بررسي رابطه بین رتبه بندی موسسات حسابرسی با تخصص در صنعت و دوره تصدی موسسه حسابرسی

**چکیده:** یکی از عوامل موثر در انتخاب حسابرس کیفیت انجام کارحسابرسی آنها می باشد و در سال های اخیر با توجه به افزایش مسئولیت پاسخگویی و پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران در کشور ما اهمیت و ضرورت این موضوع بیشتر از قبل نمایان می شود، در این پژوهش رابطه بین رتبه بندی موسسات حسابرسی با کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفنه است. برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی از دو متغیر دوره تصدی موسسه حسابرسی و تخصص در صنعت وی استفاده شده است. بدین منظور اطلاعات مالی 74 شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سالهای 1392و 1393 مورد بررسی قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان داد رتبه بندی موسسات حسابرسی با هر دو متغیر اندازه گیری کیفیت حسابرسی(دوره تصدی موسسه حسابرسی و تخصص در صنعت موسسه حسابرسی) رابطه منفی و معنی­دار دارد.

**واژگان کلیدی:**کیفیت حسابرسی(دوره تصدی موسسه حسابرسی و تخصص در صنعت موسسه حسابرسی)، رتبه بندی موسسات حسابرسی

**مقدمه**

رسوایی های مالی شرکت ها، طی دو دهه اخیر منجر به نشانه رفتن انگشت اتهام به سوی حسابرسان و کیفیت حسابرسی شده است. در پاسخ به این وقایع کیفیت حسابرسی از سوی قانون گذاران در کشورهای پیشرو مورد توجه جدی قرار گرفت قانون ساربینز آکسلی در ایالات متحده از سال 2004، شورای گزارشگری مالی انگلستان(FRC) از سال 2003 ، رهنمود شماره 8 اتحادیه اروپا(2008)، هیات پاسخگویی همگانی کانادا(CPAB) از سال 2003 و کمیسیون اوراق بهادار و سرمایه گذاری استرالیا(ASIC) وجود سیستم کنترل کیفیت موسسات حسابرسی و ارتقاء آن را الزامی نمودند. تضاد منافع بالقوه و رویدادهای گزارشگری متقلبانه، ترس سرمایه گذاران را برانگیخته و آنها را به سوی تقاضا برای حسابرسی با کیفیت بالا تشویق می کند. افزایش کیفیت حسابرسی، عدم تقارن اطلاعاتی بین افراد درون سازمان و برون سازمان را به طور شایان توجهی کاهش می دهد.

برداشت از کیفیت حسابرسی[[1]](#footnote-1) در میان گروه های ذینفعان متفاوت است زیرا سطح هر کدام از آنها از میزان دخالت مستقیم بر فرآیند حسابرسی تاثیر می‌پذیرد که از طریق آن می‌توان اقدام به ارزیابی کیفیت حسابرسی کرد. اختلاف در دیدگاه ذی‌نفعان از مفهوم کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد که هیچ عنصری به تنهایی به عنوان فرض داشتن نفوذ و تسلط کامل آن عامل بر کیفیت حسابرسی به شمار نمی‌رود. نکته مهم در خصوص تعریف کیفیت حسابرسی توجه به گروه ذینفعان است به طوری که در دیدگاه احتمالی دو گروه ذینفع در خصوص کیفیت حسابرسی را به شرح زیر بیان می نماید:1-مفهوم کیفیت از منظر سرمایه گذاران(صاحبکاران)2-مفهوم کیفیت از نظر کمیته حسابرسی. اندازه، قدمت، شهرت و نام تجاری موسسه های حسابرسی می توانند معیارهای متمایز کننده کیفیت حسابرسی باشند جول، جاب و هاگتون[[2]](#footnote-2)(2005)، در این پژوهش آنها برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی علاوه بر اندازه موسسه حسابرسی از تخصص موسسه حسابرسی در صنعت صاحبکار نیز استفاده کردند.آنان معتقد بودند موسسه های حسابرسی که در صنعت صاحبکار تخصص داشته باشند، با کیفیت بیشتری به حسابرسی آن می پردازند. فرگوسن و استاکس(2002)، ژائو و ایلدر(2002) و بالسام(2003)نیز در پژوهش های خود از تخصص حسابرس در صنعت صاحبکار برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی استفاده کردند.

در ایران موسسات حسابرسی بین المللی فعالیت نمی کنند و به نظر می رسد حسابرس متخصص صنعت هنوز جایگاه اصلی خود را در کشور پیدا نکرده است. هم چنین تحقیقات انجام شده در ایران براساس دیدگاه اندازه موسسه حسابرسی (سازمان حسابرسی بعنوان حسابرس بزرگ و موسسات حسابرسی خصوصی بعنوان حسابرس کوچک) نتایج متناقصی را نشان می دهد(حساس یگانه و آذین فر،1389: نونهال نهر و همکاران 1390). از طرف دیگر هنوز برای صاحبکاران مشخص نیست که کدام حسابرس متخصص کدام صنعت هست. هرچند اخیرا پژوهش هایی اثر حسابرس متخصص صنعت بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران را بررسی کرده اند(آقائی و ناظمی اردکانی ،1391) هنوز اطمینان خاطر وجود ندارد که آیا حسابرسان ایرانی می توانند در صنعتی متخصص شوند در حالی که تقاضای مناسبی برای حسابرس با کیفیت در کشور وجود ندارد. در چنین شرایطی، موضوع رتبه بندی موسسات حسابرسی در ایران مطرح شد. براین اساس، سازمان بورس و اوراق بهادار در سال 1392برای اولین بار موسسات معتمد بورس را به چهار طبقه اول، دوم، سوم و چهارم دسته بندی کرد.

**پیشینه و مبانی نظری پژوهش**

**کیفیت حسابرسی**

یکی از موضوعات بااهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه، کیفیت حسابرسی است. به منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی، مطالعات گوناگونی توسط محققان انجام شده است، تا رابطه بین کیفیت حسابرسی و متغیرهای دیگر کشف شود. یکی از این متغیرها رتبه و جایگاه یک موسسه حسابرسی در رقابت با سایرین می باشد.در ایران یکی از رتبه بندی های مرسوم که طی سال های اخیر مورد توجه قرار گرفته است رتبه بندی انجام شده توسط جامعه حسابداران رسمی است،که به صورت سالانه ارائه می گردد و یک رتبه بندی هم از سوی سازمان بورس و اوراق بهادار می باشد که موسسات حسابرسی معتمد بورس را به چهار طبقه دسته بندی می کند.(مهربان پور و بطهائی پور،1393)

کیفیت در واقع به منزله عملکرد حسابرسی می باشد که از عوامل متعددی همچون توانایی های حسابرس (که شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی)و اجرای حرفه ای (که شامل استقلال، عینیت، مراقبت حرفه ای، تضاد منافع و قضاوت) تبعیت می نماید. به دلیل نامشهود بودن ساختار کیفی حسابرسی اندازه گیری آن نیز کارساده ای نیست و لذا از آنجا که عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی های انجام گرفته از سوی حسابرسان و موسسات حسابرسی بسیار متعدد می باشد معین نمودن ساختاری مناسب جهت تعیین کیفیت حسابرسی موسسات موضوع بااهمیتی تلقی می گردد.

