

تبیین عوامل موثر بر اندازه‌ی موسسات حسابرسی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

علیرضا آقائی قهی^۱، شهره یزدانی^۲، محمد حامد خانمحمدی^۳

چکیده:

اندازه‌ی موسسات حسابرسی یکی از موضوعات مهم و مورد مناقشه در حرفه‌ی حسابرسی است که از آن به عنوان یکی از عوامل اثرگذار بر حسابرسی یاد شده است. مهم‌ترین متغیری که در پژوهش‌های حسابرسی به آن پرداخته می‌شود، کیفیت حسابرسی است. پژوهش حاضر به ارزیابی عوامل تعیین‌کننده‌ی اندازه‌ی موسسات حسابرسی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران می‌پردازد. بازه‌ی زمانی تحقیق حاضر از سال ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۷ می‌باشد. جامعه‌ی آماری این پژوهش داده‌های مربوط به ۲۲۹ موسسه‌ی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران شامل میزان درآمد، تعداد حسابداران رسمی در استخدام، تعداد شرکای موسسات حسابرسی، امتیاز کنترل کیفیت توسط جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار می‌باشد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد امتیاز کنترل کیفیت، تعداد حسابداران رسمی در استخدام، رتبه‌ی بورسی موسسات و تعداد شرکای موسسات بر اندازه‌ی موسسات تاثیرگذار است. همچنین نتایج آزمون علیت گرنجر نشان می‌دهد امتیاز کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی علت رتبه‌بندی موسسات حسابرسی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار تهران است.

واژگان کلیدی: کیفیت حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی، اندازه‌ی حسابرسی، رتبه‌ی بورسی

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران (نویسنده مسئول)
aghaie64@yahoo.com

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد دماوند، دماوند، ایران
yazdani_82@yahoo.com

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد دماوند، دماوند، ایران
dr.khanmohammadi@yahoo.com

۱- مقدمه:

اندازه‌ی موسسات حسابرسی یکی از موضوعات مهم و مورد مناقشه در حرفه‌ی حسابرسی است که از آن به عنوان یکی از عوامل اثرگذار بر حسابرسی یاد شده است. با اتکا به این موضوع که اندازه‌ی موسسات حسابرسی موجب کیفیت حسابرسی بهتر می‌شود، پژوهش‌هایی در این راستا انجام شده است که دلیل بر استناد این مهم بر کیفیت حسابرسی است. کیفیت حسابرس یا حسابرسی به طور ذاتی ملموس و قابل مشاهده نیست و ارزیابی کیفیت حسابرس یا حسابرسی مشکل، زمان‌بر و هزینه بر است. دی آنجلو (۱۹۸۱) اندازه‌ی موسسه حسابرسی را به عنوان نماینده‌ی کیفیت حسابرس معرفی کرده است. براساس این دیدگاه، کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط موسسات حسابرسی بزرگ از موسسات حسابرسی کوچک بالاتر است. زیرا موسسات بزرگ علاقه‌مندند شهرت بهتری در بازار کار به دست آورند و از آن جا که تعداد صاحبکارانشان زیاد است، نگران از دست دادن صاحبکارانشان نیستند.

پژوهش‌های زیادی در خصوص اندازه‌ی موسسات حسابرسی انجام شده است و نتایج این پژوهش‌ها نشان داده است که موسسات حسابرسی بزرگ‌تر به دلیل وجود امکانات بیشتر و دسترسی‌های بالاتر به بازار کار حسابرسی به دلیل اهمیت برند این موسسات، زمان و هزینه‌ی بیشتری را صرف آموزش و کیفیت کار حسابرسی می‌نمایند. با وجود اهمیتی که اندازه‌ی موسسات حسابرسی دارد که کیفیت حسابرسی برای ثبات بازارهای سرمایه دارد، هنوز هم بخش بزرگی از پژوهش‌هایی که این موضوع را بررسی می‌کنند و همچنین قانونگذاران، سرمایه‌گذاران و محققان همچنان درباره‌ی تعریف، اجزا و معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی بحث دارند (بدارد، جانستون و اسمیت ۲۰۱۰ و...). تعریف و اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، بخش‌های ذینفع را قادر می‌سازد که بررسی کنند که آیا کیفیت حسابرسی در طول زمان در حال بهبود است یا خیر و بنابراین می‌توانند حسابرسی‌های بی‌کیفیت را شناسایی کرده و در عین حال انگیزه‌ها و مشوق‌هایی برای موسسه‌های حسابرسی به وجود می‌آورد تا در طرح‌هایی که کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشند، سرمایه‌گذاری نمایند. پروژه‌هایی که به دنبال تعریف، اندازه‌گیری و ارزیابی کیفیت حسابرسی هستند در دستور کار هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB, 2013)، هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام (PCAOB, 2012, 2013, 2014)، انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA, 2014) و مرکز کیفیت حسابرسی (CAQ, 2012, 2013, 2014) و همچنین خود موسسه‌های حسابرسی (KPMG, 2011, PwC, 2014) قرار گرفته‌اند. این پروژه‌ها نشان دهنده‌ی علاقه‌ی گسترده به درک کیفیت حسابرسی هستند اما هنوز در مراحل اولیه‌ی توسعه قرار دارند.

تامین نیروی ماهر و متخصص از ابزار مهم و از ضروریات اثربخش در ارائه‌ی خدمات اطمینان بخشی و گزارش‌های مرتبط است که این نیاز می‌تواند با بزرگی و اندازه‌ی موسسات حسابرسی و

استفاده‌ی مطلوب از نیروهای توانمند موجود در آن‌ها مرتفع گردد، که این موضوع مهم‌ترین دلیل بر بزرگی موسسات حسابرسی محسوب می‌شود. طی سال‌های گذشته تعداد زیادی از موسسات حسابرسی بین‌المللی نظیر پی دلبیو سی، ارنست اند یانگ، دیلپوت، کی پی ام جی و ... ادغام شده موسسات بزرگ قبلی بوده‌اند و بزرگ‌تر شده‌اند. آثار این ادغام به داخل کشور نیز کشیده شده است. به گونه‌ای که طی چند سال اخیر تعدادی از موسسات بزرگ، متوسط و یا حتی کوچک با یکدیگر ادغام شده و لقب موسسه‌ی حسابرسی بزرگ را به خود گرفته‌اند. امروزه یکی از بحث‌های چالشی حرفه اندازه‌ی موسسات حسابرسی از لحاظ نمره‌ی کنترل کیفیت و رتبه‌بندی موسسات در جامعه‌ی حسابداران رسمی و سازمان بورس و اوراق بهادار می‌باشد. یکی از معیارهای ارزیابی امتیاز کنترل کیفیت موسسات اندازه‌ی موسسات از لحاظ تعداد شرکا، تعداد حسابداران رسمی در استخدام، تعداد کارکنان و ... می‌باشد. دی آنجلو معتقد است موسسات حسابرسی بزرگ‌تر، خدمات حسابرسی را با کیفیت بالاتری ارائه می‌کنند. از این رو پژوهش حاضر به ارزیابی عوامل تعیین‌کننده‌ی اندازه‌ی موسسات حسابرسی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران می‌پردازد و به دنبال این موضوع است که آیا امتیاز کنترل کیفیت موسسات، تعداد شرکا، رتبه بورسی و تعداد حسابداران رسمی در استخدام با اندازه‌ی موسسات حسابرسی رابطه دارد یا خیر؟

۲- مبانی نظری و پیشینه‌ی پژوهش

اندازه‌ی موسسات حسابرسی یکی از مهم‌ترین موضوعات در مباحث کیفیت حسابرسی محسوب می‌شود و می‌توان به تعداد زیادی از پژوهش‌های انجام شده در حوزه‌ی کیفیت حسابرسی اشاره کرد که اندازه‌ی موسسات حسابرسی را عاملی اثرگذار بر کیفیت حسابرسی مطرح ساخته‌اند. برای نمونه می‌توان به پژوهش‌های دیان دونسولو (۲۰۲۰) در حوزه‌ی خدمات مشاوره‌ای و حسابرسی موسسات حسابرسی بزرگ، پژوهش جاشوآ و همکاران (۲۰۲۰) در خصوص تغییر موسسات حسابرسی و اندازه موسسات حسابرسی در نحوه‌ی تغییر حسابرسی و کاسلین هاریس و تایلر ویلام (۲۰۲۰) در خصوص اندازه‌ی موسسات حسابرسی و نوع اظهار نظر می‌توان اشاره کرد. در نتیجه با استناد به اهمیت اندازه موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، پژوهش حاضر به دنبال آثار اندازه‌ی موسسات حسابرسی بر درآمد موسسات حسابرسی است و با توجه به این که کیفیت حسابرسی را موضوعی جامع می‌داند و بخشی از این موضوع ارتباط مستقیم با اندازه‌ی موسسات حسابرسی دارد، مفهوم اندازه‌ی موسسات حسابرسی را با تکیه بر کیفیت حسابرسی ارزیابی می‌کند. کیفیت حسابرسی مفهوم پیچیده‌ای دارد تعاریف گوناگونی از این مفهوم ارائه شده است. ولی این تعاریف جامع و کامل نمی‌باشد. کیفیت حسابرسی دارای سه جنبه شامل ورودی، خروجی و عوامل محیطی است. ورودی‌های موثر بر کیفیت حسابرسی شامل استانداردهای حسابرسی، ویژگی‌های

فردی (مانند توانایی، تجربه، ارزش‌های اخلاقی و طرز تفکر حسابرسان)، روش‌شناسی صحیح فرآیندهای حسابرسی، اثر بخشی ابزارهای مورد استفاده و فنون کافی است. خروجی‌های موثر بر کیفیت حسابرسی گزارش حسابرسی و برآورده‌سازی نیازهای جامعه از حسابرسان است. عوامل محیطی نیز شامل قوانین و مقررات و حاکمیت شرکتی است. (IAASB, 2011)

نیکل و همکاران (۲۰۱۳) پنج ویژگی مختلف را که بر کیفیت فرایند حسابرسی تاثیر می‌گذارد را به شرح زیر تشریح می‌کند:

۱- موضوع انگیزه: یک حسابرسان با وجود انگیزه‌های صرفه‌ی اقتصادی با ریسک برخورد می‌کند
۲- موضوع عدم اطمینان: خروجی فرآیند حسابرسی یک گزارش است اما نتیجه‌ی حاصل از آن نامعلوم و غیر قابل مشاهده است

۳- موضوع ماهیت منحصر به فرد هر قرارداد: کیفیت هر فرآیند حسابرسی به دلیل ویژگی‌های خاص صاحبکار، تیم حسابرسی و زمانبندی کار متفاوت است

۴- موضوع ماهیت فرآیند: هر کار حسابرسی شامل اجرای مجموعه‌ای از روش‌های تعیین شده طبق استانداردهای حسابرسی است

۵- موضوع قضاوت حرفه‌ای: اجرای هر فرآیند حسابرسی مستلزم استفاده‌ی بهینه از دانش و مهارت متخصصان حسابرسی است.

