

## بررسی تحلیلی پژوهش‌های انجام شده در زمینه حسابداری در ایران

حسین مهربانی<sup>۱</sup>رضا غلامی جمکرانی<sup>۲</sup>

### چکیده:

این مقاله به بررسی، طبقه‌بندی و تحلیل پژوهش‌های انجام شده در زمینه حسابداری در ایران می‌پردازد. هدف نهایی از این پژوهش، تعیین میزان مطالعات انجام شده در این زمینه و ارائه یک بانک اطلاعاتی از مجموعه پژوهش‌های انجام شده در قالب پایان‌نامه‌های دانشگاهی و مقالات چاپ شده در نشریات علمی است. طبقه‌بندی و تحلیل پژوهش‌ها در زمینه حسابداری از سال ۱۳۸۰ الی ۱۳۹۳ و براساس رویکرد توصیفی و تحلیل محتوای ۵۰۵ مطالعه انجام شده است. پژوهش‌های انجام شده به چهار دسته حسابداری مستقل، حسابداری داخلی، حسابداری عملیاتی و حسابداری رعایت تقسیم بندی شده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که حسابداری مستقل ۸۹/۹ درصد، حسابداری داخلی ۶/۷ درصد، حسابداری عملیاتی ۱/۸ درصد و حسابداری رعایت ۱/۶ درصد پژوهش‌های انجام شده در طی این سال‌ها را تشکیل می‌دهد. همچنین بیشترین پژوهش‌ها به ترتیب در زمینه کیفیت حسابداری، نوع اظهارنظر، تخصص در صنعت، اندازه موسسه، دوره تصدی، حق‌الزحمه حسابداری و تغییر حسابداری بوده است.

**واژه‌های کلیدی:** پژوهش در حسابداری، حسابداری، کیفیت حسابداری، محتوای اطلاعاتی.

۱- دانشجوی دکترای حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران

۲- استادیار گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران (نویسنده مسئول)

Email: accountghom@gmail.com

## ۱- مقدمه

صورت‌های مالی حساسی شده به وسیله حسابرسان مستقل، وسیله بسیار مناسبی در انتقال اطلاعات قابل اتکاست و حسابرسان مستقل، شایسته‌ترین شخص برای اظهار نظر درباره قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی واحد اقتصادی است. شایستگی حسابرسان به این دلیل است که وی فردی مستقل بوده و حساسی را طبق استانداردهای حساسی انجام می‌دهد تا اطمینان یابد که اقلام صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است. بنابراین، حسابرسان به ادعاهایی اعتبار می‌دهد که توسط شخص دیگری در قالب صورت‌های مالی تهیه شده است و بدین وسیله قابلیت اتکای اطلاعات به کار رفته در تصمیمات اقتصادی را افزایش می‌دهد (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۷).

حساسی بطور تدریجی تکامل قابل ملاحظه‌ای داشته است. در ابتدا هدف حساسی به ارائه اطمینان درباره صحت و دقت اطلاعات حسابداری واحد تجاری محدود بود که با گذشت زمان و رشد و توسعه اقتصادی و انتظارات گروه‌های مختلف، دامنه حساسی گسترش بیشتری پیدا کرده است. با تشکیل جامعه حسابداران رسمی از نیمه دوم سال ۱۳۸۰ و نیز الزامی شدن استانداردهای حسابداری و حساسی در این سال گام مهمی در جهت رشد حرفه حسابداری و حساسی انجام گرفت، بطوری که پژوهش‌های انجام گرفته ساختارمند شدند.

از زمان لازم‌الاجرا شدن استانداردهای حسابداری و حساسی، پژوهش‌های مختلفی در رابطه با ابعاد مختلف و متنوع حساسی انجام شده است. بیشتر این پژوهش‌ها در قالب پایان‌نامه‌های دانشگاهی و برخی از آنها به صورت مقالات در مجلات علمی به چاپ رسیده است. هر چند تعداد مقالات چاپ‌شده در رابطه با حساسی در مقایسه با موضوعات حسابداری و بازار سرمایه دارای سهم اندک می‌باشد اما این امر در سال‌های اخیر نسبت به سال‌های قبل افزایش بیشتری داشته است. در این مقاله تلاش شده است که تا پژوهش‌های انجام گرفته تا کنون جمع‌آوری و سپس در طبقه‌بندی‌های موضوعی قرار گیرد. این کار از دو جنبه دارای اهمیت می‌باشد؛ اولاً مشخص می‌شود که تا کنون محققین بر روی چه موضوعاتی کار کرده‌اند و از نظر آنها چه موضوعاتی دارای اهمیت بیشتری بوده است. دوم این که با مطالعه این پژوهش، چشم‌اندازی برای پژوهش‌های آتی ترسیم می‌گردد به طوری که کسانی که علاقمند به انجام پژوهش در حساسی هستند از موضوعات و نتایج آن اطلاع یافته و مرزهای دانش برای آنها مشخص می‌گردد و می‌توانند در جهت گسترش آن اقدام نمایند.