طبق مطالعات گذشته (فرانسیس[[3]](#footnote-3)2011؛غلام زاده،1391)کیفیت حسابرسی نقش مهم و اساسی در ارتقاء جایگاه حرفه حسابداری و حسابرسی ایفا می نماید و ارزیابی عملکرد موسسات حسابرسی از اهمیت بسزایی در این زمینه برخوردار می باشد. از سوی دیگر صاحبکاران نیز علاقه مند هستند که اطلاعاتی از جایگاه حسابرس خود و کیفیت حسابرسی وی کسب نمایند.

برداشت از کیفیت حسابرسی و کیفیت واقعی حسابرسی نیز دو مفهوم متفاوت است. توجه به کیفیت واقعی حسابرسی به جای برداشت از کیفیت حسابرسی از اهمیت بیش تری برخوردار است،اما نباید فراموش کرد که اندازه گیری کیفیت واقعی حسابرسی به سادگی میسر نیست.کیفیت واقعی حسابرسی غیرقابل مشاهده است و فقط می توان آن را پس از اجرای حسابرسی ارزیابی کرد.برای نمونه"پالمروس[[4]](#footnote-4)"(1988)برای اندازه گیری کیفیت واقعی حسابرسی از دعاوی حقوقی بر علیه حسابرسان استفاده می شود. برخی مطالعات از میزان حق الزحمه به عنوان کیفیت حسابرسی استفاده کرده اند. وی در پژوهش خود به ارتباط مثبت بین حق الزحمه ی حسابرسی و کیفیت حسابرسی رسیده است. بسیاری از مطالعات به دلیل دشوار بودن اندازه گیری کیفیت واقعی حسابرسی، برداشت از کیفیت حسابرسی را آزمون کرده اند."دی آنجلو"(1981)استدلال می کند که موسسات حسابرسی بزرگتر انگیزه کم تری برای رفتار فرصت طلبانه دارند و از این رو برداشت استفاده کنندگان از کیفیت حسابرسی این گونه موسسات حسابرسی در وضعیت بهتری است.

حسابرسان با کیفیت و متخصص، ممکن است صاحبکاران خود را مجبور کنند که اطلاعات مندرج در صورت های مالی شرکت ها را با کیفیت بهتر، قابلیت اتکای زیادتر، جزئیات بیشتر و در زمان مناسب منتشر کنند(نونهال نهر، جبارزاده کنگر لویی و پور کریم، 1389؛ گال، کیم و کیو، 2010).حسابرسان متخصص و با کیفیت مانند تحلیلگران مالی، نقش واسطه های اطلاعاتی را ایفا می کنند باوجود این بر خلاف تحلیلگران، نقش اولیه حسابرسان، اعتباردهی به گزارش های حسابداری و اطلاعات مندرج در آنهاست. حسابرسان متخصص و با کیفیت به دلیل برخورداری از تخصص و مهارت کافی، موجب انعکاس بیشتر اطلاعات خاص شرکت در قیمت سهام می شوند و همزمانی آن را کاهش می دهند(گال و همکاران،2010).

**تخصص در صنعت حسابرسی**

حسابرسانی که در صنعت مورد نظر تخصص دارند، به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت، می توانند حسابرسی را با کیفیت بیشتری انجام دهند.افزون بر این، هر چه موسسه حسابرسی تجربه بیشتری در صنعت خاصی کسب کند، به دلیل افزایش حسن شهرت، علاقه بیشتری به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت برتر پیدا می کند(دان و مایهی،2004). حسابرسان متخصص،به دلیل برخورداری از دانش تخصصی از شرایط صنعت صاحب کار، توانایی بیشتری در ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت تر برای کاهش ریسک اطلاعاتی دارند(چاس، 1999؛ دیفوند و روگاندن، 2002). با افزایش تخصص حسابرس، توانایی او برای درک مشکلات صنعتی که صاحب کار در آن فعالیت می کند، افزایش می یابد و موجب می شود گزارش های مالی و اطلاعات حسابداری مطلوب تری ارائه شود.

موسسات حسابرسی به خوبی دریافته اند برای این که سهم بازار خود را از دست ندهند باید موسسات و کارکنان خود را مطابق با الزامات فناوری های به روز در صنایعی خاص آموزش دهند. تحقیقات گذشته نشان می دهد حسابرسان متخصص صنعت خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتری را ارائه می دهند(کریشنان[[5]](#footnote-5)،2003). کند[[6]](#footnote-6)(2008) تخصص حسابرس در صنعت را به صورت زیر تعریف می نماید:تخصص حسابرس در صنعت شامل خلق ایده های سازنده جهت کمک (خلق ارزش افزوده) به صاحبکاران و فراهم نمودن دیدگاه ها و یا راه کارهای تازه برای برخی از موضوعاتی که صاحبکاران در صنایع مربوط به خود با آن مواجه اند،می شود."

ویلن برگ[[7]](#footnote-7)(2002) در پژوهش خود نشان می دهد به دو دلیل عمده باید یک موسسه حسابرسی در یک صنعت خاص تخصص داشته باشد.دلیل اول تاثیری است که این تخصص در ارتقای میزان اثر بخشی عملیات حسابرسی دارد و دلیل دوم تاثیری است که این تخصص در افزایش میزان کارایی عملیات حسابرسی دارد.

موسسات بزرگ حسابرسی از شهرت بالاتری برخورداند و معمولاٌ هزینه بیشتری را صرف آموزش کارکنان خود به منظور ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت تر می نمایند و کنترل کیفی قوی تری دارند.این موسسات برای افزایش کیفیت حسابرسی خود، سرمایه گذاری زیادی می کنند(دوپوچ و سیمونیک،1980). همچنین براساس تحقیقات صورت گرفته نشان می دهد که رابطه مثبتی بین اعتبار موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی این موسسات وجود دارد(تیتمن و ترومن[[8]](#footnote-8)،1986).