انجمن گزارشگری مالی انگلیس چارچوب مفهومی به شرح زیر را برای کیفیت حسابرسی تدوین کرده است (۲۰۰۸):

۱- دانش و مهارت تیم حسابرسی

۲- فرهنگ موسسه حسابرسی

۳- عوامل خارج از کنترل حسابرسان

۴- قابل اتکا بودن و قابل فهم بودن گزارش حسابرسی

۵- اثر بخشی فرایند حسابرسی

هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB, 2014) چارچوب خود را پیرامون کیفیت حسابرسی مستقل را شامل ورودی‌ها، فرایندها، خروجی‌ها، تعاملات میان ارکان راهبری شرکتی، مدیریت، حسابرسان، استفاده‌کنندگان، قانون‌گذاران و عوامل زمینه‌ای (قوانین و مقررات گزارشگری مالی، رویه‌های تجاری، قانون تجارت، چارچوب گزارشگری مالی، سیستم‌های اطلاعاتی، راهبری شرکتی، عوامل فرهنگی، قوانین حسابرسی، محیط قانونی و حقوقی، جذب استعداد، جدول زمانی گزارشگری مالی و عوامل فرهنگی) برشمرده است. چارچوب هیأت ناظر بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB, 2013) نیز با این چارچوب مشابه است.

برداشت از کیفیت مفهومی حسابرسی و کیفیت واقعی حسابرسی نیز دو مقوله‌ی متفاوت است.

اگرچه، توجه به کیفیت واقعی حسابرسی به جای برداشت از کیفیت مفهومی حسابرسی از اهمیت بیشتری برخوردار است، اما نباید فراموش کرد که اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی به سادگی میسر نیست؛ زیرا کیفیت واقعی حسابرسی غیرقابل مشاهده است و فقط می‌توان آن را پس از اجرای حسابرسی ارزیابی کرد. برای نمونه، پالمروس برای اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی از ادعای حقوقی بر علیه حسابرسان استفاده می‌کند. شوئر مقیاس اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی را گزارش عدم رعایت استانداردهای پذیرفته شده حسابداری در صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط حسابرسان عنوان کرده است. (مای دآو و همکاران، ۲۰۱۸)

در خصوص کیفیت حسابرسی تحقیقات زیادی در داخل و خارج انجام شده است. اولین تحقیقی که در خصوص کیفیت حسابرسی انجام شده توسط دی آنجلو در سال ۱۹۸۱ بوده که به عنوان مهم‌ترین تحقیق در خصوص کیفیت حسابرسی انجام شده و به عنوان پایه‌ای برای تحقیقات بعدی بوده است.

تعریف زیبایی که دی آنجلو از کیفیت حسابرسی کرده است به شرح زیر است:

«سنجش و ارزیابی بازار از توانایی حسابرسی در کشف تحریفات با اهمیت و گزارش تحریفات کشف شده» همچنین دی آنجلو تأکید کرده که حسابرس مستقل توانایی کشف و گزارش تحریفات را دارد. بنابراین طبق تعریف دی آنجلو کیفیت حسابرسی، افزایش توانایی حسابرسی در کشف تحریفات حسابداری و ارزیابی توانایی و استقلال حسابرس توسط بازار است. وقتی دی آنجلو این مفاهیم را به کار گرفت، فرض اساسی وی این بود که بازار، کیفیت حسابرسی را که نمایانگر کیفیت واقعی حسابرسی است درک می‌کند. البته باید بین مفاهیم کیفیت واقعی حسابرسی و کیفیت حسابرسی تمایز قایل شد. چون کیفیت واقعی حسابرسی غیر قابل مشاهده است و نمی‌تواند ارزیابی شود مگر تا وقتی که حسابرسی به نتیجه برسد.

البته این تعریف سودمندی کمتری از کیفیت حسابرسی ارائه می‌دهد. دامنه‌ی کیفیت حسابرسی از کشف و گزارش انحرافات از استانداردهای حسابداری به سوی اطمینان بخشی به کیفیت گزارشگری مالی افزایش یافته است. بنابراین حسابرسی با کیفیت بالا علاوه بر اظهار نظر در مورد مطابقت رویه‌های حسابداری صاحبکار با استانداردهای حسابداری در مورد ارائه‌ی منصفانه گزارش‌های مالی شرکت نیز اظهار نظر می‌کند. (دیوفند و ژانگ، ۲۰۱۴)

تعریف دیگری که توسط محققین در خصوص کیفیت حسابرسی ارائه شده مربوط به پال مروس در سال ۱۹۸۸ می‌باشد. آن‌ها کیفیت حسابرسی را این‌گونه تعریف کرده‌اند: «ایجاد اطمینان از صورت‌های مالی کیفیت حسابرسی است و احتمال آن که صورت‌های مالی هیچ تحریف با اهمیتی نداشته باشد». در عمل این تعریف به عنوان نتیجه‌ی حسابرسی استفاده می‌شود.

تیتمن و ترومن در سال ۱۹۸۶ کیفیت حسابرسی را به عنوان صحت اطلاعاتی که حسابرس

به سرمایه‌گذار ارائه می‌دهد، تعریف کردند. دیوید سان و نثو در سال ۱۹۹۳ تعریف متفاوتی از کیفیت حسابرسی ارائه کردند «کیفیت حسابرسی به توانایی حسابرسی در کشف و رفع تحریف‌های با اهمیت و دستکاری در سود خالص گزارش شده مربوط می‌شود». در خصوص اندازه هم در پژوهش‌های دی آنجلو و ویلنبرگ مؤسسات را به ۲ دسته تقسیم کردند، ۸ مؤسسه‌ی بزرگ در زمان دی آنجلو و ۵ مؤسسه‌ی بزرگ در زمان ویلنبرگ و مؤسساتی که در زمره‌ی ۵ یا ۸ مؤسسه‌ی بزرگ نیستند، تقسیم‌بندی شدند. در پژوهش لوئیس هنوک در سال ۲۰۰۵ مشخص شد، مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر معمولاً خدمات بهتری را نسبت به مؤسسات کوچک‌تر ارائه دهند. اما مواردی هم یافت شد که مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر مشاوره‌ی بهتری را به صاحبکاران خود ارائه می‌دهند. (حساس یگانه و آذین‌فرد ۱۳۸۹).

دیان کونسو و همکاران (۲۰۲۰) طی پژوهشی به بررسی درآمدهای مؤسسات حسابرسی بزرگ پرداختند و به این نتیجه رسیدند که بخش زیادی از درآمدهای مؤسسات بزرگ از حوزه‌ی خدمات مشاوره‌ای و غیر اطمینان بخشی است و موجب می‌شود کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد. البته این موضوع با شرکت‌هایی ارتباط دارد که مؤسسات حسابرسی هم خدمات اطمینان بخشی ارائه می‌دهند و هم خدمات مشاوره‌ای. این در حالتی است که مؤسسات کوچک‌تر خدمات بهتری ارائه می‌دهند و باید تفکیک بین خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای حوزه‌ی مؤسسات خارج شود و توسط مؤسسات جداگانه‌ای انجام شود.

جاشوا و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی تغییرات مؤسسات حسابرسی و تاثیر آن بر کیفیت حسابرسی بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند مؤسسات بزرگ‌تر به دلیل ارتباطات با مشتریان خود تغییرات دوره‌ای حسابرس بر درآمد آن‌ها اثرگذار نمی‌باشد و این در شرایطی رخ می‌دهد که مؤسسات بزرگ‌تر با تغییر حسابرس کیفیت حسابرسی پایین‌تری ارائه می‌دهند.

کونربرگر و پلیزج (۲۰۱۹) طی پژوهشی بر اهمیت عقاید پیشین در زمینه‌ی سازگاری حسابرسان و مشتری پرداختند. آن‌ها پی بردند سازگاری بالا بین مشتری و حسابرس به طور کلی با راندمان بالا در فرآیند حسابرسی مشخص می‌شود و بدین معنی است که تلاش حسابرسی به طور موثر به کیفیت حسابرسی اثرگذار است. پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که بالاترین سازگاری بهترین نتیجه برای فرآیند حسابرسی را تضمین می‌کند. با این حال، از دیدگاه پیشین، سازگاری حسابرس و مشتری برای همه‌ی افراد حاضر نظیر سرمایه‌گذاران، شرکت مشتری و همچنین حسابرس در بازار شناخته شده است. مدل آن‌ها نشان می‌دهد که حسابرسان با سازگاری نامطلوب می‌توانند حسابرسی را با یک سازگاری مشخص‌تر بهبود بخشند. بنابراین، اگر دادرسی یا بررسی حسابرس مستقل نقشی نسبتاً متوسط داشته باشد، حسابرسانی با سازگاری نامطلوب بیشتر، انگیزه‌های قوی‌تری برای اعمال تلاش دارند و انتظار می‌رود کیفیت حسابرسی بالاتر و همچنین ارزش افزوده‌ی حسابرسی را تولید کنند.

