



دانشگاه آزاد اسلامی

واحد مرودشت

دانشکده علوم انسانی - گروه حسابداری

پایان نامه برای دریافت درجه کارشناسی ارشد «M.A» در رشته حسابداری

عنوان:

بررسی رابطه مدت تصدی حسابرس با کیفیت حسابرسی

استاد راهنما:

دکتر سید مهدی حسینی ازان اخاری

نگارش:

سید علیرضا پزشکیان

تابستان ۱۳۹۳

چکیده:

کیفیت حسابرسی، برای تداوم فعالیت مؤسسات حسابرسی بسیار حیاتی است و آینده حرفه حسابرسی تا حد قابل ملاحظه‌ای به آن بستگی دارد. از آنجایی که کیفیت حسابرسی یک ساختار پنهان چند بعدی دارد، اندازه‌گیری آن مشکل است. بنابراین، تعریف جامعی از کیفیت حسابرسی که در برگیرنده همه انواع حسابرسی باشد وجود ندارد. از این رو، این تحقیق به بررسی دو شاخص مهم در تعیین کیفیت حسابرسی، یعنی دوره تصدی حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی پرداخته است. مساله تحقیق این است که، آیا دوره تصدی حسابرس با کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری دارد و در صورت ارتباط، آیا اندازه موسسه حسابرسی تاثیری بر این ارتباط می‌گذارد؟ در این تحقیق، پیش‌بینی شده است که دوره تصدی حسابرس، اقلام تعهدی اختیاری را به عنوان کیفیت حسابرسی توضیح دهد؛ همچنین اندازه موسسه حسابرسی می‌تواند قدرت توضیح دهندگی کیفیت حسابرسی را افزایش دهد. این تحقیق از نوع تحقیق‌های توصیفی-همبستگی است و از روش پانل جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شده است. جهت آزمون فرضیه‌های تحقیق، اطلاعات حسابداری ۹۱ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۱ الی ۱۳۹۱ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج نشان داد که بین کیفیت حسابرسی و دو متغیر دوره تصدی حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی، رابطه معنی‌داری وجود دارد؛ اما اندازه موسسه حسابرسی، رابطه بین کیفیت حسابرسی و دوره تصدی حسابرس را افزایش نمی‌دهد.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرسی، دوره تصدی حسابرس، اندازه مؤسسات حسابرسی، اقلام تعهدی اختیاری.

فهرست مطالب

<u>صفحه</u>	<u>عنوان</u>
۱	چکیده.....
۲	فصل اول: کلیات پژوهش.....
۲	۱-۱- مقدمه.....
۳	۲-۱- بیان مسأله.....
۶	۳-۱- اهمیت و ضرورت تحقیق.....
۷	۴-۱- اهداف تحقیق.....
۷	۵-۱- سوال‌های اصلی تحقیق.....
۸	۶-۱- فرضیه‌های تحقیق.....
۸	۱-۶-۱- فرضیه اول.....
۸	۲-۶-۱- فرضیه دوم.....
۸	۳-۶-۱- فرضیه سوم.....
۸	۷-۱- روش انجام تحقیق و روش تجزیه و تحلیل و جمع‌آوری داده‌ها.....
۹	۸-۱- جامعه آماری، قلمرو زمانی و حجم نمونه تحقیق.....
۱۰	۹-۱- متغیرهای تحقیق و تعریف برخی از مفاهیم کلیدی.....
۱۰	۱-۹-۱- کیفیت حسابرسی.....
۱۰	۲-۹-۱- دوره تصدی حسابرس.....
۱۱	۳-۹-۱- اندازه موسسه حسابرسی.....

۱۰-۱	چارچوب پیشنهادی و ساختار کلی تحقیق.....	۱۲
۱۱-۱	خلاصه فصل.....	۱۳
	فصل دوم: ادبیات و پیشینه تحقیق.....	۱۴
۱-۲	مقدمه.....	۱۴
۲-۲	ادبیات و مبانی نظری.....	۱۵
۱-۲-۲	اهمیت حسابرسی: تقاضا برای خدمات حسابرسی.....	۱۵
۲-۲-۲	کیفیت.....	۱۷
۳-۲-۲	کیفیت حسابرسی.....	۱۸
۴-۲-۲	عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی.....	۲۲
۱-۴-۲-۲	نهادهای حسابرسی.....	۲۲
۲-۴-۲-۲	فرآیند حسابرسی.....	۲۴
۳-۴-۲-۲	مؤسسات حسابرسی.....	۲۵
۴-۴-۲-۲	صنعت حسابرسی و بازارهای حسابرسی.....	۲۸
۵-۴-۲-۲	نهادهای ساز و کارها.....	۲۹
۶-۴-۲-۲	پیامدهای اقتصادی ستاندهای حسابرسی.....	۳۱
۵-۲-۲	شاخصهای کمی برای کیفیت حسابرسی.....	۳۲
۱-۵-۲-۲	دوره تصدی حسابرس.....	۳۲
۲-۵-۲-۲	اندازه موسسه حسابرسی.....	۳۳
۶-۲-۲	کیفیت حسابرسی و ارقام تعهدی.....	۳۵
۱-۶-۲-۲	ارقام تعهدی.....	۳۶