**دوره تصدی موسسه حسابرسی**

در مورد تاثیر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی، دو دیدگاه وجود دارد. در یک دیدگاه اعتقاد بر این است که رابطه بلند مدت میان صاحب کار و حسابرس، موجب نزدیکی بیش از حد آنان شده و این نزدیکی به استقلال حسابرس و کاهش کیفیت حسابرسی آسیب می رساند. دیدگاه دیگر به مشکلات حسابرسی در سال های اولیه رابطه حسابرس-صاحبکار اشاره می کند.در این دیدگاه، نداشتن آشنایی دقیق با مواردی چون نوع عملیات، سیستم حسابداری و ساختار کنترل داخلی شرکت مورد رسیدگی، افزون بر اینکه موجب افزایش هزینه های حسابرسی می شود. ممکن است بر احتمال دست نیافتن حسابرس به اشتباه ها و تخلف های اساسی بیفزاید(کمران، 2005). بنابراین، در صورت تداوم انتخاب حسابرس، اشتباه های احتمالی اطلاعات حسابداری به آسانی کشف و این عمل، موجب افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری و در نتیجه افزایش توان پیش بینی این اطلاعات می شود.

مجامع حرفه ای و صاحب نظران با توجه به اینکه چرخش حسابرس برهریک از عناصر کیفیت حسابرسی یعنی تخصص و استقلال حسابرس، تاثیر مختلفی دارد، دارای دیده گاه های متفاوت می باشند.گاری اس مونرو و گراگ شیلر[[9]](#footnote-9)(2013) به بررسی چرخش شریک حسابرسی و تاثیر آن بر هزینه حقوق صاحبان سهام پرداختند.آنان این رابطه را برای موسسات حسابرسی بزرگ مورد بررسی قراردادند و به این نتیجه رسیدند که چرخش شریک موسسه حسابرسی منجر به افزایش هزینه حقوق صاحبان سهام صاحب کار می شود.

در پژوهشی که گاینور و همکاران(2016 ) با عنوان درک رابطه کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی انجام داده اند آنها در این مقاله، کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی رابا استفاده از یک چارچوب فرد / کار / محیط تعریف می کند بمنظور اینکه یافته های قبلی برای هر کدام از آنها را خلاصه کنند. پژوهش آنها بینش و پیشنهاداتی در مورد چگونگی گزارش دهی و حسابرسی مالی ارائه می کند که نشان می دهد محققان می توانند از یکدیگر یاد بگیرند تا منجر به بهبود و درک جمعی از گزارش های مالی و کیفیت حسابرسی شود.

پرساکیس و همکاران (2016) در تحقیقی با موضوع کیفیت حسابرسی، حفاظت از سرمایه گذار و مدیریت سود در طول بحران مالی سال 2008: چشم انداز بین المللی انجام داده اند در این مقاله به بررسی اثر مشترک بحران مالی جهانی در سال 2008 بر حمایت از سرمایه گذار در کیفیت حسابرسی و اثر مشترک کیفیت حسابرسی و حفاظت از سرمایه گذار در کیفیت سود پرداخته اند، نتایج نشان می دهد که تمام اقدامات از کیفیت حسابرسی مثبت با عوامل نهادی حفاظت از سرمایه گذار در تمام خوشه همراه است. دوم، کیفیت حسابرسی در طول بحران مالی در تمام خوشه و در بسیاری از اقدامات کیفیت حسابرسی پایین تر است.

در پژوهشی که مایرز و همکاران(2003)انجام دادند به این نتیجه رسیدند که بالا بودن دوره تصدی گری حسابرسی موجب شناخت و تخصص حسابرس در صنعت صاحب کار مربوط می شود و هرچه دوره ی تصدی حسابرس بیشتر باشد کیفیت و پایداری سود و همچنین کیفیت حسابرسی بیشتر خواهد بود.

**رتبه بندی موسسات حسابرسی**

طبقه بندی موسسات حسابرسی توسط یک واحد نظارت به عنوان واحد کنترل کیفیت در جامعه حسابداران رسمی و یا واحد کیفیت بورس اوراق بهادار می باشد،که طبق دستورالعمل ماده 10سازمان بورس و اوراق بهادار موسسات معتمد بورس را به چهار طبقه تقسیم بندی کرده است.

درایران موضوع رتبه بندی موسسات حسابرسی از سال1383مطرح گردید. موسسه های حسابرسی فعال در ایران در اجرای کنترل کیفیت مربوط به خدمات حسابرسی بطور یکسان عمل نمی کردند، و از این رو طرح متمایز کردن موسسات حسابرسی بزرگ و کوچک مطرح شد.در ادامه افزودندکه حسابرسی شرکت های بزرگ بورسی به موسسات حسابرسی با حجم فعالیت و تعداد کارکنان بیشتر و در واقع موسسات حسابرسی بزرگتر واگذار گردد. پس از برگزاری جلسات متعدد در این خصوص، گزارش مکتوبی به سرپرست وقت شورای عالی جامعه حسابداران ارائه گردید. در این خصوص تحقیقاتی در رابطه با موسسات حسابرسی بزرگ دنیا و بورس آمریکا و سازمان نظارت بر شرکت های عمومی انجام گردید که نتیجه آن عدم رتبه بندی موسسات حسابرسی از سوی بورس و رتبه بندی آنها براساس کنترل کیفیت اعلام گردید. رتبه بندی موسسات حسابرسی از سوی خبرنامه بین المللی حسابرسی و یا وب سایت های معتبر بین المللی حسابداری صورت می پذیرفت مانند رتبه بندی که در سال 2009به وسیله خبرنامه بین المللی حسابداری اعلام شد و در آن موسسات حسابرسی فعال در کشور انگلستان از لحاظ میزان درآمد در آن سال رتبه بندی شدند(دوانی و امانی،1388).

برخی از حسابرسان معتقدند چنانچه درآمد موسسات حسابرسی معیار رتبه بندی قرار گیرد، ممکن است صاحبکاران نسبت به انتخاب حسابرسانی اقدام کنند که کار با کیفیت ارائه نمی کنند، در پاسخ به این دسته از حسابرسان باید گفت که نمی توان اراده و حق صاحبکار را برای انتخاب حسابرس نقض کرد. به نظرنمی رسد که همه صاحبکاران به دنبال انتخاب حسابرسان بدون کیفیت باشند. در واقع حسابرسان نیز شبیه به همه خدمات و کالاهای دیگر چنانچه کیفیت و برتری خاصی داشته باشند حتماً و الزاماً مورد توجه عده ای از مشتریان قرار خواهند گرفت (دوانی،1385).