ابدیا و همکاران (۲۰۱۹) طی پژوهشی به ورودی‌های مهم بر حسابرسی و تجزیه و تحلیل عوامل تعیین کننده بر کیفیت حسابرسی بر اساس شاخص‌های PCAOB و منافع حاصل از آن پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که ترکیب تیم حسابرسی مهم‌ترین عامل بر کیفیت حسابرسی است. پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد تقسیم کار بین کارکنان حسابرسی، مدیران حسابرسی و شرکا حسابرسی و تعامل بین تیم حسابرسی و مدیران ارشد حسابرسی که موجب گسترش روابط تجربی بین آن‌ها و بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود. همچنین آن‌ها پی بردند که بیش‌ترین زمان حسابرسی به تکمیل پرونده‌های حسابرسی جهت ارائه به بازرسان PCAOB می‌شود که خود نشان از افزایش کیفیت حسابرسی است زیرا موارد مورد ارزیابی بازرسان PCAOB خود نشان از ارتقای سطح کیفیت حسابرسی است.

اریک راپلی و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به تأثیر آشکار کردن مسائل مهم حسابرسی و حصول اطمینان حسابرسان بر تصمیمات سرمایه‌گذاران براساس الزامات PCAOB پرداختند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که یکی از مسائل مهم در بالابردن کیفیت حسابرسی الزام حسابرسان به ارائه‌ی گزارش مسائل با اهمیت حسابرسی است که چندی پیش توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام الزامی شده است. آن‌ها در پژوهش خود به این نتایج دست یافتند که الزام ارائه‌ی گزارش مسائل با اهمیت حسابرسی موجب می‌شود سرمایه‌گذاران نسبت به اطلاعات گزارش شده واکنش نشان دهند، لذا ارائه صحیح این گزارش و تاثیر اطلاعات مندرج در آن موجب می‌شود حسابرسان برای تهیه‌ی این گزارش حساسیت بیشتری به خرج دهند در نتیجه حسابرسی با کیفیت تری را انجام دهند.

مای دآو و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی به دنبال تاثیر افشای گزارش نقاط ضعف کنترل‌های داخلی در پی اجرای الزامات PCAOB بر کیفیت حسابرسی پرداختند. آن‌ها با استفاده از ارقام تعهدی غیر عادی و احتمال شناسایی ضعف‌های مادی کنترل داخلی به این نتایج دست یافتند که در صورتی حسابرسان مجبور به ارائه‌ی گزارش نقاط ضعف کنترل‌های داخلی باشند می‌بایست حسابرسی با کیفیت تری انجام دهند تا توانایی گزارش نقاط ضعف کنترل‌های داخلی را داشته باشند. این موضوع سبب می‌شود که شرکت‌ها نسبت به این موضوع حساس باشند و نسبت به استقرار کنترل‌های داخلی مناسب واکنش نشان دهند که این موضوع سبب کاهش ارقام تعهدی غیرعادی می‌شود و علاوه بر افزایش کیفیت حسابرسی موجب افزایش کیفیت گزارشگری مالی نیز می‌شود. کوردساجیا و ولتی (۲۰۱۸) در پژوهشی با استفاده از تحلیل بازار حسابرسی اقدام به بررسی ویژگی‌های ساختاری کیفیت حسابرسی و قیمت‌گذاری حسابرسی و بازار حسابرسی ایالات متحده پرداختند. آن‌ها در پژوهش خود با استفاده از مدل‌سازی ویژگی‌های ساختاری کیفیت حسابرسی، قیمت‌گذاری حسابرسی و بازار حسابرسی از ۱۳۸ منطقه بین سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۶ میلادی را

بررسی کردند. پژوهش آن‌ها ارتباط مثبت (منفی) بین تمرکز حسابرسی و کیفیت حسابرسی (قیمت‌گذاری حسابرسی) را نشان می‌دهد. با این حال، پیشرفت در کیفیت حسابرسی در بازارهای بزرگ، در خصوص موسساتی که تعداد بیشتری از مشتریان را دارند حتی در زمانی که تمرکز پایین است، کمتر است. با توجه به قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، تمرکز بیشتر منجر به رفاه هزینه‌های رقابتی (هزینه‌های حسابرسی پایین‌تر) به دلیل بهبود اقتصاد در مقیاس می‌شود. با این حال، این تنها زمانی است که بازارهای حسابرسی کوچک هستند. هنگامی که بازارها بزرگ و متمرکز هستند، تمرکز بیشتر بازار حسابرسی با هزینه‌های حسابرسی بالاتر (انحصاری) مرتبط است. این نشان می‌دهد که تجارت بین اقتصاد مقیاس و سلطه بر بازار است.

ری نولدز و فرنسیس (۲۰۰۱)، رابطه‌ی بین اندازه‌ی موسسه حسابرسی و گزارش مشروط حسابرسی به‌عنوان معیاری از استقلال حسابرسی مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج نشان می‌دهد که موسسات حسابرسی بزرگ در صدور گزارش مقبول بیشتر محتاط هستند.

چوی و همکاران (۲۰۱۰) با نمونه‌ای بزرگ از موسسات حسابرسی طی سال‌های ۲۰۰۰-۲۰۰۵ به بررسی رابطه‌ی اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی و کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی با کیفیت حسابرسی دارای ارتباط مثبت می‌باشد. علت این امر این است که موسسه‌ی حسابرسی بزرگ‌تر از نظر مالی وابستگی کمتری به یک صاحبکار خاص دارد. بنابراین بهتر می‌تواند در برابر فشارهای صاحبکار مبنی بر صدور گزارش جانبدارانه یا خلاف واقع مقاومت نماید.

ژو و همکاران (۲۰۱۳) با انجام تحقیقی در موسسات استرالیایی به این نتیجه رسیدند که چهار موسسه‌ی حسابرسی بزرگ در مقایسه با سایر موسسات حسابرسی، با صدور گزارش مشروط با بند ابهام در تداوم فعالیت به بحران مالی جهانی سریع‌تر نسبت واکنش نشان داده‌اند.

الستیر و همکاران (۲۰۱۱) به مطالعه‌ی این موضوع پرداختند که آیا می‌توان تفاوت کیفیت حسابرسی چهار مؤسسه‌ی بزرگ در مقابل چهار مؤسسه غیر بزرگ را به مشخصات صاحبکاران نسبت داد؟ در این بررسی از موضوعات کیفیت حسابرسی، اقلام تعهدی اختیاری، هزینه‌ی حقوق صاحبان سهام پیش‌بینی شده و صحت پیش‌بینی تحلیل‌گر استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که تفاوت در این موارد بین چهار مؤسسه‌ی بزرگ و چهار مؤسسه‌ی غیر بزرگ حسابرسان تا حد زیادی با خصوصیات صاحبکاران و به طور خاص با اندازه صاحبکار منطبق است.

جری و مایکل (۲۰۰۹) ارتباط حجم کاری بالا و کیفیت حسابرسی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد حجم کاری بالا، کیفیت حسابرسی بالایی را ایجاد می‌کند. آنان اشاره می‌کنند که اگرچه شواهد قابل قبولی مبنی بر بالا بودن کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر وجود دارد ولی این به این معنی نیست که ادعا کنیم در مؤسسات کوچک‌تر، کیفیت

حسابرسی پایین وجود دارد.

حساس یگانه و آذین فر (۱۳۸۹) رابطه‌ی بین کیفیت حسابرسی و اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی را از طریق اندازه‌ی حسابرس و خطا در گزارش تحریفات با اهمیت موجود در صورت‌های مالی صاحبکاران را مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج نشان می‌دهد، بین اندازه‌ی حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه‌ی معناداری وجود دارد. بدین معنا که مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردار هستند و در کشف تحریفات با اهمیت توانا تر هستند. نتایج پژوهش آن‌ها با پژوهش لام و چانگ (۱۹۹۱)، تات (۲۰۰۱) کیم و دیگران، (۲۰۰۳) لوئیس هنوک (۲۰۰۳) و باود و ویلکینز (۲۰۰۴) مطابقت دارد.

هشی و مظاهری فرد (۱۳۹۲) با بررسی رابطه‌ی بین اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی و کیفیت حسابرسی به این نتیجه دست یافتند که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر به دلیل داشتن نیروهای متخصص و امکانات بیشتر و اعتقاد به حفظ نام و برند مؤسسه و حفظ استقلال نسبت به مؤسسات کوچک‌تر خدمات حسابرسی بهتری ارائه می‌دهند.

اسدی و اشکانی (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی رابطه‌ی بین کیفیت مؤسسات حسابرسی و اظهار نظر حرفه‌ای حسابرسی و مدیریت سود برای ۲۰۷ شرکت از سال ۱۳۸۴ الی ۱۳۸۹ پرداختند. در پژوهش آن‌ها کیفیت مؤسسات حسابرسی از طریق کیفیت واقعی حسابرسی براساس نتایج بررسی‌های انجام گرفته توسط کارگروه کنترل کیفی جامعه‌ی حسابداران رسمی و نیز از طریق اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی که بر اساس درآمد بوده اندازه‌گیری شده است. یافته‌های پژوهش آن‌ها حاکی از آن است، که مدیریت سود به کیفیت حسابرسی بستگی ندارد لیکن ارتباط معنی‌داری بین اظهار نظر حسابرسی و مدیریت سود وجود دارد و با افزایش میزان مدیریت سود در شرکت‌ها احتمال دریافت اظهار نظر تعدیلی حسابرسی افزایش می‌یابد.

علوی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران پرداختند. نمونه‌ی پژوهش آن‌ها مشکل از ۱۴۲ مؤسسه حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران برای دوره‌ی زمانی ۱۳۸۷-۱۳۹۱ می‌باشد. در این پژوهش، شش فرضیه مورد آزمون قرار گرفته و به بررسی ارتباط بین تعداد شرکا، تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام، تعداد کارکنان حرفه‌ای، تعداد کارها، درآمد سالیانه و قدمت مؤسسه‌ی حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت مؤسسه حسابرسی پرداخته شده است. نتایج پژوهش، نشان می‌دهد رابطه‌ی مثبت و معنی‌دار بین متغیرهای کیفیت حسابرسی شامل تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام، تعداد کارکنان حرفه‌ای و قدمت مؤسسه‌ی حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی و رابطه‌ی منفی معنی‌دار میان متغیرهای تعداد شرکا و تعداد کارهای مؤسسه‌ی حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی است. همچنین بین درآمد سالیانه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی و امتیاز کنترل کیفیت مؤسسه‌ی

حسابرسی رابطه‌ی معنی‌دار وجود ندارد.

