

" تأثیر طول عمر و اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت کار حسابرسی "

دکتر فرزین رضایی* ، سعید شعبانی**

*عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین ، **کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین

چکیده

این تحقیق بر آن است که به بررسی تأثیر طول عمر و اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت کار حسابرسی بپردازد. نمونه آماری این تحقیق شامل ۲۰۱ شرکت از شرکتهای پذیرفته شده در بازار اوراق بهادار تهران می باشد که داده های آنها در طول سال های ۱۳۸۵ تا ۱۳۸۹ مورد تجزیه و تحلیل آماری قرار گرفته است. نتایج حاصل از آزمونهای رگرسیونی نشان داد که افزایش اندازه و سن مؤسسات حسابرسی منجر به کاهش کاربرد اقلام تعهدی و به تبع آن افزایش کیفیت حسابرسی می شود. همچنین نتایج حاکی از آن است که، در نظر گرفتن همزمان دو عامل سابقه تأسیس مؤسسات حسابرسی و تعداد کارکنان مؤسسات حسابرسی نسبت به اثر مجزای هر یک از عوامل، اثر معنادارتری بر کیفیت حسابرسی دارد.

کلمات کلیدی: کیفیت حسابرسی ، سنوات حسابرسی ، اندازه موسسه حسابرسی

مقدمه

نظر حسابرِس برای گواهی و اعتبار بخشی به صورتهای مالی که توسط مدیریت صاحبکار تهیه شده، ارائه می گردد و اگر اعتبار و کیفیت عملکرد حسابرِس، عینیت نداشته باشد؛ نظرش چیزی به قابلیت اتکای صورتهای مالی نمی افزاید. استنباط بر آن است که حسابرسی مستقل مبنای معقولی برای یک ارزیابی صادقانه از کیفیت اطلاعات مندرج در صورتهای مالی فراهم می آورد. حسابرِس از سوی ذینفعان و سهامداران بر رویه های گزارشگری مالی مدیران واحدهای انتفاعی نظارت می کند و میزان احتمال کشف موارد غیرعادی حسابداری گزارش شده توسط مدیر به اعتبار و شایستگی حسابرِس بستگی دارد [۱] والاس (۱۹۹۸) کیفیت حسابرسی را در قالب توانایی حسابرِس مستقل در کاهش اختلالا اطلاعات منعکس در صورتهای مالی و افزایش دقت این اطلاعات تعریف نمود. از طرفی، تعارض منافع مدیران و مالکان، بطور بالقوه بر کیفیت اطلاعات منتشره تأثیر گذاشته و اهمیت نقش حسابرسی در حفاظت از منافع تأمین کنندگان سرمایه واحدهای انتفاعی را نشان می دهد. مدیران به عنوان مسئول تهیه صورتهای مالی با آگاهی کامل بر وضعیت مالی شرکت و با برخورداری از سطح آگاهی بیشتر نسبت به استفاده کنندگان صورتهای مالی، بطور بالقوه سعی دارند که تصویر واحد تجاری را مطلوب جلوه دهند و نیز سرمایه گذاران به عنوان اصلی ترین تأمین کنندگان منابع شرکتهای خواهان اطلاعات کامل و درست از شرکتها هستند.

بیان مساله تحقیق

نقش حسابرسی در اعتبار بخشی نسبت به اطلاعات سود شرکتها در پی تجدید آرایه اخیر سود شرکتها و ورشکستگی شرکت های بزرگ، از اهمیت درخور توجهی برخوردار شده است. تفاوتهای ناشی از کیفیت حسابرسی به صورت تفاوت در اعتبار آرایه شده توسط حسابرسان و کیفیت سود صاحبکار آنها خود را نشان می دهد. از آنجایی که کیفیت حسابرسی دارای ابعاد متفاوتی است و به طور ذاتی غیرقابل مشاهده است، مشخصه حسابرسی خاصی وجود ندارد که به عنوان شاخصی برای آن در نظر گرفته شود. اغلب مطالعات گذشته از حسن شهرت حسابرِس به عنوان شاخصی برای کیفیت حسابرسی استفاده نموده و رابطه بین حسن شهرت و

کیفیت سود را بررسی کرده اند (تندلو و وانسترالن^۱، ۲۰۰۸). همچنین شواهد نشان می دهند که یکی از مهمترین شاخصهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی، اندازه حسابرس است که این دو با هم رابطه مستقیم دارند، به طوری که هر چه اندازه حسابرس بزرگتر باشد، کیفیت حسابرسی هم بالاتر خواهد بود. در این پژوهش منظور از اندازه حسابرس، حسن شهرت حسابرس (نام تجاری) است. در نتیجه حسن شهرت حسابرس، اعتبار اطلاعات صورتهای مالی افزایش یافته و لذا کیفیت حسابرسی بالاتر خواهد بود. زیرا که موسسات حسابرسی با اندازه بزرگ، تلاش بیشتری در جهت بکارگیری و آموزش حسابرسان متخصص و کارآمد انجام می دهند و این امر در جهت حفظ شهرت و در امان ماندن از طرح دعوی حقوق بر ضد موسسه حسابرسی است.

بر اساس مباحث فوق سوال اصلی تحقیق حاضر به شرح ذیل بیان می شود.

- آیا سنوات حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی، بر کیفیت حسابرسی تأثیر گذار است؟

پیشینه تحقیق

باود و ویلکینز^[۱۴] دو پژوهشگر بلژیکی اثرهای اندازه موسسه حسابرسی را بر کیفیت حسابرسی در بازار بلژیک به آزمون گذاشتند و برای اندازه حسابرسی فرعی هایی چون سهم بازار حسابرس، تعداد صاحبکاران مؤسسه حسابرسی و ... قرار دادند. درنهایت نتایج پژوهش های ایشان نشان داد، رابطه معناداری بین اندازه حسابرس و کیفیت حسابرسی وجود ندارد.

زهو و الدر^[۲۰] آنها رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود را در شرکت های SEO (شرکت هایی که در حال عرضه سهام هستند ولی اوراق مشارکت آنها قبلاً عرضه شده) از سال ۱۹۹۱ تا سال ۱۹۹۹ برای نمونه ای به اندازه ۲۴۵۳ شرکت، مورد مطالعه قرار دادند. آنها برای کیفیت حسابرسی اندازه حسابرس و تخصص حسابرس و برای مدیریت سود اقلام تعهدی اختیاری، را نماینده قرار آنها به این نتیجه رسیدند که: (۱) ۵ شرکت بزرگ حسابرسی با مدیریت سود پایین در سال های قبل، بعد و حتی جاری SEO دارای رابطه است. (۲) حسابرسان متخصص صنعت با مدیریت سود پایین در سالی که SEO انجام می شود، دارای رابطه است.