هر چند جامعه حسابداران رسمی از ابتدای سال ۱۳۹۰ در قالب سامانه سحر اطلاعات مربوط به کلیه قراردادهای و گزارشات حساسی، درآمد موسسات حساسی و غیره را به صورت پیوسته جمع‌آوری می‌نماید اما به سبب محرمانه تلقی نمودن این اطلاعات و نیز کوچک بودن بازه زمانی این اطلاعات، ارائه پژوهش‌های علمی که دارای قابلیت اتکا و تعمیم باشد در عمل انجام نگرفته است. بنابراین جمع‌آوری داده در ارتباط با حساسی دارای دشواری‌های خاص خود می‌باشد و این امر باعث گردیده است که در برخی از زمینه‌های حساسی پژوهش خاصی انجام نپذیرد.

با انجام این پژوهش یک بانک اطلاعاتی در خصوص پژوهش‌های انجام شده در زمینه حساسی

در کشور فراهم می‌گردد که می‌تواند در برگیرنده پژوهش‌های قبلی بوده و محققین می‌توانند در جهت تکمیل و غنای این مطالعات، موضوعات دیگر یا پژوهش‌های تکمیلی را انجام دهند. در بخش دوم، مبانی نظری و پژوهش‌های پیشین در زمینه‌های مورد بحث در این مقاله و در بخش سوم به تشریح روش گردآوری و طبقه‌بندی داده‌ها پرداخته شده است. در بخش چهارم بررسی تحلیلی پژوهش‌ها صورت گرفته و بخش پایانی به جمع‌بندی و نتیجه‌گیری اختصاص یافته است.

## □ ۲- مبانی نظری و پژوهش‌های پیشین

پژوهش‌های انجام شده در ارتباط با حسابداری به صورت موضوعات خاص حسابداری انجام گرفته است و پژوهش‌های جامعی که در برگیرنده همه موضوعات حسابداری باشد به سبب تعدد موضوعات در این زمینه، به صورت تحلیلی انجام نپذیرفته است. بنابراین در این مقاله تلاش می‌شود که پیشینه برخی از مهم موضوعات حسابداری، بصورت جداگانه مورد بررسی قرار گیرد.

### الف- استقلال حسابداری<sup>۲</sup>

اهمیت استقلال حسابداری از واحد مورد رسیدگی، توسط بسیاری از نویسندگانی که با اصول حسابداری سروکار دارند مورد تأکید قرار گرفته است. از دیدگاه اقتصادی (به عنوان مثال واتس، ۱۹۸۰)، از دیدگاه سیاسی - اجتماعی (سیکا و ویلموت، ۱۹۹۵؛ مویزر، ۱۹۹۷) و یا از دیدگاه حرفه‌ای (ماتز و شرف<sup>۴</sup>، ۱۹۶۱؛ فلینت، ۱۹۹۸) به آن پرداخته‌اند. استقلال سنگ زیربنای نظریه حسابداری است. بدون استقلال، حسابداری کاری بی‌معناست. مفاهیم استقلال در برگیرنده استقلال ظاهری و فکری می‌باشد و از جنبه‌های مختلف توسط محققین مورد بررسی قرار گرفته است. (نیکبخت و مهربانی، ۱۳۸۵)

### ب- کیفیت حسابداری<sup>۵</sup>

یک تعریف متداول از کیفیت حسابداری به وسیله دی آنجلو<sup>۶</sup> (۱۹۸۱) ارائه شده است. او کیفیت حسابداری را ارزیابی و استنباط بازار از احتمال توانایی حسابداری در کشف تحریف‌های با اهمیت در صورتهای مالی و یا سیستم حسابداری صاحبکار و گزارش تحریف‌های با اهمیت کشف شده، تعریف کرده است. احتمال اینکه حسابداری تحریف‌های با اهمیت را کشف کند، به شایستگی حسابداری و احتمال این که حسابداری تحریف‌های با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به عنوان استقلال حسابداری تعبیر شده است. در این تعریف، کشف نقص، کیفیت حسابداری را در قالب دانش و توانایی حسابداری اندازه‌گیری می‌کند، در حالی که گزارش آن بستگی به انگیزه‌های حسابداری برای افشاگری دارد.