عامل رتبه بندی موسسات حسابرسی در ایران موجب ایجاد تفاوت فاحش در عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی نسبت به کشورهای دیگر شده است. زیرا رتبه بندی موسسات حسابرسی در ایران به عواملی همچون ارزیابی شرکا، ارزیابی کارکنان موسسه حسابرسی، ارزیابی ساختار و سازمان موسسه، ارزیابی تنوع ارائه خدمات و موقعیت موسسات حسابرسی در بازار حرفه ای و نهایتاً ارزیابی کیفیت خدمات است. این در حالی است که موسسات حسابرسی در سایر کشورها برای ارائه خدمات حسابرسی به شرکت های بزرگ بورسی از سوی نهادهایی همچون حسابداران رسمی و بورس و اوراق بهادار رتبه بندی نمی شوند، رتبه بندی موسسات حسابرسی در خارج از ایران از سوی نشریه ها، مجلات و بولتن های معتبر حسابداری و مالی صورت می گیرد که موسسات حسابرسی را براساس درآمدهای اعلام شده از سوی ایشان در طی یک سال رتبه بندی می نمایند(مهربان پور و بطهائی پور،1393).

دستورالعمل رتبه بندی موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار در تاریخ 28بهمن ماه 1391توسط آن سازمان تصویب شد. براساس این دستورالعمل، حمایت از حقوق سرمایه گذاران و ساماندهی و توسعه بازار اوراق بهادار شفاف و منصفانه در اولویت قرار گرفت. اهداف رتبه بندی موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار عبارت است از معیارهای عادی (معیارهای ارزیابی شرکاء، کارکنان، ساختار سرمایه و سازمان موسسه، تنوع ارائه خدمات و کیفیت خدمات)و معیارهای تخلفاتی(سوابق تخلفاتی موسسه و شریک موسسه)که امتیاز منفی محسوب می شوند. جمع امتیازات موسسه حسابرسی براساس معیارهای مذکور مبنای تعیین طبقه موسسه است. برحسب امتیاز کسب شده،موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار در چهار طبقه"اول"،"دوم"،"سوم" و"چهارم" قرار می گیرند.

سازمان بورس و اوراق بهادار تهران بر طبق دستورالعمل طبق بندی موسسات حسابرسی و اشخاص موضوع ماده10این دستورالعمل که در سال1391به تصویب رسیده است هرسال یک بار این موسسات حسابرسی را بر طبق معیارهایی که شامل معیارهای عادی:

1.ارزیابی شرکا

2.ارزیابی کارکنان موسسه حسابرسی

3.ارزیابی ساختار و سازمان موسسه

4.ارزیابی تنوع ارائه خدمات، اطلاع رسانی و موقعیت در بازار حرفه ای

5.ارزیابی کیفیت خدمات

معیارهای تخلفاتی شامل:

1.سوابق تخلفاتی موسسه حسابرسی طی پنج سال اخیر

2.سوابق تخلفاتی شریک موسسه حسابرسی طی پنج سال اخیر

ارزیابی می نماید که امتیاز نهایی هر موسسه حسابرسی از حاصل جمع این امتیازها حاصل می شود و در چهار طبقه این رتبه بندی اعمال می گردد.

اجرای این دستورالعمل در ایران کاری کاملاً نو به حساب می آید، چرا در خارج از ایران این رتبه بندی براساس درآمد آن ها بوده و بر طبق بررسی اسناد و مدارک توسط فدراسیون بین المللی حسابداران[[10]](#footnote-10)(IFAC) این مهم انجام می گیرد.

رتبه بندی موسسات بین المللی حسابرسی براساس درآمد آن ها معیاری اصولی برای شناسایی برترین می باشد، تقاضا به سوی موسساتی خواهد رفت که در ارائه خدمات حسابرسی از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردار می باشند و این خود موجب حجم بالای درآمد آن ها می شود(دوانی،1388).

رتبه بندی موسسات حسابرسی در ایران براساس کنترل کیفیت و معیارهای اعلام شده از سوی سازمان بورس و اوراق بهادار ایران با واکنش هایی روبرو بوده که برخی موافق و برخی نیز مخالف این مسئله هستند.

دیدگاه موافقین رتبه بندی موسسات حسابرسی را از این جهت می توان مورد بررسی قرار داد که آنها عقیده دارند که این کار سبب می شود تا موسساتی دارای وضعیت نامناسبی بوده اند با این کار سعی بیشتری نسبت قبل از خود نشان می دهند تا نقاط ضعف خود را برطرف نموده و در جایگاه بهتری نسبت به موقعیت فعلی خود بدست آورند.

مخالفین رتبه بندی موسسات حسابرسی این مطلب را بیان می کنند که کنترل کیفیت موسسات حسابرسی هیچ ارتباطی به رتبه بندی نداشته و قوانین و مقررات مربوط به تقسیم بندی موسسات حسابرسی در خارج از کشور برطبق امتیاز بندی آن ها به این صورت است که موسسات حسابرسی هر شش ماه یکبار می توانند از گروه امتیازی به گروه دیگری انتقال یابند و این امر فقط براساس میزان درآمد اعلام شده با اسناد و مدارکی که بیانگر میزان درآمد در طی این شش ماه است اتفاق می افتد و رتبه بندی موسسات حسابرسی براساس کنترل کیفیت موسسات حسابرسی امری غیر اصولی می باشد.باهمه این وجود قانون در سال 1391تصویب و به اجرا درآمده است و اعتراضات آن ها راه به جایی نخواهد برد و می بایست تابع آن باشند.

**پیشینه تجربی**

وناسترلین(2008) معتقد است که وظیفه حسابرس،کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و تضاد منافع بین سهامداران و مدیران است.در مطالعه ای مشابه فرانسیس و ویلسون(2005) بررسی می کنند که هنگامی تقاضا برای کیفیت بالای حسابرسی زیاد است که هزینه های نمایندگی افزایش می یابد. بنابراین، افزایش کیفیت حسابرسی، عدم تقارن اطلاعاتی را بین مدیران آگاه و عرضه کنندگان ناآگاه، به طور چشمگیری کاهش می دهد و در نتیجه، کیفیت اطلاعات حسابداری و مالی افزایش پیدا می کند.

دی آنجلو، پالمروس، تندلو و وانسترایلن و چن و همکاران، موسسات حسابرسی عضو 4 سازمان حسابرسی بزرگ را به عنوان موسسات حسابرسی بزرگ و دارای اعتبار و شهرت در نظر گرفته و حسابرسی انجام گرفته شده به وسیله آنها را به عنوان حسابرسی با کیفیت بالا مطرح نموده اند و آن را به عنوان معیار و شاخص کیفیت حسابرسی در پژوهش های خود ارایه کرده اند، چرا که شرکتهای عضو 4 موسسه بزرگ حسابرسی علاوه بر شهرت و اعتبارشان، در امر آموزش کارکنان و حفظ استقلال در برابر صاحبکاران و دیگر موارد مهم اثرگذار در افزایش کیفیت موفق عمل می کنند.