^۱ Tendello, B. & Vanstraelen, A
Bauwhede & Willekin^۲
Zhou & Elder^۳

دلتاس و دوگار^۴ [۱۵] در پژوهش‌های خود به این نتیجه رسیدند، هر چه تنوع محصولات حسابرسی کمتر باشد کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی بالاتر است.

باود و ویلکینز^۵ (۲۰۰۴) این دو محقق بلژیکی اثرات اندازه موسسه حسابرسی را بر کیفیت حسابرسی در بازار بلژیک برای نمونه‌ای به اندازه ۱۳۰۲ شرکت به آزمون گذاشتند. آنها برای اندازه حسابرسی شاخص‌هایی چون سهم بازار حسابرِس، تعداد صاحبکاران موسسه حسابرسی، تعداد شرکای موسسه حسابرسی، جمع دارایی‌ها و جمع سود عملیاتی موسسه حسابرسی قرار دادند. فرضیه تحقیق آنها این بود که «بین اندازه شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معنا داری وجود دارد» در نهایت نتایج تحقیقات ایشان نشان داد که رابطه معناداری بین اندازه حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود ندارد [۷].

تخصص صنعت حسابرسی بر مبنای دارایی‌های شرکت‌های صاحبکار به نسبت کل دارایی‌های شرکت‌ها در صنعت خاص و اندازه حسابرِس بر اساس ۵ بزرگ یا غیر ۵ بزرگ بودن مؤسسات حسابرسی سنجیده شد. نتیجه تحقیق نشان داد که شرکت‌هایی که توسط حسابرسان با کیفیت تر حسابرسی می‌شوند، پیش بینی سود صحیح تری دارند و شرکت‌هایی که توسط حسابرسان غیر ۵ بزرگ حسابرسی می‌شوند، انحراف پیش بینی سود بیشتری دارند.

لویس هنوک^۶ [۱۸] در پژوهش وی مشخص شد، مؤسسات حسابرسی بزرگ تر معمولاً خدمات بهتری را نسبت به مؤسسات کوچک تر ارائه می‌دهند. اما مواردی هم یافت شد که مؤسسات حسابرسی کوچک تر مشاوره بهتری را به صاحبکاران خود ارائه می‌دهند.

فورمن در پژوهش خود به این نتیجه رسید که مؤسسات حسابرسی بزرگ قصور حسابرسی کمتری دارند [۱۶] گول و همکاران^۷ [۱۷] آنها در پژوهش خود رابطه تصدی حسابرسی و سطح کیفیت حسابرسی را بین سالهای ۱۹۹۳ تا سال ۲۰۰۱ مورد مطالعه قرار دادند. آنها تصدی حسابرسی را در سه سطح ۱- تصدی کوتاه مدت (۲ تا ۳ سال) ۲- تصدی متوسط (۴ تا ۸ سال) ۳- تصدی بلند مدت (۹ سال یا بیشتر) در نظر گرفتند فرضیه آنها این بود که بین کیفیت حسابرسی و سطوح مختلف تصدی حسابرسی رابطه وجود دارد. آنها در این پژوهش به این نتیجه

رسیدند که ۱- محافظه کاری حسابرس با افزایش تصدی کمتر می شود و ۲- شکست گزارش حسابرسی در سال های اول شرکت صاحبکار بیشتر است و هر چه تصدی شرکت حسابرسی نسبت به شرکت صاحبکار طولانی تر باشد، کیفیت حسابرسی بالاتر می رود.

جعفری [۵] ایشان در مورد کیفیت حسابرسی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران تحقیق نموده است. در تحقیق وی این موضوع که آیا حسابداران رسمی از استقلال و شایستگی لازم در حسابرسی های صورت های مالی برخوردار بوده اند یا نه مورد بررسی قرار گرفت. در تحقیق وی کیفیت حسابرسی به عنوان شایستگی حسابرسان در کشف تحریفات با اهمیت و گزارش آن به عنوان کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شده است. محقق عواملی همچون تخصص گرایی حسابرسان، وجود قوانین و مقررات و همچنین اندازه مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران را بررسی نموده است. این تحقیق در چهار مرحله به شرح زیر انجام شده است:

۱. شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی اعضای جامعه حسابداران رسمی از طریق مطالعه کتابخانه ای
۲. کسب نظر متخصصان حسابداری و حسابرسی در مورد تأثیر عوامل شناسایی شده بر کیفیت حسابرسی اعضای جامعه

۳. بررسی کیفیت واقعی حسابرسی حسابداران رسمی ایران

۴. ارائه پیشنهادات لازم برای بهبود در کیفیت حسابرسی حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
- یکی از فرضیات تحقیق ایشان این بود که بین اندازه موسسه حسابرسی حسابداران رسمی عضو جامعه و انگیزه آنان در حفظ بی طرفی برای گزارش تحریفات کشف شده، رابطه معنی داری وجود دارد.

از طریق آزمون t فرضیه فوق ثابت و در نهایت، محقق پیشنهاد کرد که مقرراتی تدوین شود تا مؤسسات حسابرسی کوچکتر ادغام شوند و تشکیل مؤسسات حسابرسی بزرگتری را دهند تا در کیفیت حسابرسی بهبود حاصل شود.

آذین فر [۴] در این تحقیق رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت و درصد تحریفات کشف شده به عنوان مبنای کیفیت حسابرسی انتخاب شد. در خصوص اندازه حسابرسی نیز مؤسسات حسابرسی به دو دسته بزرگ و کوچک دسته بندی شدند. در این تحقیق سازمان حسابرسی، موسسه بزرگ و سایر مؤسسات، کوچک در نظر گرفته شده اند. فرضیه این تحقیق این بود که بین اندازه موسسه حسابرسی و انواع تحریفات کشف شده رابطه معنا داری وجود دارد. نتایج تحقیق نشان داد که مؤسسات حسابرسی عضو جامعه

حسابداران رسمی (غیر بزرگ) نسبت به سازمان حسابرسی از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردار است و الزاماً بزرگ بودن مؤسسه حسابرسی در ایران منجر به کیفیت حسابرسی نمی شود.