فخرالدین محمد رضایی و محمدرضا مهربان پور (۱۳۹۵) با بررسی نوع گزارش حسابرس و تعداد بندهای حسابرسی، اثر رتبه موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار به این نتیجه رسیدند که موسسات حسابرسی معتمد طبقه‌ی "اول" گزارشات مشروط بیشتری نسبت به موسسات حسابرسی معتمد سایر طبقات صادر نمی‌کنند. اما، یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که تعداد بندهای گزارش حسابرسی برای حساب‌رسان معتمد طبقه "اول" نسبت به حساب‌رسان سایر طبقات بیشتر است.

نیکبخت و خوشورو (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) پرداختند و نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد که بیش‌ترین تأثیر بر کیفیت حسابرسی، از شاخص‌های میانگین سوابق کاری، تخصص و تجربه‌ی صنعت، زمان‌بندی و ساعات کار شرکا، مدیران و بازیبنی‌های کیفی به نسبت کل کار حسابرسی، شاخص‌های مرتبط با استقلال و رعایت آن شاخص‌ها، انتشار مجدد صورت‌های مالی و تأثیر آن بر بازار، حجم کار شرکا و کارکنان و جابه‌جایی مکرر شرکا و مدیران ارشد مؤسسه نشأت می‌گیرد. این ۸ شاخص در مجموع نزدیک به ۸۰ درصد از درصد تجمعی شاخص‌های مطالعه‌ی کنونی را به خود اختصاص می‌دهند.

محمد رضائی و یعقوب نژاد (۱۳۹۶) در پژوهشی اقدام به نقد نظری و روش پژوهش‌های داخلی پیشین براساس نظریه‌ی اندازه‌ی مؤسسه حسابرسی بین سال‌های ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۴ نمودند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که سازمان حسابرسی فاقد اکثر ویژگی‌های حسابرس بزرگ طبق نظریه‌ی اندازه مؤسسه حسابرسی است. همچنین، نقد روش پژوهش نشان می‌دهد که مشکل انتخاب درون‌زای حسابرس توسط پژوهشگران ایرانی کنترل نشده است. متغیر درون‌زا متغیری است که حداقل از یک متغیر دیگر در مدل یا الگوی طراحی شده اثر می‌پذیرد. زمانی که متغیر مستقل درون‌زا باشد، مشکلات عمده‌ای از لحاظ آماری در برآورد مدل ایجاد می‌کند. پژوهش آن‌ها برای رفع مشکل نظری پژوهش‌های این حوزه در ایران، دو نظریه‌ی متناقض "فشار حق الزحمه‌ی حسابرسی" و "حسابرسی شونده و حسابرسی‌کننده‌ی دولتی" را مطرح می‌کند.

۳- فرضیه‌های پژوهش

پژوهش حاضر در نظر دارد تا عوامل مؤثر بر درآمد موسسات حسابرسی را به عنوان معیاری برای اندازه‌ی موسسات حسابرسی را بررسی کند. لذا با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش فرضیات زیر طرح و مورد آزمون قرار می‌گیرند.

فرضیه‌ی اول: رابطه‌ی معنی‌داری بین امتیاز کنترل کیفیت با درآمد موسسات وجود دارد.

فرضیه‌ی دوم: رابطه‌ی معنی‌داری بین تعداد حسابداران رسمی در استخدام موسسات با درآمد

تبیین عوامل موثر بر اندازه‌ی موسسات حسابرسی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

موسسات وجود دارد.

فرضیه‌ی سوم: رابطه‌ی معنی‌داری بین رتبه‌بندی‌های سازمان بورس و اوراق بهادار با درآمد موسسات وجود دارد.

فرضیه‌ی چهارم: رابطه‌ی معنی‌داری بین تعداد شرکای حسابرسی با درآمد موسسات وجود دارد. با توجه به مفروضات پژوهش برای هر یک از طبقه‌بندی‌های موسسات براساس اندازه‌ی مدل پژوهش به شرح زیر تبیین می‌شود:

$$\alpha_1 \text{nup}_{it} + \alpha_2 \text{rse}_{it} + \alpha_3 \text{n CPA}_{it} + \alpha_4 \text{sqc}_{it} + \varepsilon + \text{inc}_{it} = \alpha$$

inc = میزان درآمد موسسه حسابرسی I در دوره‌ی T

$\alpha_1 \text{nup}_{it}$ = تعداد شرکای موسسه حسابرسی I در دوره‌ی T

$\alpha_2 \text{rse}_{it}$ = رتبه‌ی بورسی موسسه حسابرسی I در دوره‌ی T

$\alpha_3 \text{n CPA}_{it}$ = تعداد حسابداران رسمی شاغل در موسسه حسابرسی I در دوره‌ی T

$\alpha_4 \text{sqc}_{it}$ = امتیاز کنترل کیفیت موسسه حسابرسی I در دوره‌ی T

ε = میزان خطای مدل

۴- متغیرهای پژوهش

۴-۱- متغیر وابسته:

اندازه‌ی موسسات حسابرسی: در این پژوهش اندازه‌ی موسسات حسابرسی در قالب چهار نوع و به صورت خیلی بزرگ، بزرگ، متوسط و کوچک تعیین می‌شود. اندازه‌ی موسسات از طریق میزان درآمد موسسات حسابرسی تعیین می‌شود. مبلغ درآمد موسسات براساس انحراف چارکی محاسبه شده است. به عبارتی موسسات حسابرسی براساس میزان درآمد از خیلی بزرگ به کوچک تقسیم‌بندی می‌شود. که به عنوان متغیر وابسته تعیین می‌شود.

۴-۲- متغیرهای مستقل:

۱- امتیاز کنترل کیفیت: در این پژوهش امتیاز کسب شده‌ی کنترل کیفیت که هر سال بعد از رسیدگی و تکمیل چک لیست‌های مربوطه توسط کارگروه کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی تعیین می‌شود. امتیاز کنترل کیفیت از بالاترین امتیاز عدد ۴ و پایین‌ترین امتیاز عدد ۱ را خود اختصاص داده است.

۲- تعداد حسابداران رسمی شاغل در موسسات: در این پژوهش تعداد حسابداران رسمی شاغل در موسسات بر اساس تعداد آن‌ها در آخرین سال تحقیق که سال ۱۳۹۷ می‌باشد تعیین می‌شود.

۳- تعداد شرکا موسسات حسابرسی: تعداد افرادی که به عنوان شرکا در هر موسسه‌ی

حسابرسی در طول سال‌های فعالیت حضور داشته‌اند.

۴- **رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار:** رتبه‌بندی که توسط سازمان بورس و اوراق بهادار هر ساله بر اساس امتیازات کسب شده از چک لیست رعایت قوانین موسسات معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تعیین و ابلاغ می‌شود. رتبه‌بندی موسسات معتمد بورس از بالاترین رتبه عدد ۴ و به پایین‌ترین رتبه عدد ۱ و به موسساتی که معتمد بورس نیستند عدد صفر اختصاص داده شده است.

۱- روش پژوهش

این پژوهش، از دیدگاه تقسیم‌بندی پژوهش‌ها بر حسب هدف، پژوهشی کاربردی است، و بر اساس چگونگی جمع‌آوری داده‌ها، این پژوهش توصیفی (غیر آزمایشی) است. با توجه به دسته‌بندی‌های مختلف پژوهش‌های توصیفی، پژوهش حاضر از نوع همبستگی خواهد بود. همچنین در این پژوهش به بررسی رابطه‌ی علت و معلولی امتیاز کنترل کیفیت با رتبه بندی موسسات حسابرسی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار نیز پرداخته می‌شود که برای محاسبه آن از آزمون علیت گرنجر استفاده شده است.

۲- جامعه و نمونه‌ی آماری

جامعه‌ی آماری این پژوهش داده‌های مربوط به همه‌ی موسسات عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران شامل میزان درآمد، تعداد حسابداران رسمی در استخدام، تعداد شرکای موسسات حسابرسی، امتیاز کنترل کیفیت توسط جامعه حسابداران رسمی ایران و رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار می‌باشد.

بازه‌ی زمانی تحقیق حاضر از سال ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۷ می‌باشد. قلمرو مکانی تحقیق نیز کشور ایران و شامل تعداد ۲۵۹ موسسه عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران می‌باشند که تعداد ۲۵ موسسه به دلیل نبود امتیاز کنترل کیفیت و اطلاعات شرکا و مدیران موسسات از جامعه حذف و مابقی به تعداد ۲۲۹ نمونه مورد ارزیابی قرار گرفته است. دلیل این که نمونه از سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۷ استفاده شده است تغییرات ساختاری موسسات و جامعه‌ی حسابداران رسمی و دسترسی به اطلاعات درخواستی می‌باشد. تعداد نمونه‌ها باید شامل شرایط زیر باشند:

۱- موسسات عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران باشند.

۲- موسسات دارای امتیاز کنترل کیفیت باشند.

۳- موسسات دارای اطلاعات لازم در فرضیه‌ها باشند.

۴- موسسات در همه‌ی ۷ سال انجام پژوهش وجود داشته باشند.

با توجه به این که تعدادی از موسسات در چند ساله‌ی اخیر با یکدیگر ادغام شده‌اند اطلاعات درآمدی و تعداد کارهای آن‌ها با یکدیگر جمع شده است.

