانه و آدین‌فر (۱۳۸۹) و پیری و همکاران (۱۳۸۵-۱۳۸۹)، همخوانی دارد، ولی با نتایج حاصل از تحقیقات دی آنجلو (۱۹۸۱)، بارتو و همکاران (۲۰۰۰) و فرانسیس و یو (۲۰۰۹)، بکر و همکاران (۱۹۹۸) که مشخص شده بود مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر معمولاً کیفیت

مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره سوم، شماره ۱، پیاپی ۸، بهار ۱۳۹۵/ ۱۵۳

حسابرسی بالاتری دارند، همخوانی ندارد. ممکن است نتایج بیانگر این باشد که مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی، به طور جدی در حال افزایش کیفیت خود باشند و از سازمان حسابرسی پیشی گرفته باشند.

نتایج حاصل از فرضیه چهارم نشان داد که همانند تخصص، رابطه مثبت و معناداری بین تجربه شرکاء حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد. تجربه تاثیر غیر قابل انکاری بر دقت قضاوت حسابرس دارد. تجربه باعث افزایش توانایی‌های حسابرس در پردازش اطلاعات و ایجاد راهکارهای مختلف در شرایط خاص می‌شود. تجربه باعث ایجاد ساختاری برای قضاوت حسابرس می‌شود که این ساختارها منجر به روش‌های تصمیم‌گیری و تفسیر اطلاعات می‌شود. همچنین حسابرسان حرفه‌ای و خبره درک بالاتری از اشتباه‌های مرتکب شده در تهیه صورت‌های مالی دارند که این امر می‌تواند کیفیت حسابرسی را افزایش دهد. نتایج حاصل شده، با نتایج لمن و نرمن (۲۰۰۶) که بیان می‌کنند حسابرسان با تجربه، در مورد مسائل مطرح شده با مشکلات کمتری مواجه هستند و قضاوت دقیق‌تری انجام می‌دهند، همخوانی دارد.

محدودیت‌هایی نیز در مسیر این پژوهش وجود داشته است. بهترین معیار برای اندازه‌گیری اندازه مؤسسات حسابرسی، درآمد این مؤسسات می‌باشد (هشی و مظاهری فرد، ۱۳۹۲). برای انجام این پژوهش، دسترسی به اطلاعات مجموع درآمد مؤسسات از طریق جامعه حسابداران رسمی ایران و همچنین دسترسی به درآمد مؤسسات از شرکت‌های بورسی از طریق یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی (به دلیل عدم الزام افشای حق‌الزحمه حسابرسی در ایران) میسر نشد. بنابراین از متغیر موهومی صفر و یک برای اندازه‌گیری مؤسسه حسابرسی استفاده شده است. همچنین به دلیل عدم انجام پژوهش‌هایی در مورد سابقه مؤسسه با کیفیت حسابرسی، امکان مقایسه نتایج حاصل از این پژوهش با نتایج پژوهش‌های دیگر میسر نشد.

به دلیل رابطه مثبت تخصص مؤسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی به شرکت‌ها توصیه می‌شود، برای افزایش کیفیت گزارش صادر شده بر روی صورت‌های مالی آن‌ها، از مؤسسات متخصص در صنعت استفاده کنند.

## یادداشت‌ها

1. DeAngelo
2. Palmrose
3. Craswell et al.
4. Abdolmohammadi & Wright
5. Lehmann & Norman
6. Francis & Krishnan
7. Reynolds et al.
8. Bartov et al.
9. Krishnan
10. Balsam et al.
11. Francis & Yu

12. Bauwhede & Willekens
13. Jeong and Rho
14. Fairuzana & Rashidah
15. Karjalainen
16. Ball and Shivarhumar
17. Kothari
18. Audit Quality
19. Becker et al.
20. Alastair et al.
21. Jeff et al.
22. Jong et al.
23. Expertise
24. AI Age
25. Size
26. AIP Experience
27. Importance
28. Current ratio
29. Net Income
30. Cash Flow Operating

### کتابنامه

- ۱- ابراهیمی کردلر، علی؛ سیدی، سید عزیز (۱۳۸۷)، نقش حسابرسان مستقل در کاهش اقلام تعهدی اختیاری، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۵(۵۴): ۳-۱۶.
- ۲- ابراهیمی کردلر، علی؛ رحمتی، سلمان (۱۳۹۲)، بررسی رابطه اندازه، دوره تصدی و تخصص حسابرس در صنعت با نقدشوندگی سهام، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۵(۲۱): ۳۸-۵۱.
- ۳- اعتمادی، حسین؛ آذر، عادل؛ ناظمی اردکانی، مهدی (۱۳۸۹)، بررسی نقش تخصص حسابرس در صنعت بر مدیریت واقعی سود و عملکرد عملیاتی آتی، مجله دانش حسابداری (۱۱): ۹-۲۸.
- ۴- ایزدی نیا، ناصر؛ علی مرادی، افسر؛ غنی زاده، بهرام (۱۳۹۲)، کیفیت حسابرسی، مجله حسابدار رسمی، (۲۱): ۵۹-۶۸.
- ۵- آقایی، محمدعلی؛ ناظمی اردکانی، مهدی (۱۳۹۱)، تخصص حسابرس در صنعت و مدیریت اقلام تعهدی اختیاری، دانش حسابرسی، ۱۲(۴۶): ۴-۱۷.
- ۶- پورحیدری، امید؛ زارع زاده، محمدصادق؛ تاکر، رضا (۱۳۹۱)، بررسی ارتباط کیفیت حسابرسی با توانایی پیش‌بینی سود از دیدگاه سرمایه‌گذاران، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱(۴): ۱۵-۲۴.
- ۷- پیری، پرویز؛ شیخ محمدی، امیر؛ جوادی، نعمت‌اله، بررسی ارتباط بین اندازه مؤسسه حسابرسی، تعداد صاحبکاران مؤسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی، دانش حسابرسی، ۱۳(۵۱): ۵-۲۴.
- ۸- حساس یگانه، یحیی؛ آذین‌فر، کاوه (۱۳۸۹)، رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۷(۶۱): ۸۵-۹۸.

- مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره سوم، شماره ۱، پیاپی ۸، بهار ۱۳۹۵/ ۱۵۵/ ۹- حساس یگانه، یحیی؛ ولی زاده لاریجانی، اعظم؛ محمدی، امیر (۱۳۹۱)، بررسی تاثیر تخصص صنعت حسابرسان بر گزارشگری مالی و واکنش بازار سرمایه، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۵(۱۹): ۴۳-۶۴.
- ۱۰- خدایمی پور، احمد؛ محمدرضاخانی، وحید؛ هوشمند، رحمت‌اله (۱۳۹۲)، بررسی تاثیر ویژگی‌های کیفی حسابرسان بر هزینه حقوق صاحبان سهام، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۴(۲۰): ۱۰۸-۱۲۱.
- ۱۱- سجادی، سید حسین؛ فرازمنند، حسن؛ قربانی، صادق (۱۳۹۱)، تاثیر تداوم انتخاب حسابرسان بر کیفیت حسابرسان، مجله پیشرفت‌های حسابداری، ۴(۱): ۸۱-۱۰۹.
- ۱۲- سیرانی، محمد؛ خواجوی، شکراله؛ نوشادی، میثم (۱۳۸۸)، تاثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسان بر قضاوت حسابرسان، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۶(۵۵): ۳۵-۵۰.
- ۱۳- علوی طبری، حسن؛ مجتهدزاده، ویدا؛ بختیاری، نغمه (۱۳۹۱)، تاثیر جنسیت حسابرسان بر کیفیت حسابرسان، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، ۴(۱۳): ۲۱-۴۳.
- ۱۴- فروغی، داریوش؛ میرشمس شهبهانی، امیر (۱۳۹۰)، کیفیت حسابرسان و معیارهای سنجش آن، مجله حسابداری و مدیریت مالی، ۷(۷): ۶۹-۷۸.
- ۱۵- نونهال نهر، علی اکبر؛ علی نژاد، مهدی؛ خضری، پریسا (۱۳۹۲)، ارزیابی تاثیر کیفیت حسابرسان بر مدیریت سود در شرکت‌های تازه پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۲(۷): ۱۰۳-۱۱۴.
- ۱۶- واعظ، سید علی؛ رمضان احمدی، محمد؛ رشیدی باغی، محسن (۱۳۹۳)، تاثیر کیفیت حسابرسان بر حق‌الزحمه حسابرسان شرکت‌ها، مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی، ۱۱(۱): ۸۷-۱۰۷.

17- Abdolmohammadi M, Wright A.(1987). An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgment. *The Accounting Review*, 62(1): 1-13.

18- Balsam, Steven; Krishnan, Jagan and Joon S. Yang. (2003). Auditor industry specialization and earnings quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 22: 71-97.

19- Bartov, Ferdinand and Judy. (2000). Discretionary Accruals Models and Audit Qualifications. *Journal of Accounting and Economic*, 30 (3): 421-452.

20- Bauwhede HV, Marleen Willekens (2004). Evidence on (the lack of) Audit quality. Differentiation in the Private Client Segment of the Belgian Audit Market; *European Accounting Review*; 13(3): 501 - 522.

21- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(1): 113-127.

- 22- Fairuzana, Rashidah (2006). Board, audit committee, culture and earnings management: Malaysian evidence, *Managerial Accounting Journal*; 21(7): 783-804.
- 23- Francis, J. R & Yu, Michael. D. (2009). Big 4 Office Size and Audit Quality. *The Accounting Review American Accounting Association*, 84(5): 1521-1552.
- 24- Francis, J. R., & Krishnan, J. (1999). Accounting accruals and auditor reporting conservatism. *Contemporary Accounting Research*, 16 (Spring):135-165.
- 25- Gibbins M.(1984). Proposition About the Psychology of Professional Judgment in Public Accounting, *Journal of Accounting Research*; 22(1): 103-125.
- 26- Karjalainen, J. (2004) . Audit Partner Industry Specialization and Earnings Quality of Privately -Held Companies. On line, <http://www.ssrn.com>.
- 27- Kothari, S. P., A. J. Leone, and C. E. Wasley. (2005). Performance matched abnormal accrual measures. *Journal of Accounting and Economics* 39 (1): 163-197.
- 28- Krishnan, G.V. (2003). Does Big-6 auditor industry experience constrain earnings management?, *Accounting Horizons* 17 (Supplement): 1-16.
- 29- Lehmann C. M, Norman C. S.(2006). The Effects of Experience on Complex Problem Representation and Judgment In Auditing: An Experimental Investigation. *Behavioral Research In Accounting*; 18: 65-83.
- 30- Palmrose, Z. V. (1988). An analysis of auditor litigation and audit service quality. *Accounting Review*, 63: 55-73.
- 31- Reynolds, J.K., and Francis, J.R. (2000). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics* 30 (December): 375-400