۳۷	۳-۲- پیشینه تحقیق.....
۳۸	۱-۳-۲- تحقیقات داخلی.....
۴۰	۲-۳-۲- تحقیقات خارجی.....
۴۳	۴-۲- خلاصه فصل.....
۴۴	فصل سوم: روش تحقیق.....
۴۴	۱-۳- مقدمه.....
۴۵	۲-۳- فرضیه‌های تحقیق.....
۴۵	۳-۳- مدل و متغیرهای تحقیق.....
۴۶	۱-۳-۳- متغیر وابسته.....
۴۷	۲-۳-۳- متغیر مستقل.....
۴۸	۳-۳-۳- متغیر کنترلی.....
۴۹	۴-۳- نوع و روش‌شناسی تحقیق.....
۵۰	۱-۴-۳- نوع تحقیق.....
۵۰	۲-۴-۳- روش‌شناسی تحقیق.....
۵۱	۵-۳- جامعه و نمونه آماری.....
۵۱	۱-۵-۳- جامعه آماری.....
۵۱	۲-۵-۳- نمونه آماری.....
۵۲	۶-۳- روش جمع‌آوری داده‌ها.....
۵۳	۷-۳- روش‌های تجزیه و تحلیل داده‌ها.....
۵۳	۱-۷-۳- رگرسیون چند متغیره.....

- ۳-۷-۲- ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده..... ۵۴
- ۳-۷-۳- آزمون معنادار بودن در الگوی رگرسیون..... ۵۶
- ۳-۷-۳-۱- آزمون معنادار بودن معادله رگرسیون..... ۵۶
- ۳-۷-۳-۲- آزمون معنادار بودن ضرایب..... ۵۶
- ۳-۷-۴- روش استفاده از داده‌ها..... ۵۷
- ۳-۷-۴-۱- آزمون قابلیت ادغام..... ۶۰
- ۳-۷-۴-۲- آزمون هاسمن..... ۶۰
- ۳-۷-۴-۳- همبستگی پایایی..... ۶۱
- ۳-۷-۵- آزمون والد..... ۶۲
- ۳-۸- خلاصه فصل..... ۶۳
- فصل چهارم: تجزیه و تحلیل داده‌ها..... ۶۴
- ۴-۱- مقدمه..... ۶۴
- ۴-۲- آمار توصیفی..... ۶۵
- ۴-۳- آمار استنباطی..... ۶۶
- ۴-۳-۱- آزمون فرضیه اول..... ۶۷
- ۴-۳-۲- آزمون فرضیه دوم..... ۶۸
- ۴-۳-۳- آزمون فرضیه سوم..... ۶۹
- ۴-۴- خلاصه فصل..... ۷۱
- فصل پنجم: نتیجه‌گیری و پیشنهادها..... ۷۲
- ۵-۱- مقدمه..... ۷۲

۷۴	۲-۵- نتایج تحقیق.....
۷۴	۲-۵-۱- نتایج آزمون فرضیه اول.....
۷۵	۲-۵-۲- نتایج آزمون فرضیه دوم.....
۷۵	۲-۵-۳- نتایج آزمون فرضیه سوم.....
۷۶	۳-۵- محدودیت‌های تحقیق.....
۷۶	۴-۵- پیشنهادهای تحقیق.....
۷۶	۴-۵-۱- پیشنهادهایی مبتنی بر نتایج تحقیق.....
۷۷	۴-۵-۲- پیشنهادهای برای تحقیق‌های آتی.....
۷۷	۵-۵- خلاصه فصل.....
۷۸	فهرست منابع.....
۷۸	الف- منابع فارسی.....
۸۰	ب- منابع خارجی.....
۸۶	پیوست‌ها.....
۸۶	الف- خروجی نرم افزار.....
۸۶	الف- ۱- آمار توصیفی.....
۸۷	الف- ۲- مدل ۴.....
۹۰	الف- ۳- مدل ۵.....
۹۳	الف- ۴- مدل و آزمون والد ۶.....
۹۶	ب- لیست شرکتهای نمونه.....

فهرست جدول‌ها

<u>صفحه</u>	<u>عنوان و شماره</u>
۶۶.....	جدول ۴-۱- آمار توصیفی
۶۸.....	جدول ۴-۲- نتایج آزمون اماری مدل ۴
۶۹.....	جدول ۴-۳- نتایج آزمون اماری مدل ۵
۷۰.....	جدول ۴-۴- نتایج آزمون اماری مدل ۶
۷۱.....	جدول ۴-۵- نتایج آزمون والد
۷۶.....	جدول ۵-۱- خلاصه نتایج فرضیه‌ها

فهرست شکل ها

<u>شماره و عنوان</u>	<u>صفحه</u>
شکل ۱-۲- کیفیت حسابرسی از منظر سرمایه‌گذاران و اعضای کمیته حسابرسی	۱۹.....
شکل ۲-۲- شاخص‌های افشای مؤسسات حسابرسی در خصوص کیفیت حسابرسی	۲۸.....
شکل ۳-۲- واحدهای تجزیه و تحلیل در تحقیق راجع به کیفیت حسابرسی	۳۲.....
شکل ۱-۳- نمودار پراکنش و خط متناظر همراه با مقادیر R و R^2	۵۵.....