تبیین عوامل موثر بر اندازه‌ی موسسات حسابرسی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

دسته‌بندی موسسات و همچنین بالاترین، میانگین و پایین‌ترین درآمد موسسات در دسته‌بندی انجام شده به شرح جدول زیر می‌باشد:

جدول شماره‌ی (۱) آمار توصیفی مربوط به دسته‌بندی موسسات

دسته‌بندی موسسات	تعداد موسسات	جمع کل درآمد دسته موسسات میلیون ریال	بالاترین میلیون ریال	میانگین میلیون ریال	پایین‌ترین میلیون ریال
خیلی بزرگ	۹	۱,۷۵۵,۰۰۰	۵۵۱,۷۱۹	۱۹۵,۰۰۰	۱۱۰,۲۸۵
بزرگ	۲۹	۱,۷۲۷,۰۰۰	۱۰۷,۹۵۹	۵۹,۵۰۰	۳۶,۸۰۶
متوسط	۶۲	۱,۷۰۸,۰۰۰	۳۵,۴۳۰	۲۷,۵۰۰	۱۹,۹۲۴
کوچک	۱۲۹	۱,۶۳۴,۰۰۰	۱۹,۴۴۵	۱۲,۰۰۰	۱۰
جمع کل	۲۲۹	۶,۸۲۴,۰۰۰			

روش و ابزار جمع‌آوری و آماده‌سازی داده‌ها

برای گردآوری اطلاعات، از طریق مکاتبات انجام شده با جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران اطلاعات موسسات حسابرسی شامل درآمدهای طی سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۷ و تعداد حسابداران رسمی در استخدام و تعداد شرکا بدون ذکر نام موسسات دریافت شده است. رتبه‌ی بورسی موسسات از طریق سایت سازمان بورس و اوراق بهادار تهران دریافت شده است. سپس با روش کتابخانه‌ای مطالب مربوط به پیشینه‌ی پژوهش و تعریف فرضیه‌ها اقدام شد. با توجه به ماهیت پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده‌ها در دو مرحله‌ی مجزا اقدام شده است. در مرحله‌ی نخست با کمک فنون آمار توصیفی به توصیف وضعیت عمومی توزیع جامعه مورد بررسی با شاخص‌های چندک‌ها، میانگین، میانه، انحراف معیار و سایر شاخص‌های مرتبط پرداخته و در مرحله‌ی بعد ابتدا به بررسی وضعیت نرمال بودن جامعه مورد بررسی شده است. در نهایت با کمک فنون آمار استنباطی تحلیل واریانس، آزمون مقایسه زوجی، ضریب همبستگی و رگرسیون به آزمون فرضیه‌ها پرداخته، به نحوی که نتایج قابل تعمیم به کل جامعه مورد بررسی باشد. برای پردازش و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزارهای EXCEL و Eviews استفاده شده است.

بررسی نرمال بودن متغیر وابسته پژوهش:

توزیع نرمال یکی از مهم‌ترین توزیع‌ها در علم احتمال و تحلیل‌های آماری است. آزمون‌های آمار پارامتریک زمانی به کار می‌روند که متغیرها کمی و توزیع داده‌ها نرمال باشد. در پژوهش حاضر میزان درآمد موسسات براساس اندازه‌ی آن‌ها به عنوان متغیر وابسته تعیین می‌شود. برای نرمال بودن

متغیر وابسته از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده شده است. با توجه به این آزمون H_0 توزیع داده‌ها نرمال است و H_1 توزیع داده‌ها نرمال نیست. با توجه به آزمون کولموگروف-اسمیرنوف در صورتی که سطح معنی داری بالاتر از ۵٪ باشد توزیع داده‌ها نرمال یا نزدیک به نرمال است. با توجه به این که سطح معنی داری آزمون کولموگروف-اسمیرنوف بالای ۵٪ برای هر ۴ طبقه موسسه محاسبه شده است نشان می‌دهد که فرض H_0 تأیید می‌شود و متغیر وابسته نرمال می‌باشند.

جدول شماره‌ی (۲) آمار توصیفی مربوط به متغیرها برای کل موسسات: ۱۳۹۷-۱۳۹۱

رتبه جامعه	تعداد حسابداران رسمی	رتبه بورسی	تعداد شرکا
میانگین	۱,۰۵۹	۰,۹۰۷	۴,۴۷۵
میانه	۱	۱	۴
بالاترین	۲۹	۴	۲۴
پایین ترین	۰	۰	۲
انحراف معیار	۲,۱۹۶۸	۱,۴۳۴	۱,۸۶۹۳
ضریب چولگی	۸,۲۹۴	۱,۱۵۵۴	۶,۹۸۲۹
ضریب کشیدگی	۳,۲۴۲۷	۲,۶۹۷	۵۸,۶۵

جدول شماره‌ی (۳) ماتریس عدم همخطی بین متغیرهای پژوهش

رتبه جامعه	درآمد	تعداد شرکا	رتبه بورسی	تعداد CPA
درآمد	۱			
تعداد شرکا	۰/۲۹۳	۱		
رتبه بورسی	۰/۲۷۲	۰/۱۸۱	۱	
تعداد CPA	۰/۲۴۲	۰/۲۲۱	۰/۱۷۰	۱
رتبه‌ی جامعه	۰/۲۲۷	۰/۱۳۵	۰/۲۲۳	۰/۲۴۴

هم خطی به معنای وجود رابطه‌ی خطی بین متغیرهای مستقل است یکی از راه‌های شناسایی رابطه همخطی یا عدم همخطی، بررسی رابطه‌ی همبستگی بین متغیرهای مستقل می‌باشد در صورتی که همبستگی بین متغیرهای مستقل شدید نباشد مشکل هم خطی پیش نمی‌آید. در مطالعه‌ی حاضر برای بررسی رابطه‌ی هم خطی از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شد نتایج نشان داد در همه‌ی متغیرهای مستقل میزان همبستگی بین متغیرها ضعیف است (کمتر از ۰/۳) و این مسئله نشان‌دهنده‌ی عدم هم خطی بین متغیرهای مستقل است.

جدول شماره (۴) - جدول آماری موسسات به شرح زیر است:

متغیر وابسته: اندازه‌ی موسسات حسابرسی (میزان درآمد موسسات حسابرسی)

کل موسسات							متغیرها
تعداد	احتمال	درصد خطا	آماره t	ضریب تعیین- r^2	فیشر-f	دوربین واتسون-dw	
۲۲۹	۰.۰۰۰۰	۰.۰۳۲۰	۶.۸۹	۰.۴۷	۱۳۲.۳۵	۱.۷۴	رتبه‌ی جامعه
	۰.۰۰۰۰	۰.۰۱۸۱	۶.۱۱۴				تعداد حسابداران رسمی در استخدام
	۰.۰۰۲۷	۰.۰۱۷۰	۱۳.۹۱				رتبه‌ی بورسی
	۰.۰۰۰۰	۰.۰۱۳۷	۳.۰۱				تعداد شرکا
موسسات خیلی بزرگ							متغیرها
تعداد	احتمال	درصد خطا	آماره t	ضریب تعیین- r^2	فیشر-f	دوربین واتسون-dw	
۹	۰.۳۳۹۶	۰.۰۳۷۸	۰.۹۶	۰.۶۷	۳۰.۹۶	۱.۸۷	رتبه‌ی جامعه
	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۱۸	۱۴.۶۳				تعداد حسابداران رسمی در استخدام
	۰.۲۴۷۸	۰.۰۱۸۳	۱.۱۶				رتبه‌ی بورسی
	۰.۰۲۵۳	۰.۰۰۳۲	۲.۲۶				تعداد شرکا
موسسات بزرگ							متغیرها
تعداد	احتمال	درصد خطا	آماره t	ضریب تعیین- r^2	فیشر-f	دوربین واتسون-dw	
۲۹	۰.۲۰۱۸	۰.۰۱۱۰	۱.۲۸	۰.۴۶	۳۷.۸۷	۱.۷۱	رتبه‌ی جامعه
	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۵۹	۶.۶۱				تعداد حسابداران رسمی در استخدام
	۰.۰۰۵۱	۰.۰۰۵۴	۲.۸۲				رتبه‌ی بورسی
	۰.۰۴۸۲	۰.۰۰۶۹	۱.۹۸				تعداد شرکا
موسسات متوسط							متغیرها
تعداد	احتمال	درصد خطا	آماره t	ضریب تعیین- r^2	فیشر-f	دوربین واتسون-dw	
۶۲	۰.۱۸۹۱	۰.۰۰۸۳	۱.۳۲	۰.۴۷	۲۸.۷۷۳	۱.۸۹	رتبه‌ی جامعه
	۰.۳۳۹۲	۰.۰۰۹۲	۰.۹۶				تعداد حسابداران رسمی در استخدام
	۰.۰۰۸۴	۰.۰۰۸۵	-۲.۶۶				رتبه‌ی بورسی
	۰.۰۰۸۲	۰.۰۰۳۷	۲.۶۷				تعداد شرکا
موسسات کوچک							متغیرها
تعداد	احتمال	درصد خطا	آماره t	ضریب تعیین- r^2	فیشر-f	دوربین واتسون-dw	
۱۰۰	۰.۱۸۷۱	۰.۰۳۶۷	۱.۳۲	۰.۱۱	۶.۲۹	۱.۷۳	رتبه‌ی جامعه
	۰.۶۵۶۷	۰.۰۴۵۶	۰.۴۴				تعداد حسابداران رسمی در استخدام
	۰.۰۰۵۳	۰.۰۳۲۲	۲.۸۱				رتبه‌ی بورسی
	۰.۰۹۵۱	۰.۰۷۴۲	۱.۶۷				تعداد شرکا

خلاصه‌ی یافته‌های پژوهش

نتایج آزمون فرض اول:

رابطه‌ی معنی‌داری بین امتیاز کنترل کیفیت با درآمد موسسات وجود دارد. بر اساس نتایج به‌دست آمده از آزمون فرضیه‌ی اول طبق جدول (۲) از آنجایی که احتمال آماره‌ی t برابر است با $۶/۸۹$ در سطح آلفای ۵ صدم برای همه‌ی متغیرها در سنجش کل موسسات معنادار است همچنین با توجه به جهت رابطه می‌توان گفت بین اندازه‌ی موسسات حسابرسی جامعه‌ی حسابداران رسمی با کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد و فرض فوق پذیرفته می‌شود. همچنین میزان R^2 تعدیل شده برابر با $۰/۴۷$ باشد این میزان R^2 بیانگر این است که $۶۲/۱$ درصد از تغییرات مربوط کیفیت حسابرسی شرکت توسط متغیرهای داخل مدل تبیین شود در مجموع کل مدل با میزان f $۵۵/۰۷$ در سطح آلفای ۵ صدم معنادار است. در ضمن آماره‌ی دوربین واتسون برابر با $۱/۷۴$ می‌باشد و بیانگر عدم وجود خودهمبستگی بین اجزای اخلاص می‌باشد.