تقاضا برای گزارشات مالی با کیفیت به منظور کاهش عدم تقارن اطلاعاتی از زمانی بطور جدی آغاز گردید که مالکیت از مدیریت جدا شد(بوشمن و اسمیت[[11]](#footnote-11)،2001). شفافیت گزارشات مالی می تواند منجر به تصمیم گیری مناسب توسط سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان از آن گزارشات گردد. داتار و همکاران [[12]](#footnote-12)(1991) و بالسام و همکاران(2003) بیان می کند که حسابرسی توسط حسابرسان حرفه ای مستقل نقش عمده ای در افزایش قابلیت اعتماد گزارشات مالی دراد اما کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط حسابرسان ناهمگون است. هرچند محققان مختلفی تعریف های متفاوتی از کیفیت حسابرسی ارائه داده اند، تعریف شناخته شده ی دی آنجلو(1981)عبارت از: توانایی حسابرس برای کشف و گزارش تحریفات موجود در گزارشات مالی صاحبکارمی باشد. بنابراین،تعریف مذکور هم بر دانش و تجربه حسابرس در کشف تحریفات موجود در گزارشات مالی صاحبکار اشاره می کند و هم بر استقلال حسابرس که منجر به گزارش تحریفات کشف شده می شود.

"پالمروس"(1988)کیفیت حسابرسی را برحسب میزان اعتبار دهی حسابرس تعریف می کند. از آن جا که هدف حسابرس ایجاد اطمینان نسبت به صورت های مالی است لذا"کیفیت حسابرسی به معنی عاری بودن صورت های مالی حسابرسی شده از تحریفات بااهمیت است" در واقع این تعریف بر نتایج حسابرسی تاکید می نماید یعنی قابل اعتمادبودن صورت های مالی حسابرسی شده وکیفیت بالای حسابرسی را منعکس می کند.

زمانیکه تقاضای مناسبی برای حسابرس با کیفیت در کشور وجود ندارد در چنین شرایطی موضوع رتبه بندی موسسات حسابرسی در ایران مطرح شد براین اساس سازمان بورس و اوراق بهادار در سال1392 برای اولین بار موسسات معتمد بورس را به چهار طبقه"اول"،"دوم"،"سوم"و"چهارم" دسته بندی کرد .طبق این رتبه بندی موسسات گروه "اول" به احتمال زیاد باید کیفیت حسابرسی بالاتری نسبت حسابرسان معتمد سایر گروهها داشته باشند بنابراین حسابرسی صاحبکاران بزرگ به موسسات حسابرسی معتمد گروه"اول"محول شده است. در واقع می توان گفت که در نبود هیچ معیاری برای کیفیت حسابرس در ایران، سازمان بورس و اوراق بهادار رتبه بندی را معیاری برای تمایز کیفیت حسابرسان در کشور مطرح کرده است اما اینکه واقعا موسسات حسابرسی معتمد گروه "اول"کیفیت حسابرسی بالاتری نسبت به موسسات حسابرسی معتمد سایر گروهها دارند یا نه مشخص نیست.

**فرضیه های پژوهش**

با توجه به مبانی نظری فرضیه های پژوهش حاضر به صورت زیر بیان می شود.

**بین رتبه بندی موسسات حسابرسی باتخصص در صنعت و دوره تصدی موسسه حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد**

و به منظور آزمون این پژوهش 2 فرضیه به شرح زیر مطرح می شود:

* فرضيه 1: بین رتبه بندی موسسات حسابرسی و دوره تصدی حسابرسی رابطه معني داري وجوددارد.
* فرضيه 2: بین رتبه بندی موسسات حسابرسی و تخصص در صنعت حسابرسی رابطه معني داري وجوددارد.

**روش شناسی پژوهش**

**جامعه آماری، روش نمونه­گیری و تعیین اندازه نمونه**

جامعه آماری پژوهش شامل شرکتهای پذیرفته شده بورس در بین سالهای 1392و1393می باشد که دارای ویژگیهای ذیل می باشد:

1. تا قبل از سال 1392در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.
2. پایان سال مالی آنها 29 اسفند ماه باشد.
3. در دوره مورد بررسی تغییر یا توقف در دوره مالی نداشته باشند.
4. جزو بانک­ها و موسسات مالی (شرکت های سرمایه­گذاری، واسطه­گری مالی، شرکت های هلدینگ، بانک­ها و لیزینگ­ها) نباشند.
5. حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی نباشد.

این پژوهش از نظر نوع هدف جزء پژوهش های کاربردی است و روش پژوهش از نظر ماهیت و محتوا علمی می باشد . انجام پژوهش در چارچوب استدلال های قیاسی - استقرایی صورت گرفته است. بدین ترتیب که مبانی نظری و پیشینه پژوهش از راه مطالعات کتابخانه ای، مقالات و سایتها در قالب قیاسی، گردآوری اطلاعات برای تایید و رد فرضیه ها به صورت استقرایی انجام گرفته است. در این پژوهش از داده های شرکتهای پذیرفته شده در بورس استفاده می شود. ابزارهای مورد استفاده برای آزمون نرم­افزار EVEIWS7 و نرم­افزار SPSS می­باشد.

**تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش**

**متغیر وابسته**

**رتبه بندی موسسات حسابرسی:** مقدارمتغیر ساختگی مساوی با یک است اگر حسابرس جزو25موسسه حسابرسی خصوصی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار متعلق به طبقه "اول"باشد، (سازمان حسابرسی جز طبقه اول می باشد که از مورد ما در این پژوهش حذف شده است به علت سایز بزرگ و دولتی بودن این ارگان)، برای موسسات حسابرسی خصوصی معتمد سایر طبقات از عدد صفراستفاده می شود**.**

**متغیر مستقل**

**دوره تصدی حسابرسی:** با توجه به پژوهش نماز ی و همکاران(1389) جهت محاسبه آن، در مدل رگرسیونی اگر دوره تصدی حسابرس در ده سال اخیر، چهار سال یا بیشتر از چهار سال باشد. از متغیر ساختگی یک و در غیر اینصورت از عدد صفر استفاده می شود.