فصل اول

کلیات تحقیق

۱-۱- مقدمه

روند تلاش دولت‌ها برای ارتقا سطح رفاه اقتصادی- اجتماعی مردم از جنگ جهانی دوم به بعد شتاب بیشتری یافته است. در این مدت ارگان‌های برنامه‌ریز با استفاده از ابزارها و روش‌های متعدد، بی‌وقفه برای ارتقا کیفی و کمی سطح زندگی در جوامع مختلف تلاش کرده‌اند. یکی از ابزارهایی که مورد توجه قرار گرفته سیستم‌های حسابداری و روش‌های حسابرسی جهت تهیه اطلاعات مالی به موقع و مورد اطمینان برای تصمیم‌گیری در برنامه‌ریزی بوده است. چون داشتن اطلاعات دقیق، قابل اطمینان و تأیید شده یکی از ارکان لازم برای برنامه‌ریزی و توسعه اقتصادی بوده، در این میان حساب‌برسان با اعتباردهی به گزارش‌های مالی اساس اطمینان به اطلاعات حسابداری را فراهم می‌کنند و کیفیت حسابرسی^۱ ابزاری است که حساب‌برسان جهت اعتباردهی و برنامه‌ریزان اقتصادی و سایر استفاده‌کنندگان جهت اطمینان بیشتر به گزارش‌ها به آن نیاز دارند (رودکی، ۱۳۸۵). اعتبار بخشی به صورت‌های مالی که وظیفه حساب‌برس است در سایه وجود کیفیت آن میسر می‌شود. وظیفه اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی بر عهده حساب‌برسان مستقل است. ایفای این مسئولیت، که متضمن ارائه خدمات مطمئن به جامعه است، باید به صورت با کیفیت انجام شود. (ارباب سلیمانی و نفری، ۱۳۸۴). کیفیت حسابرسی باعث می‌شود تا حسابرسی به نحو کارایی انجام شود. این موضوع باعث می‌شود تا حساب‌برسان مبنای بهتری

¹Audit Quality

جهت اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی داشته باشند (گپتا^۲، ۱۹۹۸). از طرف دیگر یکی از راه‌های افزایش رفاه عمومی و بهبود اقتصادی جذب سرمایه‌گذاری خارجی است. سرمایه‌گذاران خارجی نیز خواهان اطلاعات تایید شده توسط حسابرسان هستند. جهت اعتبار بخشیدن به صورت‌های مالی، حسابرسان همواره باید معیارهای کیفیت حسابرسی را به کارگیرند تا بتوانند وظیفه خود را به خوبی انجام دهند (هیز^۳ و شیلدر^۴، ۱۹۹۹). به عبارت دیگر، جهت بهبود و توسعه اقتصادی، اطلاعات معتبر می‌تواند نقش مهمی ایفا کند. از آنجا که وظیفه یک حسابرس اعتباربخشی به صورت‌های مالی است، این امر مستلزم کیفیت حسابرسی است (لین^۵ و چان^۶، ۲۰۰۰). از جمله معیارهای شناخته شده در ارزیابی کیفیت حسابرسی، دوره تصدی حسابرس^۷ و اندازه موسسه حسابرسی^۸ است که موضوع مورد مطالعه در این پژوهش قرار می‌گیرد. بدین منظور، در این فصل کلیات تحقیق آورده شده است. در ابتدا به بیان و تشریح موضوع پرداخته و مساله تحقیق گفته می‌شود. سپس ضمن بیان اهمیت و ضرورت و اهداف این پژوهش، پرسش‌ها و فرضیه‌های پژوهش تشریح می‌شود. پس از آن، روش انجام تحقیق و روش تجزیه و تحلیل و جمع‌آوری داده‌ها و همچنین، جامعه آماری، قلمرو زمانی و حجم نمونه تحقیق بیان می‌شود. در انتها نیز چارچوب در نظر گرفته شده در این پژوهش بیان می‌شود.

۱-۲- بیان مساله

به دنبال رسوایی‌های مالی شرکتی (از جمله انرون^۹ و وردکام^{۱۰}) و بحران‌های مالی طی دو دهه اخیر انگشت اتهام تا حدودی به سمت حسابرسان و کیفیت حسابرسی نشانه رفته است (لنوکس^{۱۱}، ۲۰۰۵). در ایران نیز پس از کشف تقلب بانکی ۱۳۹۰، برخی کارشناسان ادعای شکست حسابرسی را مطرح کردند. در پاسخ به این رویدادها، از یک طرف، مقررات‌گذاران تغییراتی را در دستور کار قرار دارند. برای مثال، قانون ساربینز - آکسلی^{۱۲} (۲۰۰۲) در آمریکا وضع شد تا به بی‌نظمی‌های گزارشگری مالی سر و سامان دهد و تحولاتی در زمینه حاکمیت شرکتی انگلستان رخ داد. از طرف دیگر، سیاست‌گذاران بار دیگر بر روی اهمیت حسابرسی مؤثر و کارآمد به عنوان یکی از مؤلفه‌های کلیدی بازارهای سرمایه کارا تمرکز نمودند و تلاش‌هایی را برای شناسایی محرک‌های کلیدی کیفیت حسابرسی انجام

² Gupta

³ Hayes

⁴ Schilder

⁵ Lin

⁶ Chan

⁷ Auditor Tenure

⁸ Audit Firm Size

⁹ Enron

¹⁰ WorldCom

¹¹ Iennox

¹² Sarbanes-Oxley

دادند. برای مثال، در سال ۲۰۰۷، کمیته مشورتی حرفه حسابرسی در آمریکا به منظور مشورت‌دهی به خزانه‌داری این کشور در خصوص حرفه حسابرسی تأسیس شد. شورای گزارشگری مالی انگلستان در سال ۲۰۰۸ گزارشی را تحت عنوان «چارچوب کیفیت حسابرسی» منتشر کرد. خزانه‌داری استرالیا گزارش «کیفیت حسابرسی در استرالیا- یک مرور راهبردی» را در سال ۲۰۱۰ منتشر نمود (کیلگور^{۱۳}، ۲۰۱۱).