3 . Auditor Independence

4 . Mautz and Sharaf

5 . Audit Quality

6 . DeAngelo

### ج- اندازه موسسه<sup>۷</sup>

دی فوند و همکاران (۲۰۰۰) معتقدند شرکت‌هایی که توسط حسابرسان مستقل‌تر و بزرگ‌تری حسابرسی می‌شوند، اطلاعات معتبرتر و با کیفیت‌تری افشا می‌کنند که سبب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود. همچنین آنان بیان می‌کنند کاهش عدم تقارن اطلاعاتی سبب کاهش سطح ریسک در محیط اطلاعاتی شرکت می‌شود.

از دیدگاه حسابرسان، اندازه مؤسسه حسابرسی یکی از ویژگی‌هایی است که بر کیفیت حسابرسی اثر دارد. دی‌آنجلو (۱۹۸۱) معتقد است که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر ارائه می‌کنند، زیرا علاقه‌مند هستند که شهرت بهتری در بازار کار به دست آورند و به دلیل اینکه تعداد مشتریان آنان زیاد است، نگران از دست دادن مشتریان خود نیستند. تصور بر این است که چنین مؤسساتی به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمون‌های مختلف، خدمات حسابرسی را با کیفیت بالاتری ارائه می‌کنند. تحقیقاتی که در داخل کشور انجام گرفته سازمان حسابرسی که یک موسسه دولتی می‌باشد به عنوان یک موسسه بزرگ در نظر گرفته شده است و با موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی مورد مقایسه قرار گرفته است.

### د- تخصص حسابرس در صنعت<sup>۸</sup>

تحقیقات اخیر بیانگر این است که بین نوع صنعت مورد تخصص حسابرس و کیفیت گزارش حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد. به بیان دیگر، حسابرسانی که در صنعت مورد نظر تخصص دارند به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت می‌توانند حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام دهند. افزون بر این، هر قدر مؤسسه حسابرسی تجربه بیشتری در صنعت خاصی کسب کند، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه بیشتری به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت برتر پیدا می‌کند (دان و همکاران، ۲۰۰۰). همچنین ویلن‌برگ (۲۰۰۲) در تحقیق خود نشان می‌دهد به دو دلیل عمده باید یک موسسه حسابرسی در یک صنعت خاص تخصص داشته باشد. دلیل اول تأثیری است که این تخصص در ارتقای میزان اثربخشی عملیات حسابرسی دارد و دلیل دوم تأثیری است که این تخصص در افزایش میزان کارایی عملیات حسابرسی دارد.

از جمله استراتژی‌هایی که در حال حاضر در موسسات حسابرسی برای افزایش سطح سودآوری به کار برده می‌شود، افزایش سطح تخصص در صنعت مشتری است. منظور از تخصص حسابرس در یک صنعت، شامل خلق ایده‌های سازنده جهت کمک (خلق ارزش افزوده) به صاحبکاران، همچنین فرآهم نمودن دیدگاه‌ها و راه کارهای تازه برای برخی از موضوع‌هایی است که صاحبکاران در صنایع مربوط به خود با آن مواجه می‌شوند (کند، ۲۰۰۸).

پورتر (۱۹۸۵) بیان می‌کند که یکی از سیاست‌های اصلی حسابرس، افزایش توانایی‌های خود جهت تأمین نیازهای مختلف مشتری است تا از این طریق بتواند به سطح قابل قبولی از تمایز

7. Audit firm size

8. Auditor industry specialization

رقابتی نسبت به رقبای خود دست یابد و از این طریق برای خود، مشتریان انحصاری و در نهایت، رانتهای اقتصادی ایجاد کنند. افزایش سطح تخصص حسابرس در صنعت مشتری زمینه مناسبی را برای تامین نیازهای مختلف مشتریان فراهم می کند و به حسابرس اجازه می دهد تا استراتژیهای متمایزی را برای ارائه خدمات به گروه وسیعی از مشتریان با ویژگیهای مشابه ارائه کنند.