سیدی [۷] او در تحقیقی به عنوان نقش حسابرسان مستقل در کاهش مدیریت سود به بررسی رابطه بین حسابرسان مستقل و نوع اظهار نظر و همچنین تعداد بندهای شرط در گزارش حسابرسی بر روی اقلام تعهدی اختیاری پرداخت. در این تحقیق برای برآورد اقلام تعهدی اختیاری از مدل تعدیل شده جونز استفاده شده است. در این تحقیق نوع مؤسسه حسابرسی به دو دسته سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات و نوع اظهار نظر حسابرسی به دو دسته مقبول و مشروط تقسیم شده است که یافته های پژوهش نشان می دهد که فقط نوع مؤسسه حسابرسی با اقلام تعهدی اختیاری ارتباط دارد.

احمدی [۲] او در پژوهش خود به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر قابلیت پیش بینی کنندگی سود پرداخت. جامعه آماری تحقیق وی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۸۲ تا ۱۳۸۴ می باشد وی برای بخش کیفیت حسابرسی، ۱۰ شرکت بزرگ حسابرسی ایران را در نظر گرفت. علاوه بر این فرضیه پژوهش وی به شرح زیر می باشد: میزان توانایی سرمایه گذار در پیش بینی سود آوری آتی شرکت، در شرکت هایی که توسط مؤسسات بزرگ، حسابرسی شده اند بیشتر است. به طور کلی نتیجه تحقیق فرضیه فوق را تأیید می کند. و شرکت هایی که به وسیله ۱۰ بزرگ، حسابرسی می شوند دارای قابلیت پیش بینی کنندگی سود، بیشتر از شرکت هایی هستند که به وسیله غیر از ۱۰ بزرگ حسابرسی می شوند.

ناظمی اردکانی [۹] او در تحقیق خود به بررسی رابطه بین تخصص در صنعت حسابرسی و گزینه های مختلف مدیریت سود پرداخت وی تعداد ۱۱۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، در طی دوره زمانی ۱۳۸۱ الی ۱۳۸۶، به منظور بررسی این موضوع مورد آزمون قرار داد فرضیه تحقیق وی این بود که اقلام تعهدی اختیاری شرکت های دارای حسابرسی متخصص در صنعت نسبت به سایر شرکت ها، کمتر است و برای اقلام تعهدی اختیاری از مدل جونز استفاده کرد و برای تخصص در صنعت حسابرسی از ارزش بازار استفاده کرد نتیجه تحقیق وی این بود که شرکت هایی که حسابرسی آنها، متخصص در صنعت می باشد. دارای مدیریت اقلام تعهدی پایین تری هستند.

نونهال و همکاران [۱۱] این تحقیق بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و قابلیت اتکای اقلام تعهدی است جهت تعیین کیفیت حسابرسی از دو معیار اندازه موسسه حسابرسی و دوره تصدی حسابرس و به منظور محاسبه قابلیت اتکای اقلام تعهدی در پیروی از مدل ریچاردسون و همکاران از پایداری اقلام تعهدی استفاده شده است. دوره زمانی این تحقیق از سال ۱۳۸۰-۱۳۸۶ می باشد. فرضیه تحقیق حاضر این بود که قابلیت اتکای اقلام تعهدی شرکت هایی که به وسیله حسابرسان با کیفیت تر حسابرسی می شود بیشتر از شرکت هایی است که به وسیله این حسابرسان، حسابرسی نمی شود نتایج این پژوهش نشان می دهد شرکت های حسابرسی شده توسط حسابرس با کیفیت بالاتر در مقایسه با شرکت های حسابرسی شده توسط حسابرس با کیفیت پایین تر دارای ضریب پایداری اقلام تعهدی بیشتری بوده و در نتیجه قابلیت اتکای اقلام تعهدی بالایی دارند.

حساس یگانه و آذین فر [۶] به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی پرداختند. به همین منظور مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در زمره حسابرس کوچک (مؤسسات حسابرسی کوچک) و سازمان حسابرسی به دلیل کارکنان زیاد و قدمت بیشتر در زمره حسابرس بزرگ قرار می گیرد. برای بررسی کیفیت نیز معیار پژوهشگران، مقایسه هی تحریفات کشف شده و گزارش شده در گزارشهای حسابرسی به تفکیک پنج نوع تحریف، از طریق مقایسه گزارش حسابرسی سال جاری و گردش سود و زیان انباشته سال آتی انجام می شود. روش مورد استفاده، روش پژوهش دو وجهی بوده و تحلیل های آماری صورت گرفته در این پژوهش مبین رابطه معنادار و معکوس کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرس (مؤسسه حسابرسی) است.

نمازی و همکاران [۱۰] این تحقیق بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود است جهت تعیین کیفیت حسابرسی از دو معیار اندازه موسسه حسابرسی و دوره تصدی حسابرس و به منظور محاسبه مدیریت سود از مدل تعدیل شده جونز استفاده شده است. همچنین در این پژوهش تعداد ۶۱ شرکت در دوره زمانی ۱۳۸۰-۱۳۸۶ مورد آزمون قرار گرفته اند. فرضیه های تحقیق حاضر این بود که بین اندازه حسابرس و دوره تصدی موسسه حسابرسی و مدیریت سود رابطه وجود دارد. نتایج نشان می دهد که بین اندازه حسابرس و مدیریت سود رابطه مثبت ولی غیر معنی دار و بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود رابطه مثبت و معنی دار وجود دارد.

چارچوب نظری و تدوین فرضیات تحقیق

شرکتهای سهامی نقش عمده ای در اقتصاد بازی می کنند. میلیونها نفر بصورت مستقیم و غیر مستقیم در این شرکتها سرمایه گذاری میکنند و موفقیت این شرکتها به میل سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان به سرمایه گذاری در این شرکتها بستگی دارد و بدلیل اینکه صورتهای مالی یکی از مهمترین منابع اطلاعاتی شرکتها می باشند ، از اهمیت جایگاه خاصی در تصمیمات سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان برخوردار می باشند[۸]. بنابراین مدیران سعی دارند گزارشات مالی باب میل سرمایه گذاران باشد و این ناشی از انگیزه های منفعت جویانه مدیران شرکتهاست^۸. زیرا بسیاری از مزایای آنها براساس عملکرد شرکت تعیین و پرداخت می شود. در این میان سود گزارش شده بنگاه از اهمیت خاصی برخوردار است و بیشتر مورد توجه سرمایه گذاران قرار دارد و مبنای ارزیابی عملکرد مدیریت و جریانهای نقدی آتی شرکت می باشد [۱۲]