این تحولات حکایت از نارضایتی از کیفیت حسابرسی و نقش حسابرسان و حسابرسی دارد. به عنوان مثال، کمیسیون بورس اوراق بهادار در سال ۲۰۰۰ و همچنین هیات تدوین استانداردهای مستقل در سال ۱۹۹۹ اظهار داشته‌اند، زمانیکه اعضای هیات مدیره قبلاً در شرکت‌های حسابرسی شرکتشان کار کرده باشند، کیفیت حسابرسی تضعیف می‌شود. سیاست‌مداران اظهار می‌کنند که دولت‌ها باید تلاش کنند تا به یک حسابرسی با درجه کیفیت بالا و با بهای تمام شده منطقی دست یابند (لاونزون^{۱۴} و همکاران، ۲۰۰۷).

اما سؤالی که مطرح می‌شود این است که مقررات‌گذاران، دانشگاهیان و حرفه حسابرسی برای ارزیابی کیفیت حسابرسی و ارتقای آن باید به چه معیارهایی از کیفیت توجه داشته باشد؟ اساساً، کیفیت حسابرسی یعنی چه و محرک‌های کیفیت حسابرسی کدامند؟ آیا صفر و یکی عمل کردن در زمینه کیفیت حسابرسی خوب است؟ در این تحقیق برآنیم تا به سوال‌های مذکور پاسخ داده شود.

از آنجا که کیفیت حسابرسی دارای ابعاد متفاوت می‌باشد و بطور ذاتی مشاهده پذیر نیست، مشخصه حسابرسی خاصی وجود ندارد که به عنوان شاخص اندازه‌گیری آن در نظر گرفته شود. تلقی عموم این است که فقدان استقلال و کیفیت ضعیف حسابرسی موجب وقوع رسوایی‌های ذکر شده است. در پی این وقایع، قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری سعی در تدوین قوانینی داشتند تا استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند (لی^{۱۵}، ۲۰۰۷). به عنوان مثال بخش ۲۰۳ قانون ساربینز-آکسلی، موسسات حسابرسی را ملزم می‌کند، شرکا و مدیران خود را بعد از هر ۵ سال متوالی کار حسابرسی روی یک صاحبکار واحد تغییر دهند. درمقابل، مخالفان تغییر اجباری حسابرس عقیده دیگری دارند. به اعتقاد آنها عوامل دیگری وجود دارند که حسابرسان را وادار به حفظ استقلال می‌کنند. به عنوان مثال تلاشی که حسابرسان در جهت حفظ اعتبار و شهرت به کار می‌گیرند و یا ترس از احتمال طرح دعاوی حقوقی علیه آنها مکانیزم‌هایی هستند که مانع از رفتارهای نامناسب حسابرسان می‌شود. آنها معتقدند حسابرسان با گذشت زمان شناخت بهتری از فعالیت‌های صاحبکار بدست آورده و تجربه بیشتری کسب می‌کنند و به این ترتیب تواناییشان در مورد مناسب بودن یا نبودن رویه‌های حسابداری و

¹³ Kilgore

¹⁴ Lownesohn

¹⁵ Li

گزارشگری افزایش می‌یابد. بنابراین رابطه طولانی مدت حسابرس و صاحبکار می‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد (چن^{۱۶} و همکاران، ۲۰۰۴). به اعتقاد آنها تغییر حسابرس^{۱۷} باعث خواهد شد، اعتماد سرمایه‌گذاران به اتکاپذیری صورتهای مالی کاهش یافته و از اینرو اعتبار حسابرسی کاهش یابد. از طرف دیگر هزینه‌های حسابرسی، چه برای حسابرس و چه برای صاحبکار، افزایش خواهد یافت (سینت^{۱۸}، ۲۰۰۴). از آنجایی که کیفیت حسابرسی یک ساختار پنهان چند بعدی دارد، اندازه‌گیری آن اساساً مشکل است. بنابراین تعریف جامعی از کیفیت حسابرسی که دربرگیرنده همه انواع حسابرسی باشد وجود ندارد.

دی آنجلو^{۱۹} تعریف نسبتاً جامعی از کیفیت حسابرسی دارد که می‌تواند علاوه بر حسابرسی صورتهای مالی^{۲۰}، حسابرسی رعایت^{۲۱} و عملیاتی^{۲۲} را نیز در بر گیرد. وی کیفیت حسابرسی را "احتمال کشف تخلف در سیستم حسابداری صاحبکار توسط حسابرس تعریف می‌کند" (ریش^{۲۳}، ۲۰۰۰). از طرفی دیگری یکی دیگر از عواملی که می‌تواند بر کیفیت حسابرسی تاثیر داشته باشد، اندازه شرکت حسابرسی می‌باشد. دی آنجلو معتقد است که شرکت‌های حسابرسی بزرگ، خدمات حسابرسی را با کیفیت بالاتری نسبت به موسسات کوچکتر ارائه می‌کنند، و علت آن حفظ شهرت خود در بازار است، زیرا دارای مشتریان زیادی هستند که نگران از دست دادن آنها نمی‌باشند (دی آنجلو، ۱۹۸۱). از زمان دی آنجلو تا کنون پژوهش‌های زیادی در خصوص بررسی اثرات اندازه حسابرس بر کیفیت حسابرسی صورت گرفته که برخی از آنها به رابطه مستقیم و مثبت و برخی به نتایج معکوس دست یافته‌اند. برای اندازه‌گیری تصدی حسابرس از متغیر میزان سال‌های تصدی شرکت حسابرسی و معیار در نظر گرفته شده برای اندازه شرکت حسابرسی میزان قدمت، کارکنان و تجهیزات حسابرس می‌باشد که باتوجه به امکانات و قدمت زیاد سازمان حسابرسی کشور، این سازمان به عنوان موسسه بزرگ و سایر موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی به عنوان موسسه کوچک در نظر گرفته می‌شود.