**تخصص در صنعت حسابرسی**: سهم بازار حسابرسان نیز به شرح زیر محاسبه می شود:

موسساتی در این پژوهش به عنوان متخصص در صنعت در نظر گرفته می شوند که سهم بازار آنها (یعنی عبارت سمت راست معادله) بیش از عبارت یک بر روی تعداد شرکت های موجود در یک صنعت(IF) ضرب بر یک تقسیم بر دو(یعنی عبارت سمت چپ معادله) باشد.

**متغیرهای کنترلی پژوهش**

در پژوهش حاضر؛ متغیر رشد فروش از تفاوت فروش سال جاری نسبت به سال قبل تقسیم بر فروش سال قبل به دست می آید. اهرم مالی با استفاده از نسبت جمع بدهی ها به جمع دارایی ها اندازه گیری می شود. اندازه شرکت نیز بر اساس لگاریتم طبیعی کل دارایی های شرکت محاسبه می شود. بازده دارایی‌ها از نسبت سود خالص به جمع دارایی ها و زیانده بودن صاحبکار از طریق متغیر ساختگی مساوی یک اگر صاحبکار زیان گزارش کرد،باشد،در غیر اینصورت صفر و نحوه محاسبه مالکیت خصوصی متغیر ساختگی مساوی یک اگر بیشتر یا مساوی 50درصد سهام عادی صاحبکار متعلق به بخش خصوصی است در غیر اینصورت صفر است.

**معرفي مدل( الگو ) براي اثبات فرضيه‌ها**

براي آزمون فرضيه هاي پژوهش ازالگوهاي كلي زيرمتناسب با هرفرضيه استفاده مي شود.

**آزمون فرضیه اول**

برای آزمون فرضیه اول از الگوي كلي زيراستفاده مي شود:

Audit Tenure i t =Ɓ0+ Ɓ 1Top25 i t + Ɓ 2 Size i t +Ɓ 3 Lev i t +Ɓ 4Salegrowth i t +Ɓ 5Roa i t +Ɓ 6 Loss i t +Ɓ 7Pvtown i t + £ i t

**آزمون فرضیه دوم**

برای آزمون فرضیه دوم از الگوي كلي زيراستفاده مي شود:

Audit Industry Specialization i t =Ɓ0+ Ɓ1Top25 i t + Ɓ 2 Size i t +Ɓ 3 Lev i t +Ɓ 4Salegrowth i t +Ɓ 5Roa i t +Ɓ 6 Loss i t +Ɓ7Pvtown i t + £ i t

**آمار توصیفی متغیرها**

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش برای شرکت­ های نمونه در جدول شماره 1 ارائه شده است که بیانگر مقدار پارامترهای توصیفی شامل: شاخص‌های مرکزی از قبیل میانه و میانگین می‌باشد. دسته دوم اطلاعات شامل پارامترهای مربوط به پراکندگی نظیر: انحراف استاندارد، چولگی و کشیدگی است که بیانگر پراکنش داده‌ها حول محور میانگین می‌باشد. از آنجا که تعداد شرکت­های نمونه 74 شرکت در 2 سال در محدوده 1393-1392 بررسی شده‌، تعداد مشاهدات در داده­های تابلویی 148 مورد بوده است. با توجه به نزدیکی مقادیر میانگین و میانه در تمام متغیرها، می توان این گونه نتیجه گیری کرد که تمامی متغیرهای مورد استفاده درپژوهش دارای توزیع نزدیک به نرمال هستند.



**آزمون فرضیه**

براي بررسي فرضیه های اول تا دوم را مورد آزمون قرار می دهیم. از آنجایی که از دو شاخص متفاوت برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی استفاده شده است، بنابراین از دو فرضیه برای پاسخگویی به سوال پژوهش استفاده می شود و در هر فرضیه رابطه رتبه بندی موسسات حسابرسی را با یکی از جنبه های کیفیت حسابرسی (دوره تصدی موسسه حسابرسی و تخصص در صنعت موسسه حسابرسی) مورد بررسی قرار می دهیم.

**آزمون فرضیه اول**

در فرضیه اول به بررسی رابطه بین رتبه بندی موسسات حسابرسی با دوره تصدی حسابرسی (شاخص اول کیفیت حسابرسی) پرداخته می شود. نتایج مندرج در جدول شماره 2، نشان می­دهد شاخص رتبه بندی موسسات حسابرسی (متغیر Top25i t) با سطح معنی­داری (0.0000) دارای رابطه منفی و معنی دار با دوره تصدی حسابرسی (شاخص کیفیت حسابرسی) است. قدرت توضیح (ضریب تعیین) این مدل 20.65% است و این بدان معناست که 20.65% از تغییرات در متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل بیان می­گردد. نتیجه نهایی ردفرض H0 در فرضیه اول می­باشد که حاکی از وجود رابطه منفی و معنی­دار بین رتبه بندی موسسات حسابرسی ودوره تصدی موسسه حسابرسی در شرکت­های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| جدول شماره 2: نتایج آزمون رگرسیون فرضیه اول  ( استفاده از دوره تصدی حسابرسی به عنوان شاخص کیفیت حسابرسی) | | | | | | | | | | |
| Prob | آماره t | | | خطای استاندارد | | | ضریب | | | متغیر توضیحی |
| 0.0000 | -7.614038 | | | 0.005231 | | | -0.039827 | | | Top25i t |
| 0.0000 | -6.067994 | | | 0.002587 | | | -0.015700 | | | SIZE i t |
| 0.0000 | -4.379171 | | | 0.016278 | | | -0.071285 | | | LEVi t |
| 0.0001 | 4.117582 | | | 0.005711 | | | 0.023516 | | | Salegrowthi t |
| 0.0000 | -4.717539 | | | 0.073600 | | | -0.347211 | | | ROAi t |
| 0.0000 | -4.460906 | | | 0.019261 | | | -0.085921 | | | Lossi t |
| 0.0000 | 6.206476 | | | 0.031033 | | | 0.192607 | | | Pvtowni t |
| 0.0000 | 5.635312 | | | 0.067296 | | | 0.379235 | | | £i t |
| آماره‌های آزمون مدل | | | | | | | | | | |
| آماره دوربین واتسون | | ضریب تعیین تعدیل شده  ADJ R2 | | ضریب تعیینR2 | | آماره F (معنی داری کل رگرسیون) | | | | |
| Prob | | | F Statistic | |
| 1.712046 | | 0.166829 | | 0.206504 | | 0.000027 | | | 5.204922 | |
| آزمون های پانل | | | | | | | | | | |
| نتیجه | | | معنی داری | | آماره آزمون | | | آزمون های نشخیص روش | | |
| تاکید کاربرد PLS در مقابل FE | | | 0/56231 | | 1/12346 | | | آزمون Fتعمیم یافته | | |
| تاکید کاربرد RE در مقابلFE | | | 0.7032 | | 2.979393 | | | آزمون هاسمن | | |
| تاکید کاربرد PLSمقابل RE | | | 0.6551 | | 0.199504 | | | آزمون ضریب لاگرانژ | | |
| تاکید کاربرد PLSمقابل FE و RE | | | | | نتیجه نهایی | | | | | |
| FE: مدل اثرات ثابت. RE: مدل اثرات تصادفی. PLS: مدل داده‌های تلفیقی  \*\*\* سطح اطمینان 99%، \*\* سطح اطمینان 95% و \* سطح اطمینان 90% | | | | | | | | | | |