فرگوسن و استاکز (۲۰۰۲) معتقدند که تخصص صنعت حسابرس باعث افزایش سهم بازار حسابرس در صنعت هدف می شود، زیرا مشتریان خواستار خدمات تخصصی حسابرسان هستند. بنابراین، سهم بازار حسابرس به عنوان یکی از نشانههای تخصص حسابرس محسوب می شود و با مشاهده سهم نسبی بازار موسسات حسابرسی که به یک صنعت خاص خدمات ارائه می کنند، می توان به میزان دانش تخصص صنعت حسابرس پی برد.

میهو و ویلکینز (۲۰۰۳) بیان می کنند یک حسابرس زمانی متخصص است که بزرگترین سهم بازار را داشته باشد و یا سهم بازار آنها حداقل ۱۰ درصد بالاتر از سهم بزرگترین حسابرس دوم باشد. آنها برای محاسبه سهم بازار از نسبت حق الزحمه موسسه حسابرسی نسبت به کل حق الزحمه های حسابرسی در یک صنعت بهره گرفتند. برای محاسبه سهم بازار معیارهای دیگری نیز مثل تعداد مشتریان در یک صنعت، تعداد صاحبکاران حسابرسی شده به وسیله حسابرس و یا مجموع دارایی های تمام صاحبکاران یک حسابرس به مجموع تمام دارایی های صاحبکاران در این صنعت وجود دارد. نیل و رایلی (۲۰۰۱) بیان می کنند موسسات حسابرسی که سهم بازار آنها معادل ۲۴ درصد کل بازار یا بیشتر باشد، متخصص محسوب می شوند.

#### ه- قضاوت<sup>۹</sup>

فریزر و همکاران در سال (۱۹۹۷) نشان دادند که حسابرسان انگلیسی در عمل از آزمون های تحلیلی ساده تر نسبت به روش های پیچیده آزمون تحلیلی همچون رگرسیونی استفاده می کنند. شلتون<sup>۱۰</sup> در سال (۱۹۹۹) در تحقیق خود نشان داد که حسابرسان در اعمال قضاوت خویش علاوه بر مدارک مربوط غالباً مدارک نامربوط و نامناسب را نیز در نظر می گیرند. بنابراین هر چه استفاده از این مدارک بیشتر گردد قضاوت آنها دارای جانبداری<sup>۱۱</sup> بیشتر خواهد بود. نهایتاً آنها نتیجه گیری نمودند که هر چه سطح تجربه افراد و رده سازمانی آنها بیشتر باشد آنان قادر به تعدیل اثرات این موارد بوده و قادر به اعمال قضاوت بهتر و مناسبتر در استفاده از مدارک موجود در اعمال آزمون های محتوا و تحلیلی خواهند بود.

9 . Judgment

10 .Shelton

11 .Bias

## و- دوره تصدی و تغییر حسابرسی<sup>۲</sup>

یکی از این عوامل تأثیرگذار کیفیت حسابرسی، طول دوره تصدی حسابرسی می‌باشد که با نتایج متضاد و در قالب دو فرضیه «تخصص حسابرسی» و «استقلال حسابرسی» ارائه شده است. فرضیه تخصص حسابرسی بر این باور است که با افزایش طول دوره تصدی حسابرسی، کیفیت حسابرسی افزایش یافته که سبب کاهش عدم اطمینان اطلاعاتی می‌گردد و همچنین فرضیه استقلال حسابرسی، باعث کاهش کیفیت حسابرسی شده که در نتیجه، سبب افزایش عدم اطمینان اطلاعاتی می‌گردد. نتایج تحقیقات انجام شده در خصوص چگونگی تأثیر طول دوره تصدی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و در نهایت بر عدم اطمینان اطلاعاتی، شواهد مختلفی را برای هر دو نظریه فراهم آورده است.