عامل اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی نیز، سطح اقلام تعهدی اختیاری در نظر گرفته شده زیرا نشانه‌ای از دخالت فعال مدیریت در گزارش سود و زیان می‌باشد (جانسون^{۲۴} و همکاران، ۲۰۰۲؛ کریشنان^{۲۵}، ۲۰۰۳؛ چی و هانگ^{۲۶}، ۲۰۰۴ و دانگ^{۲۷}، ۲۰۰۴). به اعتقاد این محققان، اندازه و بزرگی سطح

¹⁶ Chen et al

¹⁷ Auditor Rotation

¹⁸ Sinnet

¹⁹ DeAnjelo

²⁰ Financial statement auditing

²¹ Compliance audit

²² Performance auditing

²³ Reisch

²⁴ Johnson et al

²⁵ Krishnan

²⁶ Chi, W. and Huang

²⁷ Dang

اقدام تعهدی نشانه‌ای از موفقیت مدیران در مدیریت سود (افزایش یا کاهش) طی یک سال خاص می‌باشد. از این رو سوال اصلی این پژوهش اینگونه مطرح می‌شود که، آیا تصدی حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی می‌تواند به کیفیت حسابرسی کمک کند؟

۳-۱- اهمیت و ضرورت تحقیق

اهمیت و ضرورت تحقیق فوق را از چندین جنبه می‌توان بررسی نمود:

اول اینکه، رشد روز افزون و نیازهای فزاینده افراد جامعه توأم با رشد فعالیت‌های اقتصادی، سبب شده است، تا فرآیند حسابرسی نیز همگام با این تغییرات، دستخوش تحولات عظیمی شود. تقاضا برای حسابرسی از نقش نظارتی حسابرس در روابط بین مالک و مدیر^{۲۸} شکل می‌گیرد. براساس نظریه مباشرت (نمابندگی^{۲۹}) روابط بین افراد (حقیقی یا حقوقی) متشکل از مجموعه قراردادهاست که در آن طرفین ملزم به رعایت مفاد قرارداد می‌باشند. با دو فرض بدیهی، عدم هم سویی منافع بین طرفین قرارداد (مالک و مدیر) و منطق اقتصادی هر یک از طرفین قرارداد، انتظار می‌رود که مدیر در راستای بهینه کردن منافع خود مبادرت به اقداماتی کند که تضییع حق مالک را در برداشته باشد. برای اجتناب یا حداقل کردن چنین تضادی، مالک می‌تواند به سیستم نظارتی متوسل شود. حسابرسی صورت های مالی یک ساز و کار نظارتی کاهش اطلاعات نامتقارن^{۳۰} است. حسابرسی صورت های مالی از منافع مالکان و سهامداران با فراهم کردن اطمینان معقول در این مورد حمایت می‌کند که صورت های مالی عاری از تحریفات با اهمیت است یا خیر. مشکل استفاده کنندگان در ارزیابی کیفیت حسابرسی، فقدان مشاهده پذیری روش‌های حسابرسی انجام شده در تهیه گزارش حسابرسی است. در نتیجه، ضروری است تا از متغیرهای دیگری بعنوان بدیل کیفیت حسابرسی استفاده شود که مهمترین این متغیرها، دوره تصدی حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی است.

دوم، با توجه به این‌که شرکت‌های خصوصی، بخشی از اقتصاد ایران را تشکیل می‌دهند و با توجه به این‌که روند خصوصی‌سازی با اجرای اصل ۴۴ قانون اساسی شتاب بیشتری گرفته است، لزوم حسابرسی باکیفیت صورت‌های مالی این شرکت‌ها برای پذیرش سهام آن‌ها در بورس اوراق بهادار تهران ضروری به نظر می‌رسد. از این رو، بررسی معیارهای کیفیت حسابرسی دارای اهمیت می‌باشد.

در نهایت، ضرورت این تحقیق را می‌توان از دیدگاه مفید بودن آن برای گروه‌های استفاده کننده از نتایج این تحقیق؛ نیز مورد بررسی قرار داد. در این تحقیق انتظار می‌رود که، دوره تصدی حسابرس و

²⁸ Principal- Agent Relationship

²⁹ Agency Theory

³⁰ Asymmetry Information

اندازه موسسه حسابرسی دو متغیر و شاخص مهم در ارزیابی کیفیت حسابرسی باشند. بنابراین انتظار می‌رود تا نتایج این تحقیق از نقطه نظر کاربردی، مجامع شرکت‌ها را در انتخاب حسابرسان یاری نماید و همچنین به جامعه دانشگاهی برای پژوهش‌های آتی و سازمان بورس جهت تدوین مقررات مربوط کمک کند. بدین منظور ضروریست تا چنین تحقیقی صورت گیرد.

۱-۴- اهداف تحقیق

هدف اساسی پژوهش را می‌توان یافتن پاسخ مناسب برای سؤال اصلی پژوهش دانست. سؤال اصلی این است که: آیا اندازه موسسه حسابرسی و دوره تصدی حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد؟ بنابراین، می‌توان با ارائه رهنمودهای متکی بر نتایج پژوهش به بررسی و بازنگری معیارهای کیفیت حسابرسی پرداخت تا در نهایت منجر به بهبود کیفیت تصمیم‌گیری نسبت به انتخاب حسابرسان توسط شرکت‌ها شود و مراجع قانون‌گذار و پژوهشگران را در امر تصمیم‌گیری و قانون‌گذاری یاری رساند.