**آزمون فرضیه دوم**

در فرضیه دوم به بررسی رابطه بین رتبه بندی موسسات حسابرسی با تخصص در صنعت حسابرسی(شاخص دوم کیفیت حسابرسی) پرداخته می شود. نتایج مندرج در جدول شماره3 نشان داده می شود شاخص رتبه بندی موسسات حسابرسی (متغیر Top25i t) با سطح معنی­داری (0.0000) دارای رابطه منفی و معنی دار با تخصص در صنعت حسابرسی(شاخص کیفیت حسابرسی) است. قدرت توضیح (ضریب تعیین) این مدل 63.11% است و این بدان معناست که 63.11% از تغییرات در متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل بیان می­گردد. نتیجه نهایی ردفرض H0 در فرضیه دوم می­باشد که حاکی از وجود رابطه منفی و معنی­دار بین رتبه بندی موسسات حسابرسی وتخصص در صنعت موسسه حسابرسی در شرکت­های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| جدول شماره3: نتایج آزمون رگرسیون فرضیه دوم  ( استفاده از تخصص در صنعت حسابرسی به عنوان شاخص کیفیت حسابرسی) | | | | | | | | | | |
| Prob | آماره t | | | خطای استاندارد | | | ضریب | | | متغیر توضیحی |
| 0.0000 | -14.44030 | | | 0.011883 | | | -0.171594 | | | Top25i t |
| 0.0000 | 21.10666 | | | 0.007906 | | | 0.166878 | | | SIZE i t |
| 0.0039 | 2.937237 | | | 0.030826 | | | 0.090542 | | | LEVi t |
| 0.0022 | 3.120644 | | | 0.022150 | | | 0.069122 | | | Salegrowthi t |
| 0.0000 | 6.254358 | | | 0.062858 | | | 0.393139 | | | ROAi t |
| 0.8196 | -0.228474 | | | 0.118573 | | | -0.027091 | | | Lossi t |
| 0.0000 | -13.98106 | | | 0.012466 | | | -0.174290 | | | Pvtowni t |
| 0.0000 | -14.42430 | | | 0.112693 | | | -1.625524 | | | £i t |
| آماره‌های آزمون مدل | | | | | | | | | | |
| آماره دوربین واتسون | | ضریب تعیین تعدیل شده  ADJ R2 | | ضریب تعیینR2 | | آماره F (معنی داری کل رگرسیون) | | | | |
| Prob | | | F Statistic | |
| 2.267263 | | 0.612714 | | 0.631156 | | 0.000000 | | | 34.22350 | |
| آزمون های پانل | | | | | | | | | | |
| نتیجه | | | معنی داری | | آماره آزمون | | | آزمون های نشخیص روش | | |
| تاکید کاربرد PLS در مقابل FE | | | **0/86523** | | **1/95632** | | | آزمون Fتعمیم یافته | | |
| تاکید کاربرد RE در مقابلFE | | | **0.4665** | | **4.601258** | | | آزمون هاسمن | | |
| تاکید کاربرد PLSمقابل RE | | | **0.4053** | | **0.692494** | | | آزمون ضریب لاگرانژ | | |
| تاکید کاربرد PLSمقابل FE و RE | | | | | نتیجه نهایی | | | | | |
| FE: مدل اثرات ثابت. RE: مدل اثرات تصادفی. PLS: مدل داده‌های تلفیقی  \*\*\* سطح اطمینان 99%، \*\* سطح اطمینان 95% و \* سطح اطمینان 90% | | | | | | | | | | |

در نهایت فرضیه های اول و دوم پذیرفته می شود. بدین ترتیب که رتبه بندی موسسات حسابرسی با هر دو شاخص کیفیت حسابرسی(دوره تصدی موسسه حسابرسی و تخصص در صنعت موسسه حسابرسی) دارای رابطه منفی و معنی­دار می باشد.

**نتیجه گیری**

در این پژوهش به دنبال بررسی رابطه بین رتبه بندی موسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی هستیم، از آنجایی که از دو شاخص متفاوت برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی استفاده شده است، بنابراین از دو فرضیه برای پاسخگویی به سوال پژوهش استفاده می شود و در هر فرضیه رابطه رتبه بندی موسسات حسابرسی را با یکی از جنبه های کیفیت حسابرسی (دوره تصدی موسسه حسابرسی و تخصص در صنعت موسسه حسابرسی) مورد بررسی قرار دادیم.

نتیجه نهایی حاکی از وجود رابطه منفی و معنی­دار بین رتبه بندی موسسات حسابرسی وتخصص در صنعت حسابرسی در شرکت­های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد. نتایج حاصل از فرضیه های اول تا دوم مبنی بر وجود رابطه منفی و معنی­دار بین رتبه بندی موسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی(دوره تصدی موسسه حسابرسی و تخصص در صنعت موسسه حسابرسی)مطابق با نتایج محمد رضائی (1394) و فلاح رمضانی (1393) است. نتایج محمد رضائی (1394) که حاصل ازبرآورد رگرسیون خطی چندگانه است نشان می دهدکه سطح قدرمطلق اقلام تعهدی اختیاری صاحبکاران موسسات خصوصی معتمد طبقه "اول" کمترازسطح قدرمطلق اقلام تعهدی اختیاری صاحبکاران موسسات معتمد سایرطبقات نیست. به عبارت دیگرکیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی خصوصی معتمد طبقه "اول" بالاتر ازکیفیت حسابرسی موسسات معتمد سایرطبقات نیست. نتایج این پژوهش باانجام چندین آزمون حساسیت پشتیبانی شده است.

**منابع پژوهش:**

موسوی، محمد جواد(1395). بررسي مقایسه ای رابطه بین رتبه بندی موسسات حسابرسی و نگرش صاحبکار با کیفیت حسابرسی، پايان نامه كارشناسي ارشد حسابداري، دانشگاه بین المللی امام رضا (علیه السلام)

مهدی محمدرضائی (1394)، بررسی رابطه بین رتبه موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابرسی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره 4، شماره 14، صص 1-14.