به عبارتی در مجموعه‌ی کل موسسات هرچقدر امتیاز کنترل کیفیت بالا باشد بر سطح درآمد موسسات تاثیرگذار است و موجب بزرگ شدن موسسات و درآمد موسسات می‌شود. نتایج این فرض با نتایج پژوهش علوی و همکاران همراستا نیست. به این دلیل که نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد رابطه‌ی معنی‌داری بین درآمد موسسات و کیفیت حسابرسی وجود ندارد. ولی نتایج تحقیق با نتایج تحقیق لوئیس هونک، چوی و همکاران، لای و همکاران، باود و ویلیکنز و هشی و مظاهری فرد همراستا است.

همچنین بر اساس نتایج به‌دست آمده به تفکیک برای هر یک از سطوح موسسات با در نظر گرفتن سطح موسسات خیلی بزرگ، بزرگ، متوسط و کوچک نشان می‌دهد رابطه‌ی معنی‌داری بین درآمد موسسات و کیفیت حسابرسی وجود ندارد. نتایج این فرض با لحاظ نمودن ۴ طبقه‌ی موسسات از خیلی بزرگ به کوچک همراستا با نتایج تحقیق علوی و همکاران می‌باشد.

نتایج آزمون فرض دوم:

رابطه‌ی معنی‌داری بین تعداد حسابداران رسمی در استخدام موسسات با درآمد موسسات وجود دارد. بر اساس نتایج به‌دست آمده از آزمون فرضیه‌ی اول طبق جدول (۲) از آنجایی که احتمال آماره‌ی t برابر است با $۶,۱۱۴$ در سطح آلفای ۵ صدم برای همه‌ی متغیرها در سنجش کل موسسات معنادار است همچنین با توجه به جهت رابطه می‌توان گفت بین تعداد حسابداران رسمی در استخدام با درآمد موسسات رابطه وجود دارد و فرض فوق پذیرفته می‌شود. همچنین میزان R^2 تعدیل شده برابر با $۰/۴۷$ باشد این میزان R^2 بیانگر این است که $۶۲/۱$ درصد از تغییرات مربوط کیفیت حسابرسی شرکت توسط متغیرهای داخل مدل تبیین شود در مجموع کل مدل با میزان f $۵۵/۰۷$ در سطح آلفای ۵ صدم معنادار است. در ضمن آماره‌ی دوربین واتسون برابر با $۱/۷۴$ می‌باشد و بیانگر عدم وجود خودهمبستگی بین اجزای اخلاص می‌باشد.

تبیین عوامل موثر بر اندازه‌ی موسسات حسابرسی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

به عبارتی در مجموعه‌ی کل موسسات هرچقدر تعداد حسابداران رسمی در استخدام زیادتر باشد درآمد موسسات بالاتر رفته و موسسات بزرگ‌تر می‌شوند. به عبارتی بالاتر بودن تعداد حسابداران رسمی در استخدام نشان دهنده کیفیت بالاتر موسسات بوده که کیفیت بالاتر با توجه به فرضیه‌ی اول موجب رشد درآمدی موسسات می‌شود.

همچنین بر اساس نتایج بدست آمده به تفکیک برای هر یک از سطوح موسسات با در نظر گرفتن سطح موسسات خیلی بزرگ، بزرگ، متوسط و کوچک نشان می‌دهد بالاتر بودن تعداد حسابداران رسمی در موسسات خیلی بزرگ با آماره‌ی t برابر با $14/63$ و ضریب تعیین R^2 به میزان 65% و برای موسسات بزرگ با آماره t برابر $6/61$ و ضریب تعیین R^2 به میزان 44% بر میزان درآمد این گونه موسسات تاثیر گذار و رابطه‌ی مثبتی با درآمد آن‌ها دارد. با توجه به بالاتر بودن آماره t در متغیر تعداد حسابداران رسمی در استخدام نسبت به سایر متغیرها تاثیر گذاری بیش‌تری بر درآمد موسسات بزرگ و خیلی بزرگ دارد. همچنین نتایج پژوهش نشان می‌دهد بالاتر بودن تعداد حسابداران رسمی در موسسات متوسط و کوچک بر میزان درآمد این گونه موسسات تاثیری ندارد و هیچ گونه رابطه‌ای ندارد. نتایج آزمون فرضیه سوم:

رابطه‌ی معنی داری بین رتبه‌بندی‌های سازمان بورس و اوراق بهادار با درآمد موسسات وجود دارد. بر اساس نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌ی اول طبق جدول (۲) از آنجایی که احتمال آماره‌ی t برابر است با $13/91$ در سطح آلفای 5% صدم برای همه‌ی متغیرها در سنجش کل موسسات معنادار است همچنین با توجه به جهت رابطه می‌توان گفت بین رتبه‌بندی‌های سازمان بورس و اوراق بهادار با درآمد موسسات رابطه وجود دارد و فرض فوق پذیرفته می‌شود. همچنین میزان R^2 تعدیل شده برابر با $0/47$ باشد این میزان R^2 بیانگر این است که $62/1\%$ درصد از تغییرات مربوط کیفیت حسابرسی شرکت توسط متغیرهای داخل مدل تبیین شود در مجموع کل مدل با میزان f $55/07$ در سطح آلفای 5% صدم معنادار است. در ضمن آماره‌ی دوربین واتسون برابر با $1/74$ می‌باشد و بیانگر عدم وجود خودهمبستگی بین اجزای اخلال می‌باشد.

به عبارتی رتبه‌بندی بالاتر موسسات معتمد بورس بر رشد درآمدی آن‌ها تاثیر گذار است. علت افزایش درآمد موسسات معتمد بورس و اوراق بهادار تهران نسبت به سایر موسسات وجود بازار کار بیشتر و سهم بیشتر از بازار کار حسابرسی می‌باشد. بنابراین موسسات معتمد بورس و اوراق بهادار تهران دارای درآمد بیشتر می‌باشند.

همچنین بر اساس نتایج بدست آمده به تفکیک برای هر یک از سطوح موسسات با در نظر گرفتن سطح موسسات خیلی بزرگ، بزرگ، متوسط و کوچک نشان می‌دهد رتبه‌بندی‌های سازمان بورس و اوراق بهادار در موسسات بزرگ با آماره‌ی t برابر با $2/82$ و ضریب تعیین R^2 به میزان 46% و برای موسسات متوسط با آماره t برابر با $2/66$ و ضریب تعیین R^2 به میزان 45% و برای موسسات کوچک

با آماره‌ی t برابر با $2/81$ و ضریب تعیین R^2 به میزان $8/$ بر میزان درآمد این گونه موسسات تاثیر گذار و رابطه مثبتی با درآمد آن‌ها دارد. با توجه به بالاتر بودن آماره‌ی t در متغیر رتبه‌ی بورسی موسسات معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران نسبت به سایر متغیرها تاثیر گذاری بیشتری دارد. شایان ذکر است رابطه‌ی فوق برای موسسات متوسط منفی بوده است. به عبارتی اگرچه رابطه‌ی معنی داری بین رتبه‌بندی‌های سازمان بورس و اوراق بهادار با درآمد موسسات توسط وجود دارد لیکن این رابطه‌ی منفی می‌باشد. یعنی موسسات متوسط معتمد بورس درآمد کمتری دارند. علت این موضوع تعداد زیاد موسسات رده متوسط به عنوان موسسات معتمد بورس می‌باشد.

نتایج آزمون فرضیه‌ی چهارم:

رابطه‌ی معنی داری بین تعداد شرکای حسابرسی با درآمد موسسات وجود دارد. براساس نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه‌ی اول طبق جدول (۲) از آن جایی که احتمال آماره‌ی t برابر است با $3/1$ در سطح آلفای ۵ صدم برای همه‌ی متغیرها در سنجش کل موسسات معنادار است همچنین با توجه به جهت رابطه می‌توان گفت بین تعداد شرکای حسابرسی با درآمد موسسات رابطه وجود دارد و فرض فوق پذیرفته می‌شود. همچنین میران R^2 تعدیل شده برابر با $0/47$ باشد این میزان R^2 بیانگر این است که $62/1$ درصد از تغییرات مربوط کیفیت حسابرسی شرکت توسط متغیرهای داخل مدل تبیین شود در مجموع کل مدل با میزان f $55/07$ در سطح آلفای ۵ صدم معنادار است. در ضمن آماره‌ی دورین واتسون برابر با $1/74$ می‌باشد و بیانگر عدم وجود خودهمبستگی بین اجزای اخلال می‌باشد. به عبارتی تعداد شرکای بیشتر در موسسات موجب افزایش درآمد موسسات می‌شود. علت افزایش درآمد موسسات حسابرسی که شرکای بیشتری دارند ناشی از بزرگی موسسات است.

همچنین بر اساس نتایج به دست آمده به تفکیک برای هر یک از سطوح موسسات با در نظر گرفتن سطح موسسات خیلی بزرگ، بزرگ، متوسط و کوچک نشان می‌دهد تعداد شرکای بیشتر در موسسات خیلی بزرگ با آماره‌ی t برابر با $2/26$ و ضریب تعیین R^2 میزان $65/$ و برای موسسات بزرگ با آماره t برابر با $1/98$ و ضریب تعیین R^2 میزان $44/$ و برای موسسات متوسط با آماره‌ی t برابر با $2/68$ و ضریب تعیین R^2 میزان $45/$ بر میزان درآمد این گونه موسسات تاثیر گذار و رابطه‌ی مثبتی با درآمد آن‌ها دارد. به عبارت دیگر تعداد شرکای بالاتر در موسسات خیلی بزرگ، بزرگ و متوسط موجب رشد بیشتر درآمدها می‌شود.

بر اساس نتایج آزمون فرضیه‌ی چهارم رابطه‌ی معنی داری بین تعداد شرکا در موسسات حسابرسی کوچک با درآمد آن موسسات وجود ندارد.