از سوی دیگر، در سال‌های اخیر که از یک طرف، مبارزه با مفاسد اقتصادی به طور جدی مورد توجه جامعه و دولتمردان قرار گرفته و از طرف دیگر، اندازه و تعداد شرکتهای سهامی عام و استفاده-کنندگان از اطلاعات حسابداری در حال افزایش هستند، انتظار می‌رود حرفه حسابرسی هم‌گام با انتظارات جامعه بر کیفیت کار خود بیفزاید. طبق پژوهش‌های صورت گرفته، فاصله بین مدیریت سود و تقلب‌های گزارش شده چندان زیاد نیست و از آنجایی که وظیفه اصلی حسابرسان کشف تقلب نیست، هدف این پژوهش بررسی ارتباط بین دوره تصدی حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی است و امید است که خطر و نقش تقلب در شرکت‌هایی که مدیریت سود را دنبال نموده‌اند هم برای استفاده-کنندگان و هم برای حسابرسان روشن‌گردد و معیارهای مؤثر بر کیفیت حسابرسی نیز شناسایی گردند. از این رو، بهره‌وران اصلی در این تحقیق به ترتیب حسابرسان مستقل می‌باشند که با پی بردن به عوامل تأثیرگذار بر روی کیفیت حسابرسی اقدام به بهبود و اصلاح روند عملیات خود می‌نمایند و در وهله بعد شرکت‌های تحت حسابرسی می‌باشند که در خصوص انتخاب حسابرس خود می‌توانند بهینه عمل نمایند.

۱-۵- سؤال‌های اصلی تحقیق

با توجه به توضیحات پیش گفته در بیان مساله، پرسش‌های اصلی تحقیق به صورت زیر است:

آیا بین کیفیت حسابرسی و دوره تصدی حسابرس رابطه معنی‌داری وجود دارد؟

آیا بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد؟

آیا اندازه موسسه حسابرسی، رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدت تصدی حسابرس را افزایش می‌دهد؟

۱-۶- فرضیه‌های تحقیق

بیان مسئله به صورت کلی، پژوهش را هدایت می‌کند؛ ولی تمام اطلاعات مربوط و موردنیاز را در بر نمی‌گیرد. از سوی دیگر، اگر کلیه اطلاعات پژوهش را در مسئله مطرح کنیم، مسئله پر حجم می‌شود؛ به گونه‌ای که تدبیر و هدایت آن میسر نخواهد شد. بنابراین، مسئله هرگز به صورت علمی حل نخواهد شد، مگر اینکه به فرضیه یا فرضیه‌هایی تبدیل شود. از اینرو، می‌توان ادعا کرد که فرضیه یک ابزار نیرومند و با اهمیت در پژوهش علمی است که محقق به کمک آن به جستجوی تبیین موردنظر می‌پردازد (دلاور، ۱۳۸۷). در این تحقیق نیز با در نظر گرفتن سوالات اصلی تحقیق که بر پایه مطالعات انجام شده و یافته‌های مطالعات قبلی تدوین شده؛ اقدام لازم برای تدوین فرضیه پژوهشی به عمل آمده است. همانطور که گفته شد در این تحقیق به دنبال ارتباط بین دوره تصدی حسابرِس و کیفیت حسابرِس و همچنین تاثیر اندازه موسسه حسابرِس بر این رابطه می‌باشیم. با توجه به این مساله در این تحقیق سه فرضیه زیر مورد آزمون قرار می‌گیرد:

۱-۶-۱ فرضیه اول:

بین کیفیت حسابرِس و دوره تصدی حسابرِس رابطه معنی‌داری وجود دارد.

۱-۶-۲ فرضیه دوم:

بین کیفیت حسابرِس و اندازه موسسه حسابرِس رابطه معنی‌داری وجود دارد.

۱-۶-۳ فرضیه سوم:

اندازه موسسه حسابرِس، رابطه بین کیفیت حسابرِس و دوره تصدی حسابرِس را افزایش می‌دهد.

۱-۷ روش انجام تحقیق و روش تجزیه و تحلیل و جمع‌آوری داده‌ها

این تحقیق از نظر روش تحقیق، در زمره تحقیقات توصیفی جای می‌گیرد؛ مطالعات توصیفی به توصیف و تفسیر شرایط و روابط موجود می‌پردازد. به طور جزئی‌تر، تحقیق حاضر از نوع تحقیقات توصیفی - همبستگی می‌باشد؛ در پژوهش‌های همبستگی، تلاش محقق بر کشف یا تعیین رابطه بین یک یا چند متغیر تمرکز دارد. در واقع، هدف این روش، مطالعه حدود تغییرات یک یا چند متغیر با حدود تغییرات یک یا چند متغیر دیگر است (دلاور، ۱۳۸۷). هدف نهایی تحقیق حاضر نیز، مطالعه همبستگی و

ارتباط میان دوره تصدی حسابرِس و کیفیت حسابرِس و همچنین تاثیر اندازه موسسه حسابرِس بر این رابطه می‌باشد؛ که قرار است در قالب تعریف متغیرهای مربوط صورت گیرد.