تحقیقاتی که با افزایش طول دوره تصدی حسابرسی نشان‌دهنده کاهش کیفیت حسابرسی یا به عبارتی افزایش عدم اطمینان اطلاعاتی بوده‌اند، عبارتند از:

چویی و دوگار (۲۰۰۵) نشان دادند با افزایش دوره تصدی، تمایل حسابرسان به انتشار گزارش حاوی شرط تدوam فعالیت کاهش می‌یابد. کاپلی و دوسه (۱۹۹۳) نیز دریافتند، حسابرسی‌های زیر استاندارد با افزایش دوره تصدی افزایش می‌یابد. داویس و همکاران (۲۰۰۹) به رابطه مثبت بین طول دوره تصدی حسابرسی و سطح ارقام تعهدی غیر نرمال دست یافتند. نتایج تحقیق وانسترالن (۲۰۰۰) حاکی از این موضوع است که همکاری‌های بلندمدت حسابرسی و صاحبکار، احتمال صدور گزارش مقبول از سوی حسابرسان را افزایش می‌دهد. مایرس و همکاران (۲۰۰۳) نشان دادند که در شرکت‌های با دوره تصدی حسابرسی بلندمدت، احتمال بیشتری برای مدیریت بیش از واقع سود و انحراف سود وجود دارد. نتایج تحقیقات باتز و همکاران (۱۹۸۲) نشان می‌دهد قضاوت حسابرسان تحت تأثیر روابط بلندمدت حسابرسی و صاحبکار است. استنلی و دیزورت (۲۰۰۷) نشان دادند که با افزایش دوره تصدی احتمال تجدید ارائه صورتهای مالی کاهش می‌یابد.

همچنین تحقیقاتی که با افزایش طول دوره تصدی حسابرسی نشان‌دهنده افزایش کیفیت حسابرسی یا به عبارتی کاهش عدم اطمینان اطلاعاتی بوده‌اند عبارتند از: پیر و اندرسون (۱۹۸۴) نشان دادند احتمال طرح دعاوی حقوقی علیه حسابرسان در سال‌های ابتدایی کار حسابرسان افزایش می‌یابد. جانسون و همکاران (۲۰۰۲) نشان دادند که قدر مطلق سطح ارقام تعهدی غیر نرمال در طی سال‌های اولیه تصدی حسابرسی بالاتر از سال‌های پایانی است. والکر و همکاران (۲۰۰۱) نیز مشاهده کردند که نرخ شکست‌های حسابرسی در روابط طولانی حسابرسی صاحب کار کمتر است. گل و همکاران (۲۰۰۹) نشان دادند که کیفیت سود در سال‌های اولیه دوره تصدی حسابرسی پایین است. ناگی و کارسلو (۲۰۰۴) به این نتیجه دست یافتند که احتمال گزارشگری متقلبانانه در سال‌های اولیه کار حسابرسی بیشتر است. گوش و مون (۲۰۰۵) مشاهده کردند کیفیت حسابرسی با افزایش دوره تصدی بهبود می‌یابد.

### ز- گزارش حسابداری و نوع اظهارنظر آن

گزارش حسابداری وسیله‌ای است که از طریق آن حسابرسان، نظر خود را در باب قابلیت اعتماد صورت‌های مالی به استفاده‌کنندگان از آن گزارش منتقل می‌کند (ال‌تونیبیت و همکاران، ۱۳، ۲۰۰۸). گزارش و اظهارنظر حسابداری را می‌توان به صورت زیر تبیین کرد:

محصول نهایی حسابداری یک واحد تجاری، گزارشی است که در آن، حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی صاحبکار اظهارنظر می‌کنند. شهادت‌دهی حسابرسان در قالب اظهارنظر حرفه‌ای آنها بیان می‌شود. شهادت بیانگر اظهارنظر و عقیده حسابرسان در رابطه با میزان انطباق اطلاعات گزارش شده با معیارهای از قبل تعیین شده است. شهادت‌دهی عبارت از گزارش قضاوتی، بر مبنای شواهد متقاعدکننده، توسط فردی مستقل، ذیصلاح و مطلع، در خصوص درجه انطباق تمامی جوانب با اهمیت اطلاعات حسابداری گزارش شده توسط یک بنگاه با معیارهای از قبل تعیین شده است (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۷).