آزمون علیت گرنجر

فرض بر این است که رتبه بورسی موسسات علت رتبه کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی نیست،

تبیین عوامل موثر بر اندازه‌ی موسسات حسابرسی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

اگر مقدار احتمال f کوچک‌تر از ۵ صدم باشد در این صورت فرضیه فوق رد می‌شود. این بدان معنی است که رتبه‌ی بورسی موسسات علت رتبه‌ی کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی است. با توجه به این که در این تحقیق به بررسی رابطه‌ی علت و معلولی امتیاز کنترل کیفیت با رتبه‌بندی موسسات حسابرسی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار نیز پرداخته شده، نتایج آزمون گرنجر به شرح زیر تبیین شده است:

جدول شماره ۵) - نتایج آزمون علیت گرنجر

نتیجه	احتمال	فیشر - f	فرضیه علیت
رد	۰,۰۰۲۹	۸,۹۳۳۸	رتبه‌ی بورسی علت رتبه کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی نیست
تائید	۱,۰۰	-۷۶۶,۰۸	رتبه‌ی کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی علت رتبه بورسی نیست

با توجه به جدول بالا مشخص شده است که امتیاز کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی علت رتبه بندی موسسات حسابرسی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار تهران است. به عبارتی علت این که موسسات حسابرسی از کیفیت بالاتری برخوردارند این است که موقعیت خود را در سازمان بورس حفظ کنند. به عبارت دیگر با توجه به این که طبق دستورالعمل موسسات معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران موسسات برای ارائه‌ی خدمات اطمینان بخشی به شرکت‌های بورسی باید از امتیاز متناسب برخوردار باشند (شرکت‌های بورسی بزرگ‌تر از لحاظ میزان سرمایه ثبت شده باید حساب‌رسان خود را از موسسات درجه یک انتخاب کنند) این موضوع سبب می‌گردد موسسات امتیاز کنترل کیفیت خود را در سطح مناسبی حفظ کنند تا از امتیاز انجام حسابرسی شرکت‌های بورسی بزرگ‌تر برخوردار باشند.

خلاصه‌ی نتایج

با توجه به آزمون‌های هر یک از فرضیه‌های تحقیق مشخص شده روابط زیر در خصوص متغیرهای تحقیق در بین هر یک از سطوح موسسات برقرار است:

جدول شماره ۶) - خلاصه نتایج پژوهش

رده بندی موسسات از لحاظ اندازه					عنوان متغیرهای پژوهش
کوچک	متوسط	بزرگ	خیلی بزرگ	کل	
-	-	-	-	*	رتبه‌ی کنترل کیفیت در جامعه‌ی حسابداران رسمی
-	-	*	*	*	تعداد حسابداران رسمی در استخدام
*	-*	*	-	*	رتبه‌ی موسسات در سازمان بورس
-	*	*	*	*	تعداد شرکا موسسات

*: وجود رابطه‌ی مثبت و قبول فرضیه

*- وجود رابطه‌ی منفی و قبول فرضیه

-: نبود رابطه و رد فرضیه

نتایج پژوهش نشان می‌دهد که در کل بالاتر بودن رتبه‌ی کنترل کیفیت موسسات بر درآمد آن‌ها تاثیر گذار است. کیفیت بالاتر کارهای حسابرسی موجب افزایش سطح درآمدی موسسات می‌شود. به این دلیل که صاحبکاران به دنبال موسساتی هستند که گزارشات با کیفیت تر ارائه دهند. گزارشات با کیفیت تر به این معنا نیست که گزارش‌های حساب‌برسان مستقل تعداد بندهای حسابرسی زیادتری داشته باشد، بلکه به این معناست که گزارش‌های حسابرسی اطمینان معقول برای استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی فراهم کند و نقاط ضعف کنترل‌های داخلی را در قالب نامه مدیریت به اطلاع مدیریت برساند.

وجود تعداد بالاتر حسابدار رسمی در استخدام موجب افزایش کیفیت کارهای حسابرسی و در نتیجه افزایش سطح درآمدی موسسات می‌شود. با توجه به این که تعداد حسابداران رسمی در موسسات متوسط و کوچک نسبت به موسسات بزرگ‌تر کمتر است سبب می‌گردد این گونه موسسات در انجام کارهای حسابرسی بزرگ ناتوان بوده و بازار کار خود را از دست بدهند. با توجه به این که اخیراً شاهد افزایش چشمگیر ادغام موسسات بزرگ حسابرسی در جهان و نیز در ایران بوده‌ایم شاید به دلیل افزایش سهم بیش‌تر موسسات کوچک و متوسط از بازار باشد که به سمت ادغام گام برداشته‌اند تا از این طریق تعداد کم حسابداران رسمی تحت استخدام را کاهش دهند. تعداد بالاتر حسابداران رسمی در استخدام موجب می‌شود بنیه‌ی موسسات در انجام حسابرسی‌های با کیفیت تر و سریع‌تر که رضایت جامعه را ارتقا می‌بخشد، قوی‌تر شود. این موضوع نیز به مراتب سبب افزایش سطح درآمد موسسات می‌شود.

بزرگی موسسات حسابرسی موجب می‌شود، امکان ارائه‌ی خدمات ویژه‌ی تخصصی و سودآوری بیشتر فراهم شود و می‌توان با ادغام موسسات حسابرسی و تجمع متخصصین حرفه در مؤسسات ادغام شونده، امکان ارائه‌ی خدمات تخصصی، جذب فرصت‌های بیشتر و کسب مشتریان جدید بیشتر شده که در واقع کسب درآمد بیشتر را به دنبال خواهد داشت. تغییر در نگرش خدمات حرفه‌ای در محدوده‌های فراتر از جغرافیای مؤسسات حسابرسی باعث ایجاد ارتباط به موسسات بین‌المللی و دسترسی بیشتر آن‌ها به بازارهای جهانی و در نتیجه درآمد بالاتر خواهد شد. لیکن متأسفانه با توجه به شرایط تحریم این موضوع فعال در ایران ساکت و غیر فعال است.

رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران در رده‌بندی موسسات معتمد نشان از آن است که موسسات فرصت جذب سهم بیشتر از حسابرسی شرکت‌های بورسی را دارند. طبقه‌بندی موسسات معتمد بر اساس رتبه امتیازی اعلامی از سوی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران ملاک ارجاع حسابرسی شرکت‌های بزرگ بورسی است، از این رو موسسات سعی در حفظ و ارتقای جایگاه

خود در سازمان بورس هستند. این طبقه‌بندی شرایطی را برای موسسات فراهم می‌کند که سهم درآمد خود را از شرکت‌های بورسی ارتقا بخشند.

تعداد شرکا بالاتر نشان از بزرگی موسسات است. موسسات حسابرسی‌ای که بالاتر از ۲۰ شریک حسابرسی معتمد بورس داشته باشند شرکت‌ها می‌توانند کارهای حسابرسی را در درون موسسه تغییر دهند و نیازی ندارد که موسسه را تغییر دهند. افزایش تعداد شرکا از طرفی موجب ارتقا و بزرگی موسسات و از طرف دیگر تغییر ویژگی‌های شراکتی موسسات شود. موسسات حسابرسی اگرچه باید بزرگ‌تر شوند و خود را به دنیا معرفی نمایند لیکن باید ساختارهای سازمانی مناسب‌تری برای موسسات تعریف شده تا ساختار شراکتی از ساختار کارمندی برخی از شرکای موسسات خارج شوند.

محدودیت‌های پژوهش

با توجه به این که اطلاعاتی در خصوص میزان درآمدهای ناشی از خدمات اطمینان بخشی و سایر خدمات مالی و مشاوره‌ای موسسات حسابرسی در اختیار قرار داده نشده است، این موضوع سبب می‌شود نتایج پژوهش نسبت به درآمدهای خدمات مالی و خدمات مشاوره‌ای به عنوان عامل درآمد را که در این پژوهش به عنوان اندازه‌ی موسسات حسابرسی تعریف شده است، چشم پوشی نماید.

پیشنهادات:

با استناد به نتایج پژوهش پیشنهاد می‌شود هم‌راستا با موسسات بزرگ بین‌المللی موسسات حسابرسی ایران نیز فرآیند ادغام را در پیش گرفته و از طریق حذف موسسات کوچک و متوسط و ادغام این گونه موسسات با یکدیگر تعداد موسسات کوچک و متوسط را کاهش دهند تا از این طریق فرآیند بزرگ شدن را در پیش بگیرند. ادغام موسسات می‌تواند موجب شود موسسات به امر آموزش کارکنان حرفه‌ای توجه بیش‌تری کنند که خود سبب ارتقای کیفیت حسابرسی‌های انجام شده می‌شود و این امر موجب کاهش بسیاری در هزینه‌های آموزشی تک تک موسسات می‌شود. نتایج پژوهش نشان می‌دهد موسسات بزرگ عموماً دارای امتیازهای کنترل کیفیت بالاتر و رتبه‌ی بورسی بهتر در جامعه هستند. این موضوع نشان دهنده اعتماد بیشتر جامعه به این گونه موسسات است. اعتماد بیشتر و ارائه خدمات اطمینان بخش با کیفیت بیشتر موجب رشد درآمدی موسسات می‌شود. استفاده از خدمات ارزنده حسابداران رسمی غیر شریک در موسسات موجب ارتقای کیفیت کارهای حسابرسی می‌شود. موسسات متوسط و کوچک به دلیل عدم برخورداری از حسابداران رسمی در استخدام که عموماً به دلیل بالا بودن هزینه‌های پرسنلی می‌باشد سبب می‌گردد رتبه‌های کنترل کیفیت جامعه برای این گونه موسسات از حد مطلوبی برخوردار نباشد. در نتیجه سبب می‌گردد ارجاع کار کمتری به این گونه موسسات شود. مضافاً این که باعث می‌شود موسساتی که از رتبه‌های کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی پایین‌تری برخوردارند از اعتماد سازمان بورس به این گونه

موسسات برخوردار نباشند.