نونهال نهر،علی اکبر،محمدحسین سنگانی و زهرا نعمتی (1394)،بررسی دیدگاه حسابرسان و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی در مورد عوامل موثر در کیفیت حسابرسی.

[فلاح رمضانی](http://thesis.um.ac.ir/index-l-ath-%D9%81%D9%84%D8%A7%D8%AD%20%D8%B1%D9%85%D8%B6%D8%A7%D9%86%DB%8C.html) ، [سجاد](http://thesis.um.ac.ir/index-l-ath-%20%D8%B3%D8%AC%D8%A7%D8%AF.html)، (1393)، [بررسی رابطه رتبه بندی موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و کیفیت حسابرسی](http://thesis.um.ac.ir/moreinfo-57664-pg-1.html)، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی، دانشکده [علوم اداری و اقتصادی](http://thesis.um.ac.ir/index-l-fac-%D8%B9%D9%84%D9%88%D9%85%20%D8%A7%D8%AF%D8%A7%D8%B1%DB%8C%20%D9%88%20%D8%A7%D9%82%D8%AA%D8%B5%D8%A7%D8%AF%DB%8C.html)

مهربان پور،محمدرضا و سیدعلی اکبر بهطهائی پور(1393)،بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی و مقایسه نحوه رتبه بندی موسسات حسابرسی در ایران با سایر موسسات بین المللی ،کنفرانس بین المللی حسابداری،اقتصاد و مدیریت مالی،تهران

نونهال نهر،علی اکبر،محمدحسین سنگانی و ساناز حجی(1393)،شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر در کیفیت حسابرسی براساس دیدگاه حسابرسان مستقل و کارفرمایان.

آقائی،محمدعلی و مهدی ناظمی اردکانی،(1391)،تخصص حسابرس در صنعت و مدیریت اقلام تعهدی اختیاری،دانش حسابرسی،شماره2،(46)،صص4-17

اعتمادی ،حسین،امیر محمدی،مهدی ناظمی اردکانی،(1390)بررسی رابطه بین تخصص صنعت حسابرس و کیفیت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ،مجله ی پژوهش های حسابداری مالی ،شماره 1(1و2)،صص17-32

حساس یگانه،یحیی و کاوه آذین فر،(1389)،رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی،بررسی های حسابداری و حسابرسی ،شماره 17(61)،صص85-98

سالاری، سجاد، (1389)، ارتباط میان کارایی مدیریت سرمایه در گردش و بازده کل دارایی‌های شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه مازندران، دانشکده علوم اقتصادی و اداری.

نمازی،محمد، بایزدی،انور، جبارزاده کنگرلویی،سعید، (1389)، بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال دوم، شماره نهم، بهار1390، صص22-4.

ناظمی اردکانی،مهدی،(1389)،تخصص حسابرس در صنعت،معیاری برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی،مجله حسابرس،49،142-147

نونهال نهر،علی اکبر،سعید جبارزاده کنگرلویی و یعقوب پورکریم ،(1389)،رابطه بین کیفیت حسابرس و قابلیت اتکای اقلام تعهدی بررسی های حسابداری و حسابرسی ،شماره17،(67)،صص55-70

امانی،علی و غلامحسین دوانی،(1388)خدمات حسابرسی حق الزحمه ی حسابرسی و رتبه بندی حسابرسان،حسابدار رسمی ،شماره8،صص32-41

اعتمادی،حسین،محمدی،امیر، ناظمی اردکانی،مهدی، (1388)، بررسی رابطه بین تخصص در صنعت و کیفیت سود در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران، مجله پژوهش های حسابداری مالی، سال اول، شماره اول و دوم، صص32-17.

غلام زاده لداری، مسعود (1385)، ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی در ایران:فرصت های تحقیقاتی، پايان نامه كارشناسي ارشد حسابداري، دانشگاه علامه طباطبایی

دستورالعمل طبقه بندی موسسات حسابرسی و اشخاص موضوع ماده10دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار

**لاتین :**

Gaynor,l., Kelton, a.& Mercer, m,2016. Understanding the Relation between Financial Reporting Quality and Audit Quality,3(4)

Persakis,a & Iatridis,g 2016. Audit quality, investor protection and earnings management during the financial crisis of 2008: An international perspective, [Journal of International Financial Markets, Institutions and Money](http://www.sciencedirect.com/science/journal/10424431),[Volume 41](http://www.sciencedirect.com/science/journal/10424431/41/supp/C), March 2016, Pages 73–101

Balsam,s., Krishnan, J.& Yang, J,2013.Auditor industry specialization and earning quality.Auditing:A Journal of Practice & Theory,22(2),71-97

Moradi, N. S., Aldin, M. M., Heyrani, F., &Iranmahd, M. (2012). The Effect of Corporate Governance, Corporate Financing Decision and Ownership Structure on Firm Performance: A Panel Data Approach from Tehran Stock Exchange. International Journal of Economics and Finance, 4(6), 86.

Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. Auditing: A journal of practice & theory, 30(2), 125-152.

Niemi Lasse,2005,Auditor Size and Audit Pricing :Evidence from Small Audit Firms ,European Accounting Review,2005,Vol 13,No 3.

Dunn K. and B.W.Mayhew.(2004).Audit firm industry specialization and client disclosure quality.Review of Accounting Studies 9(1):35-58

Bushman, R. M., & Smith, A. J. (2003). Transparency, financial accounting information, and corporate governance. Financial Accounting Information, and Corporate Governance. Economic Policy Review, 9(1).

Palmrose Z., (1988), An analysis of auditor litigation and audit service quality, The Accounting Review (January):55-73. 29

Palmrose, Z., (1986), Audit fees and auditor size: further evidence, Journal of Accounting Research 24 (1): 97-110.

DeAngelo,(1981)Auditor size and audit quality ,Journal of Accounting and Economics 3:189-199

1. .Audit Quality [↑](#footnote-ref-1)
2. .Hoghton et al [↑](#footnote-ref-2)
3. .Francis [↑](#footnote-ref-3)
4. .Palmrvs [↑](#footnote-ref-4)
5. .Krishnan [↑](#footnote-ref-5)
6. .Knd [↑](#footnote-ref-6)
7. .Willenberg [↑](#footnote-ref-7)
8. .Titman and Truman [↑](#footnote-ref-8)
9. .Grag Schiller [↑](#footnote-ref-9)
10. .International Federation of Accountants [↑](#footnote-ref-10)
11. .Bushman and Smith [↑](#footnote-ref-11)
12. .Datar et al [↑](#footnote-ref-12)