بر اساس مبانی مطرح شده در تئوری نمایندگی، عموماً منافع مدیران و مالکان در واحدهای تجاری همسو نیست و این امر انگیزه ای برای گزارشگری مالی جهت دار و خلاف واقعیت توسط مدیران را فراهم می کند.[۱۳]. نتیجه کلی این عملیات چنین خواهد بود که تصویر واحد تجاری بهتر از وضعیت واقعی به نظر می رسد و انگیزه تزریق سرمایه و منابع مالی از طریق افراد برون سازمانی به شرکت افزایش می یابد . در چنین شرایطی، وجود مکانیسم های نظارتی بر رویه های گزارشگری مدیران، موجب کاهش انگیزه های منفعت جویانه آنان شده و به حفظ حقوق تامین کنندگان سرمایه شرکتها کمک می کند. حسابرسی و کیفیت و اعتبار فرآیند حسابرسی، یکی از مکانیسم های نظارت خارج از شرکت محسوب می شود که می توان نقش عمده ای در کاهش تعارضات نمایندگی داشته باشد.

بنابراین فرضیات تحقیق به شرح ذیل تدوین می شوند.

فرضیه اول

سنوات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی به طور معناداری تأثیرگذار است.

فرضیه دوم

^۸ براساس تئوری نمایندگی مدیران بدنبال حداکثر نمودن منافع خود می باشند که این منافع لزوماً با منافع شرکت همسو نیست

اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی به طور معناداری تأثیرگذار است.

فرضیه سوم

اندازه موسسه حسابرسی بر ارتباط بین سنوات حسابرسی با کیفیت حسابرسی به طور معناداری تأثیرگذار است.

جامعه آماری و نمونه تحقیق

در پژوهش حاضر به منظور آزمون فرضیات تحقیق از داده های مالی طبقه بندی شده و حسابرسی شده شرکتهای فعال پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران استفاده شده است. جامعه آماری این تحقیق شامل تمامی شرکتهایی است که شرایط ذیل را دارا باشند.

- (۱) شرکت جزء شرکتهای سرمایه گذاری، بانکها و بیمه ها نباشند.
 - (۲) در طول سالهای ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۹ در بازار بورس حضور داشته باشد.^۹
 - (۳) پایان سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفند باشد.
 - (۴) شرکت در دوره مورد مطالعه تغییر سال مالی نداشته باشد.
 - (۵) نماد معاملاتی شرکت فعال و بیش از سه ماه در هر سال توقف نماد معاملاتی نداشته باشد.
 - (۶) اطلاعات مالی شرکت در دوره مورد مطالعه در دسترس باشد.
- با توجه به موارد فوق، روش نمونه گیری در این تحقیق حذفی سیستماتیک است و دوره تحقیق ۵ ساله و شامل سالهای ۱۳۸۵ تا ۱۳۸۹ است.
- در نتیجه اعمال شرایط و ملاحظات در نمونه گیری حذفی سیستماتیک ۲۰۱ شرکت از جامعه آماری جهت انجام آزمونها انتخاب شدند. دوره تحقیق ۵ سال متوالی می باشد بنابراین حجم نهایی نمونه ۱۰۰۵ سال شرکت (۲۰۱*۵) می باشد.

متغیرهای تحقیق و شیوه اندازه گیری آنها

متغیر وابسته

^۹ دوره تحقیق، شامل ۵ سال و از ۱۳۸۵ تا ۱۳۸۹ می باشد، ولی از آنجاییکه طبق روش تحقیق، لازم است تغییرات برخی از متغیرها در طول دوره محاسبه شود؛ داده های سال ۱۳۸۴ نیز گردآوری شده است.

متغیر وابسته، متغیری است که هدف محقق تشریح یا پیش‌بینی تغییرپذیری آن است. با تجزیه و تحلیل متغیر وابسته و شناسایی عوامل مؤثر بر آن، می‌توان پاسخ‌ها یا راه‌حل‌هایی را برای مسأله شناخت. محققان به تعیین مقدار و اندازه‌گیری این متغیر و متغیرهای دیگری که روی این متغیر اثر می‌گذارند علاقمندند. در این تحقیق اندازه‌گیری متغیر کنترل تحقیق به عنوان متغیر وابسته مطرح است.

شاخص تعدیل شده ورشکستگی زیمسکی (FC): برای اندازه‌گیری این شاخص ابتدا از الگوی ورشکستگی زیمسکی مقدار Z محاسبه می‌شود، این الگو به شرح زیر است:

$$Z_{it} = -1,432 + 2,78X_1 + 1,02X_2$$

X_1 : نسبت سودخالص به کل دارایی‌ها

X_2 : نسبت کل بدهی به کل دارایی‌ها

در صورتی که مقدار Z محاسبه شده در سال t بیشتر از ۰/۵ باشد، شرکت ورشکسته و در صورتی که کمتر از ۰/۵ باشد، شرکت غیرورشکسته تشخیص داده می‌شود. لذا پس از اندازه‌گیری شاخص زیمسکی متغیر مجازی FC به این صورت تعریف می‌شود که، در صورتی که شرکت i در پایان سال t طبق شاخص زیمسکی، ورشکسته تشخیص داده شود ($Z > 0/5$)، ارزش صفر و در غیر این صورت ارزش یک می‌گیرد.

متغیرهای مستقل

دو متغیر اندازه مؤسسات حسابرسی (Big) و طول عمر مؤسسات حسابرسی (Age) به عنوان متغیرهای مستقل تحقیق در نظر گرفته شده‌اند که هر کدام به شرح زیر محاسبه می‌شوند:

اندازه مؤسسات حسابرسی: در این تحقیق فرض شده است که اندازه مؤسسات حسابرسی تابعی از تعداد کارمندان مؤسسه می‌باشد، لذا به منظور تعیین شاخصی برای اندازه مؤسسات حسابرسی از تعداد کارمندان آن مؤسسه استفاده شده و فرض می‌شود که تعداد کارمندان در مؤسسات بزرگ‌تر بیشتر است.