تعامل شرکا و ایجاد رابطه‌ی شریکی متناسب امری بدیهی است. لیکن باید برای سطح ارتقای موسسات و مطرح شدن موسسات ایرانی در سطح موسسات بین‌المللی شرکا روابطی ارزشمند و حساب شده برقرار نمایند. ایجاد رابطه‌ی گروهی و استقرار هر یک از شرکا در ساختارهای کلیدی موسسات و تعریف زیر مجموعه‌های اداری قوی در موسسات از قبیل واحدهای آموزش، اداری، نیروی انسانی و کارگزینی، حسابداری، کمیته‌ی فنی، کنترل کیفیت و سایر قسمت‌های مورد نیاز موسسات موجب رشد ساختاری و اداری موسسات می‌شود. اغلب موسسات بزرگ، متوسط و کوچک از این گونه ساختارها برخوردار نیستند که نشان از ضعف ساختاری موسسات است.

منابع و ماخذ

- بنی مهد، بهمن، عربی، مهدی و حسن پور، شیوا (۱۳۹۵)، پژوهش‌های تجربی و روش‌شناسی در حسابداری. چاپ اول. انتشارات ترمه.
- حساس یگانه، یحیی و آذین‌فر، کاوه (۱۳۸۹) رابطه‌ی بین کیفیت حسابرسی و اندازه‌ی مؤسسه حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۶۱ ص ۸۵ تا ۹۸.
- حساس یگانه، یحیی و جعفری، علی. (۱۳۸۶) کیفیت حسابرسی مرووری بر ادبیات و تحقیقات". مجله بورس، شماره شصت و شش، شهریور ۱۳۸۶، ص ۳۸-۴۵.
- حساس یگانه، یحیی و غام زاده لداری، مسعود. (۱۳۹۱) ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی در ایران: فرصت‌های تحقیقاتی". دهمین همایش ملی حسابداری ایران، خرداد ۱۳۹۱.
- سپاسی، سحر، رجب‌زاده، علی، رضایت، محیا، طراحی مدل حسابرسی اجتماعی با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری، دانش حسابرسی، شماره ۶۵، زمستان ۱۳۹۵، ص ۹۷-۱۱۹.
- علوی-محمد، قربانی، بهزاد و رستمی، وهاب (۱۳۹۴) بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران. سال پانزدهم شماره ۶۰ سال ۱۳۹۴. دانش حسابرسی پاییز ۱۳۹۴، ص ۴۷-۷۰.
- محمدرضائی، فخرالدین، یعقوب نژاد، احمد، اندازه‌ی مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی: نقد نظری، نقد روش پژوهش و ارائه‌ی پیشنهادات، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال نهم، تابستان ۱۳۹۶ ص ۳۱-۶۰.
- مشایخی، بیتا، مهرانی، کاوه، رحمانی، علی، مداحی، آزاده، تدوین مدل کیفیت حسابرسی، فصلنامه‌ی بورس اوراق بهادار، شماره ۲۳ دوره ششم پاییز ۱۳۹۲ ص ۱۰۳-۱۳۷.
- محمد رضایی- فخرالدین و مهربان پور- محمدرضا (۱۳۹۵)، نوع گزارش حسابرس و تعداد بندهای حسابرسی: اثر رتبه موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. دوره ۵ شماره ۱۷ بهار ۱۳۹۵ ص ۶۵-۷۷.

تبیین عوامل موثر بر اندازه‌ی موسسات حسابرسی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

نیکبخت - محمدرضا و محمودی خوشرو- امید، بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳ دوره ۲۴ پاییز ۱۳۹۶ ص ۴۴۱-۴۶۲.

والمعالی، خدیجه. (۱۳۹۱). پژوهش کیفی از نظریه تا عمل، نشر علم، تهران، چاپ اول.

هشی - عباس و مظاهری فرد - کمیل (۱۳۹۲)، بررسی رابطه‌ی بین اندازه‌ی موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی. تحقیقات حسابداری و حسابرسی. سال چهارم. شماره ۱۷. بهار ۱۳۹۲ ص ۱-۲۶.

Alastair Lawrence, Miguel Minutti-Meza, and Ping Zhang. (2011). Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics? *The Accounting Review* 86 (1), 259.

Adam Esplin, Karim Jamal, Shyam Sunder (2018) Demand for and Assessment of Audit Quality in Private Companies *Abacus*, Vol. 54, Issue 3, pp. 319-352, 201834 Pages Posted: 17 Sep 2018.

Bing, J., Huang, C.X., Li, A. & Zhu, X. (2014). Audit Quality Research Report. Australian National Centre for Audit and Assurance Research. Hanna Neumann Building #21. Canberra ACT 0200 Australia.

Chuntao Li, Frank M Song, Sonid ML Wong (2007). "Audit Firm Size and Perception of Audit Quality: Evidences from a competitive Audit market in china"; 1-17.

Constantinos, C. Clive, L. (2008). "Audit effort and earnings management". Available online at www.sciencedirect.com. *Journal of Accounting and Economics* 45 ; 116-138.

Chen, Y. Hsu, J. (2010). Auditor Size, Auditor Quality, and Auditor Fee Premiums: Further Evidence from the Public Accounting Profession. SSRN Working Paper Series 126-148.

David Castillo-Merino., osep Garcia-Blandon, Monica Martinez-Blasco (2019) Auditor Independence, Current and Future NAS Fees and Audit Quality: Were European Regulators Right? *European Accounting Review* (Forthcoming) 48 Pages Posted: 4 Feb 2019 Last revised: 21 Feb 2019.

DeAngelo, L. (1981). "Auditor size and auditor quality". *Journal of Accounting & Economic* (December): 183-199. S.

Davidson. R. A. and D. Neu. (1993). "A Note on Association Between Audit Firm Size and Audit Quality". *Contemporary Accounting Research*. Vol . 9. No . 2: 479-488.17.

Dain C. Donelson, Matthew Egeb, Andrew J. Imdieke, Eldar Maksymov (2020), Supplemental datasets for the examination of the revival of large consulting practices at the big 4 and audit quality Data in Brief Volume 32, October 2020, 106132

DeAngelo, L. (1981). "Auditor size and auditor quality". *Journal of Accounting & Economic* (December): 183-199. S.

DeFond, M., and J. Jiambalvo (1994). "Debt covenant violations and manipulations of accruals". *Journal of Accounting and Economics* 17 (1-2): 145-176.

Daniel Aobdia, Preeti Choudhary, Noah Newberger (2018) Which Audit Input Matters? An Analysis of the Determinants of Audit Quality, Profitability, and Audit Fees Using PCAOB Data 66 Pages Posted: 28 Dec 2018, 86-136.

Fung, S.Y.K., Raman, K.K. & Zhu, X. (2017). Does the PCAOB international inspection program improve audit quality for non-US-listed foreign clients? *Journal of Accounting and Economics*, 64(1), 15-36.

Henock Louis (2005). "Acquirers Abnormal Returns, Audit Firm Size and the Small Auditor Clientele Effect", *Journal of accounting and economics* 2005 .18-52

Panel Joshua O.S. Hunta David M. Rosserb Stephen P. Rowe (2020), Using machine learning to predict auditor switches: How the likelihood of switching affects audit quality among non-switching clients, *Journal of Accounting and Public Policy*, Available online 11 September 2020, 106785.

Jeffrey Pittman, Sarah E. Stein, Delia F. Valentine (2019) Audit Partners' Risk Tolerance and the Impact on Audit Quality 56 Pages Posted: 8 Jan 2019.

Jeff P. B, Inder K. K, K. K. Raman. (2010). "Do the Big 4 and the Second-tier firms provide audits of similar quality?". *J. Account. Public Policy* 29 (2010) 330-352. Contents lists available at ScienceDirect. 45-96.

Jere, R, Francis. Michael, D, Y. (2009). "Big 4 Office Size and Audit Quality". *The Accounting Review* 84 (5), 1521 (2009); 85-123.

Jong-H- Ch. Jeong-B-K-V. Chansong-k. Yoonseok-Z. (2009). "Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. Auditing": *A Journal of Practice and Theory*. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1011096>.

Panel Hao Xionga Fei Houb Hanwen Lic Huabing Wang (2020), Does rice farming shape audit quality: Evidence from signing auditors level analysis, *Economic Modelling* Volume 91, September 2020, Pages 403-420 .

M. Kathleen Harris a L. Tyler Williams b, (2020) Audit quality indicators: Perspectives from Non-Big Four audit firms and small company audit committees, *Advances in Accounting* Volume 50, September 2020, 100485.

Mohamed Samy Eldeeb, Mohamed A. Hegazy (2019) The Impact of Auditor Industry Specialization on the Retention and Growth of Audit Clients. *Accounting though Journal Ain-Shams University, Faculty of Commerce*. Volume No.1, year 20, ISSN: 2356-8402.

Murat Ocak (2018) The Impact of Auditor Education Level on the Relationship Between Auditor Busyness and Audit Quality in Turkey *Cogent Business and Management*, Forthcoming Posted: 24 Sep 2018.

Phong Truong, (2018) The Impact of Audit Employee Job Satisfaction on Audit Quality 54 Pages Posted: 19 Oct 2018.

W. Robert Knechel (2016) Audit Quality and Regulation *International Journal of Auditing*, Int. J. Audit. 20: 215-223.

Explaining the Effective Factors on the Size of the Audit Institutions of the Iranian association of Certified Public Accountants

Alireza aghaie ghehie¹, Shohreh Yazdani², Mohammad Hamed Khanmohammadi³

Abstract:

The present study seeks to assess the determinants of the size of the audit firms of Iran's public accountants community. The research period is from 1391 to 1397. The statistical population of this study is data on the 229 institutes of the Association of Iranian Accountants, including the amount of income, the number of CPA employed, the number of audit firms, quality control points by the Iranian association of Certified Public Accountants and the rankings of the securities and stock market organization. The results of the research show that the quality control score, the number of CPA in employment, the rating of institutions and the number of partners in institutions affect the size of enterprises. Also, Granger's causality test results indicate that the quality control rating of the community of Certified Public Accountants is the reason for the ranking of the audit firms by the Tehran Stock Exchange Organization.

Keywords: Audit quality, Financial reporting quality, Audit size, SEC Ranking

1. Ph.D. student of accounting, Accounting department, Damavand unit, Islamic Azad University, Damavand, Iran

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University Damavand Damavand, Iran (Corresponding Author)

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University Damavand, Damavand, Iran