گزارش حسابرسان مستقل عدم تقارن اطلاعاتی موجود بین مدیران، سهامداران و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد. گزارش حسابداری به دو دلیل می‌تواند بر قیمت سهام تاثیر بگذارد اول گزارش حسابداری ممکن است حاوی اطلاعاتی باشد که بر برآورد مبلغ و جریانهای نقدی آتی یا ریسک این جریانها تاثیر بگذارد. این نوع اطلاعات مربوط بوده و می‌تواند بر قیمت سهام تاثیر گذار باشد. دوم گزارش حسابداری از جمله گزارش حاوی بند مربوط به تداوم فعالیت می‌تواند اطلاعات مهمی در ارتباط با اطلاعات پیش بینی شده و طرح‌های مدیریتی باشد بنابراین گزارش حسابداری همواره بخشی از اطلاعات محرمانه شرکت را منعکس نموده و دارای بار اطلاعاتی خواهد بود اما به سبب انتشار آن همراه با سایر اطلاعات دیگر، اندازه گیری میزان بار اطلاعاتی آن تا حدی دشوار می‌باشد.

### ح- حق الزحمه حسابداری

حق الزحمه حرفه‌ای معمولاً براساس هر ساعت یا هر روز کار برای هر یک از کارکنان مسئول ارائه خدمات حرفه‌ای محاسبه می‌شود. این حق الزحمه با این فرض تعیین می‌شود که سازماندهی و هدایت ارائه خدمات به صاحبکاران توسط حسابدار حرفه‌ای مستقل، به‌خوبی برنامه‌ریزی، کنترل و اداره می‌گردد. حق الزحمه‌های حرفه‌ای باید با در نظر گرفتن موارد زیر متناسب با ارزش خدمات حرفه‌ای انجام شده برای صاحبکار باشد:

الف. مهارت و دانشی که برای آن خدمات مورد نیاز است.

ب. سطح آموزش و تجربه افرادی که برای انجام آن خدمات مورد نیاز است.

پ. زمانی که برای انجام آن خدمات مورد نیاز است.

ت. میزان مسئولیتی که انجام خدمات مورد نظر ایجاد می‌کند.

توجهی فرضیه اعتمادسازی در مورد نحوه قیمت‌گذاری خدمات حسابداری بدین صورت است که

مؤسسات حساسی بزرگ و معتبر از صاحبکاران خود حق‌الزحمه بالاتری را طلب می‌کنند زیرا چنین موسساتی از کیفیت و اعتبار بالایی نزد سرمایه‌گذاران و جامعه برخوردارند و در نتیجه شفافیت و عملکرد مناسب‌تری را برای شرکت به ارمغان می‌آورند (فرانسیس، ۱۹۸۴).

### ط - تاخیر در ارائه گزارش حساسی

یکی از مسایلی که در تحقیقات تجربی مطرح است مساله انتخاب تاریخ رویداد یعنی انتخاب تاریخ انتشار گزارش حساسی است. مارتالار و همکارانش (۱۹۹۲) تاریخ انتشار گزارش حساسی مشروط را اولین تاریخ از بین سه مورد می‌دانند. ۱. تاریخ طرح و بحث موضوع در رسانه‌های عمومی در صورت وجود، ۲. تاریخ انتشار گزارش‌های سالانه، ۳. تاریخ ثبت گزارش ۱۰- کی نزد کمیسیون بورس اوراق بهادار. در سایر تحقیقات نیز از تاریخ‌های مختلفی استفاده شده است. در آمریکا اغلب از تاریخ ثبت گزارش ۱۰- کی به عنوان تاریخ انتشار گزارش حساسی استفاده شده است (چی چو و استیون رایس، ۱۹۸۲؛ السی امین و همکاران، ۱۹۹۴؛ استیون کارلسون و همکاران، ۱۹۹۸) و تحقیقاتی که در کشور انجام شده است ارائه گزارش در موعد مقرر به بورس اوراق بهادار تهران و یا فاصله بین پایان سال مالی تا تاریخ انتشار گزارش حساسی را به عنوان تاریخ انتشار گزارش یا فاصله انتشار گزارش حساسی در نظر گرفته‌اند. (رضازاده، ۱۳۹۳)

تاثیر گزارش حساسی بر تصمیم‌کنندگان طی پژوهش‌های مختلفی مورد بررسی قرار گرفته است. این بخش از تحقیقات برای یافتن پاسخ این سوال انجام شده است که اشخاص حرفه‌ای که در جایگاه مختلفی مشغول به فعالیت می‌باشند از محتوای اطلاعاتی گزارش حساسی چه برداشتی دارند و گزارش حساسی چگونه بر قابلیت اتکای صورت‌های مالی و بر تصمیمات آنها تاثیر دارد.