بنابراین اگر $Nper_{it}$ نشان‌دهنده تعداد پرسنل مؤسسه حسابرسی‌ای باشد که در سال t صورت‌های مالی اساسی شرکت i را حسابرسی کرده است، ابتدا به منظور همگن‌سازی متغیر تعداد پرسنل، این متغیر بر میانگین کل تعداد پرسنل مؤسسات تقسیم می‌شود سپس میانه نسبت محاسبه شده در مرحله قبل برای کل مؤسسات در طی بازه زمانی تحقیق بدست آمده و در پایان متغیر مجازی اندازه مؤسسات حسابرسی به این صورت تعریف می‌شود که،

اگر نسبت تعداد پرسنل به میانگین تعداد پرسنل بیشتر از میانه‌ی این نسبت باشد آن مؤسسه جزو مؤسسات بزرگ بشمار می‌رود و ارزش یک می‌گیرد و در غیر این صورت جزو مؤسسات کوچک بشمار رفته و ارزش صفر می‌گیرد.

طول عمر مؤسسات حسابرسی: در این تحقیق فرض شده است که طول عمر مؤسسات حسابرسی تابعی از تاریخ تأسیس مؤسسه است، لذا به منظور دستیابی شاخصی برای اندازه‌گیری طول عمر مؤسسات حسابرسی از تاریخ تأسیس مؤسسات استفاده می‌شود. بدین صورت که ابتدا برای سال t فاصله زمانی از سال تأسیس مؤسسه تا سال t محاسبه شده و تحت عنوان متغیر سابقه تأسیس مؤسسه (SAB) ذخیره می‌شود. سپس میانه متغیر سابقه تأسیس مؤسسات محاسبه می‌شود و متغیر مجازی طول عمر به این صورت محاسبه می‌شود که، این متغیر ارزش ۲ می‌گیرد اگر سابقه تأسیس مؤسسه حسابرسی بیشتر از میانه سابقه تأسیس کل مؤسسات در طی بازده تحقیق باشد و در غیر این صورت ارزش صفر می‌گیرد.

مدلهای تحقیق

به منظور بررسی فرضیه اول از الگوی

$$R_{it} = \beta_0 + \beta_1 \frac{E_{it}}{TA_{it-1}} + \beta_2 \frac{\Delta E_{it}}{TA_{it-1}} + \beta_3 \frac{CF_{it}}{TA_{it-1}} + \beta_4 \frac{\Delta CF_{it}}{TA_{it-1}} + \epsilon_{it}$$

استفاده می‌شود.

به منظور بررسی فرضیه دوم از الگوی

$$R_{it} = \beta_0 + \beta_1 \frac{E_{it}}{TA_{it-1}} + \beta_2 \frac{\Delta E_{it}}{TA_{it-1}} + \beta_3 \frac{CF_{it}}{TA_{it-1}} + \beta_4 \frac{\Delta CF_{it}}{TA_{it-1}} + \beta_5 INTR_{it} + \beta_6 CRR_{it} + \beta_7 LIQR_{it} + \beta_8 SOLR_{it} + \epsilon_{it}$$

استفاده می‌شود.

به منظور بررسی فرضیه سوم از الگوی

$$R_{it} = \beta_0 + \beta_1 \frac{E_{it}}{TA_{it-1}} + \beta_2 \frac{\Delta E_{it}}{TA_{it-1}} + \beta_3 \frac{CF_{it}}{TA_{it-1}} + \beta_4 \frac{\Delta CF_{it}}{TA_{it-1}} + \beta_5 \left(\frac{E_{it}}{TA_{it-1}} \times Dep_{it} \right) + \beta_6 \left(\frac{\Delta E_{it}}{TA_{it-1}} \times Dep_{it} \right) + \beta_7 \left(\frac{CF_{it}}{TA_{it-1}} \times Dep_{it} \right) + \beta_8 \left(\frac{\Delta CF_{it}}{TA_{it-1}} \times Dep_{it} \right) + \epsilon_{it}$$

استفاده می‌شود.

نتایج حاصل آزمون از فرضیه ها

نتیجه آزمون فرض اول :

از آنجا که داده‌های تحقیق تلفیقی از داده‌های مقطعی و سری زمانی است، لذا قبل از تخمین نگاره شماره ۱، برای انتخاب بین روش داده‌های ترکیبی یا مقطعی از آزمون F لیمر استفاده می‌شود.

نتیجه آزمون لیمر

الگو	نام آزمون	میزان آماره	درجه آزادی	احتمال	نتیجه
۱-۱	F لیمر	۵,۶۸۹	(۹۹۷,۲۰۰)	۰,۰۰	استفاده از داده‌های تابلویی (Panel)
	هاسمن	۱۰۲,۱۰۴	۵	۰,۰۰	استفاده از اثرات ثابت (OLS)
۱-۲	F لیمر	۵,۶۸۹	(۹۹۷,۲۰۰)	۰,۰۰	استفاده از داده‌های تابلویی (Panel)
	هاسمن	۱۰۲,۱۰۴	۵	۰,۰۰	استفاده از اثرات ثابت (OLS)

نگاره ۱: نتیجه آزمون فرضیه اول

Method: Panel Least Squares Sample: 1384 1389 Cross-sections included: ۲۰۱							
Model1 - ۱: $DA_{it} = \gamma_0 + \gamma_1 Age_{it} + \gamma_2 OCF_{it} + \gamma_3 LA_{it} + \gamma_4 LEV_{it} + \gamma_5 FC_{it} + \varepsilon_{it}$ Model1 - ۲: $DA_{it} = \gamma_0 + \gamma_2 (Age_{it})^2 + \gamma_2 OCF_{it} + \gamma_3 LA_{it} + \gamma_4 LEV_{it} + \gamma_5 FC_{it} + \varepsilon_{it}$							
Model ۱-۲				Model ۱-1			الگوها
احتمال معناداری	آماره t	ضرایب	متغیرها	احتمال معناداری	آماره t	ضرایب	متغیرها
۰,۰۰	۳,۸۶	۰,۴۷۷	C	۰,۰۰	۳,۸۶	۰,۴۷۷	C
۰,۰۱	-۲,۷۹	-۰,۰۰۳	AGE ^۲	۰,۰۱	-۲,۷۹	-۰,۰۰۶	AGE
۰,۰۰	-۵۷,۳۲	-۱,۱۱۶	OCF	۰,۰۰	-۵۷,۳۲	-۱,۱۱۶	OCF
۰,۲۲	-۱,۲۲	-۰,۰۱۱	LA	۰,۲۲	-۱,۲۲	-۰,۰۱۱	LA
۰,۰۰	-۱۲,۱۰	-۰,۲۷۷	LEV	۰,۰۰	-۱۲,۱۰	-۰,۲۷۷	LEV
۰,۰۰	۱۴,۳۵	۰,۲۹۷	FC	۰,۰۰	۱۴,۳۵	۰,۲۹۷	FC
مقدار	آزمون	مقدار		مقدار	آزمون	مقدار	
۰,۳۵	K-S	۰,۸۳	R ²	۰,۳۵	K-S	۰,۸۳	R ²
۲۲,۹۹	F فیشر	۰,۷۹	R ² تعدیلی	۲۲,۹۹	F فیشر	۰,۷۹	R ² تعدیلی
۰,۰۰	احتمال F فیشر	۱,۶۶	DW	۰,۰۰	احتمال F فیشر	۱,۶۶	DW