اهم آزمون‌های آماری این تحقیق، آزمون‌های t (Z) تست، F می‌باشد؛ تا معنی‌داری مدل‌های تحقیق و مفروضات رگرسیون، شامل استقلال و نرمال بودن خطاها، نرمال بودن متغیر وابسته و هم خطی، مورد بررسی قرار گیرد. برپایه تعاریف متغیرهای تحقیق و نحوه اندازه‌گیری آنها، داده‌های مورد نیاز پژوهش حاضر شامل برخی اقلام حسابداری استخراج شده از صورت‌های مالی حسابرِس شده شرکت‌ها می‌باشد. بر این اساس، در نظر است تا داده‌های مورد نیاز تحقیق از منابع اطلاعاتی، داده‌ها، اسناد و مدارک شرکت‌های پذیرفته شده در بورس؛ از طریق مراجعه به کتابخانه و سایت شرکت بورس اوراق بهادار تهران^{۳۱} و همچنین با استفاده از نرم‌افزار "آمارجامع" شرکت تدبیر پرداز، گردآوری شود. داده‌های جمع‌آوری شده، ابتدا در قالب بانک اطلاعات ذخیره شده و سپس با انتقال این داده‌ها به نرم‌افزار SPSS و EViews (هرچند نرم‌افزار ساده‌ای است، اما جهت تهیه بعضی از آمارها از قبیل میانگین و ... مفید است) زمینه تجزیه و تحلیل این داده‌ها و نتایج حاصل از آنها فراهم می‌شود.

۱-۸- جامعه آماری، قلمرو زمانی و حجم نمونه تحقیق:

با توجه به اقدامات انجام شده و دستاوردهای سازمان بورس اوراق بهادار در دهه اخیر که دامنه‌ای فراگیر از جمله بهبود وضعیت اطلاع‌رسانی به عموم سرمایه‌گذاران و ارتقای سطح شفافیت بازار را در بر می‌گیرد و همچنین فقدان هر گونه منبع اطلاعاتی قابل اطمینان در زمینه دسترسی به اطلاعات مالی شرکت‌های غیر بورسی؛ جامعه آماری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان جامعه آماری پژوهش حاضر انتخاب می‌شود.

از طرفی دیگر، با توجه به لزوم استفاده از اطلاعات مالی مبتنی بر استانداردهای حسابداری واحد تجاری و زمان انجام پژوهش حاضر؛ دوره زمانی تحقیق حاضر یک دوره یازده ساله، از ابتدای سال ۱۳۸۱ تا پایان سال ۱۳۹۱، در نظر گرفته شده است.

در این تحقیق نمونه‌گیری صورت نمی‌گیرد و تنها جامعه آماری تحقیق یعنی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بر اساس معیارهایی محدود می‌شود.

^{۳۱} پایگاه اطلاعاتی مذکور در وب سایت (Website) مدیریت پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی سازمان بورس اوراق بهادار قرار

۹-۱- متغیرهای تحقیق و تعریف برخی از مفاهیم کلیدی

سه متغیر کلیدی در این تحقیق، کیفیت حسابرسی، دوره تصدی حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی می‌باشند. بر این اساس به بررسی مفهوم هر یک از این متغیرها پرداخته می‌شود. بدین منظور در این تحقیق، کیفیت حسابرسی به عنوان متغیر وابسته و دوره تصدی حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی به عنوان متغیر مستقل به همراه چندین متغیر کنترل به منظور تاثیر اندازه موسسه حسابرسی بر رابطه بین دوره تصدی حسابرس و کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

برخی از واژه‌ها و اصطلاحاتی که به طور رایج در این تحقیق مورد استفاده قرار می‌گیرند (که بیشتر در ارتباط با متغیرهای تحقیق هستند)، به صورت زیر تعریف می‌شوند. تعریف اصطلاحات از یک سو موجب جهت‌دهی بحث و از سوی دیگر موجب پیشگیری برداشت‌های متفاوت خوانندگان از اصطلاحات کاربردی می‌شود.

۱-۹-۱- کیفیت حسابرسی:

یکی از متداول‌ترین تعریف‌ها درباره کیفیت حسابرسی، تعریفی است که توسط دی آنجلو (۱۹۸۱) ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را این گونه تعریف کرده است: "ارزیابی (استنباط) بازار" از احتمال این که حسابرس (۱) موارد تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند، و (۲) تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش دهد. احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرس، و احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرس بستگی دارد. اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی به دلیل عینی نبودن بسیار پیچیده می‌باشد.

۱-۹-۲- دوره تصدی حسابرس:

بر طبق تحقیق سیناسون^{۳۲}، جونز^{۳۳} و شلتون^{۳۴} (۲۰۰۱) دوره تصدی، مدت زمان رابطه حسابرس با مشتری است. مدت زمان دوره تصدی حسابرس ممکن است بر استقلال حسابرس در واقع یا به ظاهر تاثیر بگذارد. کمیته اجرایی کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا به این مساله اشاره کرده است که حسابرسی که فاقد مبنای قوی تجربه در مورد نوع تجارت، عملیات و سیستم‌های شرکت‌های تحت حسابرسی باشد احتمال بروز مشکلات بطور بالقوه افزایش می‌یابد. دوره تصدی به مدت زمان دوره‌هایی

³² Sinason

³³ Jones

³⁴ Shelton

اشاره دارد که حسابرس اقدام به بررسی واحد تجاری می‌کند در حالیکه بر طبق نظر ویدی^{۳۵} (۲۰۰۹) دوره تصدی، مدت زمان رابطه همکاری حسابرس با مشتری می‌باشد (یونیارتی^{۳۶}، ۲۰۱۲). حسابرسی که مدت زمان بیشتری با صاحبکار خود قرارداد داشته باشد (مدت زمان تصدی طولانی‌تر)، باعث خواهد شد که شناخت بیشتری نسبت به صاحبکار پیدا کرده و تخصص او در صنعت خاص افزایش یافته که در نهایت منجر به افزایش کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده خواهد شد (مایرز و همکاران، ۲۰۰۳). در صورتی که در طی دوره پژوهش ۷ ساله، حسابرس بیش از ۴ سال، حسابرس شرکت صاحبکار بوده باشد، مقدار متغیر مجازی دوره تصدی حسابرس برابر با یک و در غیر این صورت مقدار آن برابر با صفر در نظر گرفته می‌شود.