با توجه به نتایج آزمون معنادار بودن ضرایب رگرسیون که در این نگاره ملاحظه می‌شود؛ به استثنای متغیر کنترل لگاریتم ارزش دارایی‌ها (LA) بقیه متغیرها اثر معنادار بر ارقام تعهدی اختیاری به عنوان متغیر وابسته دارند زیرا احتمال معناداری این ضرایب در هر دو الگو کمتر از ۰.۵٪ است. هم چنین نتایج نشان می‌دهد که هر دو متغیر Age^۲ و Age رابطه منفی با کاربرد ارقام تعهدی دارند به عبارت دیگر افزایش سابقه تأسیس مؤسسات حسابرسی علاوه بر اینکه عاملی مؤثر در کیفیت حسابرسی است باعث کاهش کاربرد ارقام تعهدی اختیاری و در نتیجه افزایش در کیفیت حسابرسی می‌شود.

بنابراین نتایج نشان می‌دهد که سابقه تأسیس مؤسسات به عنوان شاخص سن مؤسسات حسابرسی اثر معنادار بر کیفیت حسابرسی دارد و لذا دلیلی برای رد این فرضیه وجود نداشته و در سطح اطمینان ۹۹٪ این فرضیه پذیرفته می‌شود.

همچنین سایر نتایج در مورد این فرض بیانگر آن اند که ۸۳٪ از تغییرات ارقام تعهدی اختیاری توسط متغیرهای مستقل این الگو توضیح داده می‌شود. تفاوت موجود بین ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیلی بدلیل وجود متغیر لگاریتم ارزش بازار (LA) است زیرا این متغیر بدون آنکه اثر معنادار بر میزان ارقام تعهدی داشته باشد ضریب تعیین را افزایش داده است در صورتی که ضریب تعیین تعدیلی بدون در نظر گرفتن متغیرهای بی اثر محاسبه می‌شود. عدم رد فرض اول در مطابقت با مبانی نظری تحقیق و را می توان در ارتباط با یافته های نمازی و همکاران [۱۰] دانست.

نتیجه آزمون فرض دوم :

از آنجا که داده‌های تحقیق تلفیقی از داده‌های مقطعی و سری زمانی است، لذا قبل از تخمین نگاره شماره ۲، برای انتخاب بین روش داده‌های ترکیبی یا مقطعی از آزمون F لیمر استفاده می‌شود.

نتیجه آزمون لیمر

الگو	نام آزمون	میزان آماره	درجه آزادی	احتمال	نتیجه
۲-۱	F لیمر	۵,۶۷۷	(۹۹۷,۲۰۰)	۰,۰۰	استفاده از داده‌های تابلویی (Panel)

هاسمن	۱۰۱,۸۸۹	۵	۰,۰۰	استفاده از اثرات ثابت (OLS)
F لیمر	۵,۶۷۷	(۹۹۷,۲۰۰)	۰,۰۰	استفاده از داده‌های تابلویی (Panel)
هاسمن	۱۰۱,۸۸۹	۵	۰,۰۰	استفاده از اثرات ثابت (OLS)

نگاره ۲: نتیجه آزمون فرضیه دوم

Method: Panel Least Squares Sample: 1384 1389 Cross-sections included: ۲۰۱							
Model2 - ۱: $DA_{it} = \gamma_0 + \gamma_1 Big_{it} + \gamma_2 OCF_{it} + \gamma_3 LA_{it} + \gamma_4 LEV_{it} + \gamma_5 FC_{it} + \varepsilon_{it}$ Model2 - ۲: $DA_{it} = \gamma_0 + \gamma_1 (Big_{it})^2 + \gamma_2 OCF_{it} + \gamma_3 LA_{it} + \gamma_4 LEV_{it} + \gamma_5 FC_{it} + \varepsilon_{it}$							
Model ۲-۲				Model ۲-1			الگوها
متغیرها	ضرایب	آماره t	احتمال معناداری	متغیرها	ضرایب	آماره t	احتمال معناداری
C	۰,۴۷۳	۳,۸۲	۰,۰۰	C	۰,۴۷۳	۳,۸۲	۰,۰۰
BIG ^۲	-۰,۰۰۲	-۲,۷۹	۰,۰۱	BIG	-۰,۰۰۳	-۲,۷۹	۰,۰۱
OCF	-۱,۱۱۶	-۵۷,۱۵	۰,۰۰	OCF	-۱,۱۱۶	-۵۷,۱۵	۰,۰۰
LA	-۰,۰۱۱	-۱,۲۱	۰,۲۳	LA	-۰,۰۱۱	-۱,۲۱	۰,۲۳
LEV	-۰,۲۷۸	-۱۲,۱۴	۰,۰۰	LEV	-۰,۲۷۸	-۱۲,۱۴	۰,۰۰
FC	۰,۲۹۷	۱۴,۳۴	۰,۰۰	FC	۰,۲۹۷	۱۴,۳۴	۰,۰۰
مقدار	آزمون	مقدار	مقدار	مقدار	آزمون	مقدار	مقدار
R ^۲	۰,۸۲۵	K-S	۰,۳۸۱	R ^۲	۰,۸۲۵	K-S	۰,۳۸۱
R ^۲ تعدیلی	۰,۷۸۹	F فیشر	۲۲,۹۵۴	R ^۲ تعدیلی	۰,۷۸۹	F فیشر	۲۲,۹۵۴
DW	۱,۶۵۶	احتمال F فیشر	۰,۰۰۰	DW	۱,۶۵۶	احتمال F فیشر	۰,۰۰۰

نتایج نشان می‌دهد که هر دو متغیر Big و Big^۲ رابطه منفی با کاربرد اقلام تعهدی دارند به عبارت دیگر افزایش تعداد کارمندان مؤسسات حسابرسی علاوه بر اینکه عاملی مؤثر در کیفیت حسابرسی است باعث کاهش کاربرد اقلام تعهدی اختیاری و در نتیجه افزایش در کیفیت حسابرسی می‌شود. بنابراین نتایج نشان می‌دهد که تعداد کارکنان مؤسسات به عنوان شاخص اندازه مؤسسات حسابرسی اثر معنادار بر کیفیت حسابرسی دارد و لذا دلیلی برای رد این فرضیه وجود نداشته و در سطح اطمینان ۹۹٪ این فرضیه پذیرفته می‌شود. در مورد این فرض سایر نتایج بیانگر آنند که ۸۳٪ از تغییرات اقلام تعهدی اختیاری توسط متغیرهای

مستقل این الگو توضیح داده می‌شود. تفاوت موجود بین ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیلی بدلیل وجود متغیر لگاریتم ارزش بازار (LA) است زیرا این متغیر بدون آنکه اثر معنادار بر میزان اقلام تعهدی داشته باشد ضریب تعیین را افزایش داده است در صورتی که ضریب تعیین تعدیلی بدون در نظر گرفتن متغیرهای بی اثر محاسبه می‌شود. عدم رد فرض دوم در انطباق با مبانی نظری تحقیق و در انطباق با یافته های دلتاس و دوگار [۱۵]، فورمن [۱۶]، جعفری [۵] آذین فر [۴]، احمدی [۲]، نونهال و همکاران [۱۰] و در مغایرت با یافته های لوئیس هنوک [۱۸] باود و وینکینز (۲۰۰۴) و همچنین حساس یگانه و آذین فر [۶] می باشد. در این میان مغایرت یافته های این تحقیق با سایر یافته های تحقیقات خارج از ایران را می توان به خاطر تفاوت های موجود در محیط ایران با خارج از کشور و مغایرت آن با تحقیق حساس یگانه و آذین فر [۶] را می توان ناشی از عوامل موثر در نظر گرفته شده برای کیفیت حسابرسی دانست.

نتیجه آزمون فرض سوم:

از آنجا که داده‌های تحقیق تلفیقی از داده‌های مقطعی و سری زمانی است، لذا قبل از تخمین نگاهار شماره ۳، برای انتخاب بین روش داده‌های ترکیبی یا مقطعی از آزمون F لیمر استفاده می‌شود.

نتیجه آزمون لیمر

الگو	نام آزمون	میزان آماره	درجه آزادی	احتمال	نتیجه
۳	F لیمر	۵,۶۷۳	(۹۹۵,۲۰۰)	۰,۰۰	استفاده از داده‌های تابلویی (Panel)
	هاسمن	۱۰۲,۶۵۵	۷	۰,۰۰	استفاده از اثرات ثابت (OLS)

نگاره ۳: نتیجه آزمون فرضیه سوم

Method: Panel Least Squares Sample: 1984 1989 Cross-sections included: 201			
Model3: $DA_{it} = \gamma_0 + \gamma_1 Age_{it} + \gamma_2 Big_{it} + \gamma_3 (Age_{it} \times Big_{it}) + \gamma_4 OCF_{it} + \gamma_5 LA_{it} + \gamma_6 LEV_{it} + \gamma_7 FC_{it} + \varepsilon_{it}$			
متغیرها	ضرایب	آماره t	احتمال معناداری
C	۰,۴۷۳	۳,۸۲	۰,۰۰
AGE	-۰,۰۰۴	-۶,۵۹	۰,۰۰
BIG	-۰,۰۰۶	-۵,۸۶	۰,۰۰
AGE*BIG	-۰,۰۰۹	-۶,۰۲	۰,۰۰
OCF	-۱,۱۱۶	-۵۷,۱۴	۰,۰۰
LA	-۰,۰۱۱	-۱,۱۶	۰,۲۵
LEV	-۰,۲۷۷	-۱۲,۰۸	۰,۰۰
FC	۰,۲۹۶	۱۴,۲۷	۰,۰۰
	مقدار	آزمون	مقدار
R2	۰,۸۲۵	K-S	۰,۴۲۵
R2 تعدیلی	۰,۷۹۹	F فیشر	۲۲,۷۵۶
DW	۱,۶۶۴	احتمال F فیشر	۰,۰۰۰

چنین نتایج نشان می‌دهد که هر سه متغیر Age و Big و Age*Big رابطه منفی با کاربرد اقلام تعهدی دارند به عبارت دیگر افزایش همزمان در سابقه تأسیس و بزرگی مؤسسات حسابرسی علاوه بر اینکه عاملی مؤثر در کیفیت حسابرسی است باعث کاهش کاربرد اقلام تعهدی اختیاری و در نتیجه افزایش در کیفیت حسابرسی می‌شود. ضریب متغیر Age*Big با مقدار -۰,۰۰۹ بیشتر از دو متغیر اندازه و بزرگی با مقادیر -۰,۰۰۴ و -۰,۰۰۶ است این امر نشان می‌دهد که در نظر گرفتن دو عامل اندازه و بزرگی مؤسسات حسابرسی به طور همزمان اثر بیشتری بر کیفیت کار مؤسسات حسابرسی دارد. همچنین سایر نتایج بیانگر آنند که ۸۳٪ از تغییرات

اقدام تعهدی اختیاری توسط متغیرهای مستقل این الگو توضیح داده می‌شود. تفاوت موجود بین ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیلی بدلیل وجود متغیر لگاریتم ارزش بازار (LA) است زیرا این متغیر بدون آنکه اثر معنادار بر میزان اقدام تعهدی داشته باشد ضریب تعیین را افزایش داده است در صورتی که ضریب تعیین تعدیلی بدون در نظر گرفتن متغیرهای بی اثر محاسبه می‌شود. همچنین به استثنای متغیر کنترل لگاریتم ارزش دارایی‌ها (LA) بقیه متغیرها اثر معنادار بر اقدام تعهدی اختیاری به عنوان متغیر وابسته دارند زیرا احتمال معناداری این ضرایب در این الگو کمتر از ۵٪ است. عدم رد فرض دوم در انطباق با مبانی نظری تحقیق و در انطباق با یافته‌های دلتاس و دوگار [۱۵]، فورمن [۱۶] و در مغایرت با یافته‌های لوئیس هنوک [۱۸] و همچنین حساس یگانه و آذین فر [۶] می‌باشد.