۱-۹-۳- اندازه موسسه حسابرسی:

یکی از متداول ترین معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی اندازه موسسه حسابرسی است. در یکی از مشهورترین پژوهش‌هایی که در این زمینه صورت گرفته است، دی آنجلو (۱۹۸۱) به این نتیجه رسید که میان کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد. در ایران، سازمان حسابرسی به عنوان یک موسسه حسابرسی دولتی به ارائه خدمات حرفه‌ای حسابرسی می‌پردازد و به نسبت سایر موسسات حسابرسی، از حجم صاحبکاران بالاتری برخوردار است. به علاوه به واسطه ساختار دولتی و انتخاب قهری، این سازمان در پذیرش کار و تعیین حق‌الزحمه خدمات حرفه‌ای از حاشیه امنیتی برخوردار است که توانسته در عرصه رقابت با سایر موسسات غیر دولتی جایگاه ویژه‌ای را به خود اختصاص دهد.

بنابراین انتظار می‌رود این سازمان، همانند چهار موسسه بزرگ حسابرسی دنیا که در بسیاری از تحقیقات به عنوان موسسات ارائه دهنده خدمات باکیفیت‌تر تلقی می‌شوند، خدمات باکیفیت‌تری ارائه دهند. در این پژوهش، سازمان حسابرسی به عنوان مؤسسه بزرگ و دارای اعتبار و شهرت بالا (درجه ۱) و در مقابل سایر مؤسسات حسابرسی (مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی) که اندازه آنها نسبت به سازمان حسابرسی کوچکتر است، به عنوان مؤسسات دارای اعتبار و شهرت پایین (درجه ۲) در نظر گرفته شده است. در صورتیکه حسابرس شرکت صاحبکار در طی دوره پژوهش، سازمان حسابرسی بوده است، مقدار متغیر مجازی اندازه حسابرسی برابر با یک و در غیر اینصورت مقدار آن برابر با صفر در نظر گرفته شد.

³⁵ Widi

³⁶ Yuniarti

اقلام تعهدی^{۳۷}: تعدیل‌های موقتی هستند که جریان‌های نقدی را طی دوره‌های زمانی انتقال می‌دهند. نفع عمده این انتقال آن است که ارقام تعدیل شده، تصویر درست‌تری از عملکرد اقتصادی شرکت ارائه می‌دهند.

اقلام تعهدی اختیاری^{۳۸}: آن بخش از اقسام تعهدی که قابلیت دستکاری و اعمال مدیریت سود توسط مدیران را دارا می‌باشند و از طریق زیر به دست می‌آید: جمع کل اقسام تعهدی منهای اقسام تعهدی غیر اختیاری^{۳۹} حاصل خواهد شد. (عرب مازار یزدی، ۱۳۷۴ و دچو، سلوان و سویینی، ۱۹۹۶).

۱-۱۰- چارچوب پیشنهادی و ساختار کلی تحقیق

فرایند تحقیق علمی به مجموعه مراحل منظم و پیوسته‌ای گفته می‌شود که امر تحقیق علمی را از آغاز تا پایان امکان‌پذیر می‌نماید. فرایند تحقیق علمی شامل پنج مرحله کلی است که هر یک از آنها دارای خرده فرایندی شامل مراحل ریزتر است. مراحل پنجگانه کلی فرایند تحقیق علمی عبارت است از انتخاب، تحلیل و تبیین مسئله تحقیق؛ گزینش، طراحی و تشریح روش‌های کار؛ گردآوری اطلاعات و داده‌ها؛ طبقه‌بندی و تجزیه و تحلیل و تفسیر داده‌ها و در نهایت، تدوین گزارش تحقیق (حافظ‌نیا، ۱۳۸۵). ساختار کلی پیشنهادی در مورد چگونگی تدوین فصل‌های پایان نامه مبتنی بر طرح پژوهشی حاضر، با توجه به مراحل فرایند تحقیق علمی به شرح زیر است:

- **فصل اول:** شامل کلیاتی در خصوص موضوع تحقیق و چکیده‌ای از سایر فصل‌های تحقیق می‌باشد. بدین منظور، هدف تحقیق به عنوان گامی در جهت توسعه تحقیقات اثباتی برای درک بهتر نقش کیفیت اطلاعات حسابداری در این فصل بیان و سپس موضوع تحقیق تشریح و توجیه اهمیت آن مطرح گردیده است. در نهایت خلاصه‌ای از روش انجام تحقیق در پایان فصل ارائه شده است.

- **فصل دوم:** شامل مبانی نظری تحقیق و پیشینه پژوهش‌های انجام شده در ایران و جهان می‌باشد. بدین منظور، این فصل به طور فشرده نگاهی به مبانی نظری پشتوانه‌ای انجام این تحقیق دارد و با بررسی یافته‌های تجربی درباره موضوع این تحقیق و موارد مشابه به بررسی اهمیت و تشریح تئوریک متغیرهای مورد استفاده می‌پردازد و سپس پیشینه مختصری از تحقیقات انجام شده قبلی در ارتباط با موضوع تحقیق در سطح داخلی و بین‌المللی ارائه می‌دهد.

³⁷ Accruals

³⁸ Discretionary Accruals

³⁹ Non Discretionary Accruals