پیشنهادهای مبتنی بر نتایج حاصل از فرضیه‌های تحقیق :

این تحقیق با توجه به شواهد حاصل از مطالعه و نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها، پیشنهادهایی برای سازمان بورس اوراق بهادار تهران، مدیریت شرکت‌ها، سهامداران، بستانکاران، بانک‌ها و موسسات اعتباری، دانشجویان و محققین به شرح زیر دارد:

۱. پیشنهاد می‌شود در جهت افزایش کیفیت حسابرسی از موسسات با طول عمر بیشتر استفاده شود تا موسساتی که طول عمر کمتری دارند. باشد که ملاحظات مربوط به نام تجاری و حسن شهرت شرکت سبب افزایش کیفیت حسابرسی گردد.
۲. پیشنهاد می‌شود تا با ترکیب موسسات با اندازه‌های کوچکتر و دادن امکانات لازم به موسسات کوچک تر امکان رشد و همچنین آموزش بهتر کارکنان آن‌ها فراهم آورد.
۳. پیشنهاد می‌گردد تا در جهت داشتن حسابرسی با کیفیت بیشینه از موسسات بزرگ تر با طول عمر بیشتر استفاده شود

پیشنهادهایی برای تحقیق‌های آینده :

۱. استفاده از موسسات حسابرسی که کیفیت حسابرسی بالاتری را به همراه می‌آورند می‌تواند اطمینانی نسبی را در استفاده کنندگان از صورت‌های مالی نسبت به صحت اطلاعات ارائه شده در صورت‌های

مالی فراهم آورد. از این رو در ارتباط با فرض اول تحقیق پیشنهاد می گردد به بررسی تأثیر حسن شهرت و برند موسسه حسابرسی بر ارزش شرکت حسابرسی شونده پرداخته شود.

۲. از آنجا که در موسسات بزرگتر تعداد مشتریان بیشتر می باشد حسابرسان امکان مشاهده و کسب تجربه در صنایع مختلف را به دست می آورند و با جذب نیروهای بیشتر که تجربه صنایع مختلف را به همراه می آورند امکان استفاده از تجربیات آن ها افزایش می یابد لذا در ارتباط با فرض دوم تحقیق پیشنهاد می شود تا به بررسی تأثیر اندازه موسسه حسابرسی بر تخصص موسسه در صنعت پرداخته شود.

۳. چنانکه بررسی فرض سوم تحقیق نشان می دهد وجود دو خاصیت قدمت بیشتر و اندازه بزرگتر به صورت همزمان می تواند اثر بیشتر بر کیفیت حسابرسی داشته باشد. اما در مورد فرض سوم تحقیق پیشنهاد می شود به مقایسه ای اثر این دو عامل به صورت جداگانه بر کیفیت حسابرسی پرداخته شود. همچنین با توجه به تحقیقات قبلی در مورد ارتباط حاکمیت شرکتی به بررسی تأثیر توانان عوامل اندازه و قدمت موسسه حسابرسی و ابزارهای حاکمیت شرکتی استفاده شده در شرکت حسابرسی شونده بر کیفیت حسابرسی پرداخت.

منابع و مآخذ

منابع فارسی:

- ۱) حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۴). فلسفه حسابرسی. انتشارات علمی و فرهنگی تهران
- ۲) احمدی، مصطفی. (۱۳۸۸). تأثیر کیفیت حسابرسی بر قابلیت پیش بینی سود. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه شهید بهشتی
- ۳) انصاری عبدالمهدی، شفیعی حسین. بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی. بررسی های حسابداری و حسابرسی ۱۳۸۸.
- ۴) آذین فر، کاوه. (۱۳۸۶). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرسان. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه علامه طباطبائی

- ۵) جعفری، علی. (۱۳۸۵). عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی. رساله دکترا. دانشگاه علامه طباطبائی
- ۶) حساس یگانه، یحیی؛ آذین فر، کاوه؛ (۱۳۸۹). رابطه کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی، مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱، شماره ۶۱ ص ۸۵ تا ۹۸
- ۷) سیدی، سید عزیز. (۱۳۸۷). نقش حسابرسان مستقل در کاهش مدیریت سود. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه علامه طباطبائی
- ۸) شباهنگ، رضا (۱۳۸۱)، تئوری حسابداری ۱، مرکز تحقیقات حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی
- ۹) ناظمی اردکانی، مهدی. (۱۳۸۸). تخصص صنعت حسابرسان و مدیریت سود. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشکده اقتصاد
- ۱۰) نمازی، محمد. بایزدی، انور. جبارزاده کنگرلویی، سعید. (۱۳۸۹). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود. تحقیقات حسابداری و حسابرسی. سال دوم. شماره نهم. بهار ۱۳۹۰. صص ۴-۲۲
- ۱۱) نونهال نهر، علی اکبر. جبارزاده، سعید. کریم پور، یعقوب. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و قابلیت اتکای اقلام تعهدی. بررسی های حسابداری و حسابرسی. دوره ۱۷. شماره ۶۱. صص ۷۰-۵۵

منابع انگلیسی :

- ۱۲) Givoly, D.C. Hayn & A. Natarajan, (2007), *Measuring Reporting Conservatism*, *The Accounting Review*, Forthcoming.
- ۱۳) Lafond, R. and R. Watts (2008), *The Information Role Conservative Financial Statements*
- ۱۴) Bauwhede HV, Marleen Willekens. *Evidence on (the lack of) Audit – quality. Differentiation in the Private Client Segment of the Belgian Audit Market; European Accounting Review 2004; 13(3): 501 – 522.*
- ۱۵) Deltas G, Doogar R. *Product and Cost Differentiation by Large Audit Firms 2004; 1۰-۱۱.*

^{۱۶)} Fuerman R. Comparing. the Auditor Quality of Arthur Andersen to that of the Big 4: API: Volume six 2006; 1-10.

^{۱۷)} Gul, Ferdinand. Bikki L, Jaggi. Gopal ,V. Krishnan. (2007). "Auditor Independence: Evidence on the Joint Effects of Auditor Tenure and Nonaudit Fees". Auditing: A Journal of Practice & Theory. Vol 26. No 2. pp:117-142.

^{۱۸)} Henock Louis. Acquirers Abnormal Returns, Audit Firm Size and the Small Auditor Clientele Effect , Journal of accounting and economics 2005 .

^{۱۹)} Titman, S. B, Trueman. (1986). "Information Quality and the Valuation of New Issues". Journal of Accounting Research. Vol 26. pp:127-132

^{۲۰)} Zhou, Jian. and Randal, Elder. (2004). " Audit Quality and Earnings Management by Seasoned Equity Offering Firms". Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics. Vol 11. No 2. pp:95-120.