### □ ۳- روش تحقیق

این پژوهش براساس روش کتابخانه‌ای و تحلیل محتوا به بررسی پژوهش‌های انجام شده در زمینه حساسی طی سال‌های ۱۳۸۰-۱۳۹۳ می‌پردازد. با توجه به این که پژوهش‌های انجام شده در سطح پایان نامه‌ها و نیز مجلات علمی-پژوهشی با دقت بالایی مورد بررسی و داوری قرار می‌گیرد لذا پایان نامه‌های ثبت شده در زمینه حساسی در سایت پژوهشگاه علوم و فناوری اطلاعات ایران<sup>۱۴</sup> و نیز مقالات چاپ شده در نشریات علمی-پژوهشی ایران به عنوان داده‌های این پژوهش مورد استفاده قرار می‌گیرد. همچنین به سبب این که استانداردهای حسابداری و حساسی از سال ۱۳۸۰ در ایران لازم الاجرا گردیده است، لذا دوره زمانی که حساسی بر اساس استانداردهای مذکور در ایران صورت گرفته به عنوان دوره زمانی این پژوهش انتخاب گردیده است.

به منظور جمع‌آوری پژوهش‌های انجام شده در زمینه حساسی از چند منبع اطلاعاتی استفاده شده است. در ابتدا ۳۷۸ پایان نامه بایگانی شده در بانک اطلاعاتی پژوهشگاه علوم و فناوری اطلاعات

۱۴. برای یافتن پایان نامه‌های مرتبط با حساسی در سایت [www.irandoc.ac.ir](http://www.irandoc.ac.ir)، بار نخست کلید واژه «حسابرس» و بار دوم کلید واژه «حسابرسی» مورد جستجو قرار گرفته است و موارد تکراری آن حذف و پالایش شده است.



ایران که در ارتباط با پژوهش‌های تجربی انجام شده در ایران بود، استخراج شد. سپس مقالات چاپ شده در مجلات علمی- پژوهشی در زمینه حسابداری؛ از جمله نشریه دانش حسابداری و نشریه بررسی‌های حسابداری و حسابداری، استخراج گردید که در نهایت پس از اطمینان از تکراری نبودن مقالات و پایان نامه‌ها، در مجموع تعداد پایان نامه‌ها و مقالات به ۵۰۵ مورد رسید و مبنای طبقه بندی قرار گرفت. نگاره ۱ اطلاعات کلی در این زمینه را نشان می‌دهد.

نگاره ۱- طبقه بندی و آمار مجموعه مقالات و پایان نامه‌های دانشگاهی			
ردیف	منبع	تعداد مقاله یا پایان نامه	درصد
۱	پژوهشگاه علوم و فناوری اطلاعات ایران	۳۷۸	۷۴/۸۵
۲	نشریه دانش حسابداری	۳۷	۷/۳۲
۳	نشریه بررسی‌های حسابداری و حسابداری	۳۲	۶/۳۴
۴	سایر نشریه‌های علمی-پژوهشی مربوط	۵۸	۱۱/۴۹
	جمع	۵۰۵	۱۰۰

با توجه به این که در ایران بانک اطلاعاتی متمرکزی که کلیه پژوهش‌های انجام شده را ارائه نماید وجود ندارد لذا ممکن است که پژوهش‌های گردآوری شده، کلیه پایان نامه‌های دانشگاهی را در بر نداشته باشد. اما به نظر می‌رسد که مطالعات گردآوری شده به نحو مناسبی غالب موضوعات را در بر داشته باشد.

تحلیل داده‌های پژوهش: به منظور بررسی پژوهش‌های انجام شده با توجه به تحلیل محتوا و بر اساس رویکرد توصیفی (آنچه هست و نه آنچه که باید باشد) پژوهش‌های انجام شده به چهار دسته عمده با عنوان‌های حسابداری مستقل، حسابداری داخلی، حسابداری عملکرد و حسابداری رعایت، طبقه بندی شده است.

نگاره شماره ۲ فهرست موضوعی زیر مجموعه‌های هر یک از طبقات چهار گانه یاد شده را نشان می‌دهد. هم چنین این نگاره، تعداد و درصد پژوهش‌های انجام شده را بر حسب موضوع نشان می‌دهد. با یک نگاه اجمالی می‌توان گفت که بیشترین درصد از مطالعات انجام شده در میان ۴ طبقه به بخش حسابداری مستقل (۸۹/۹٪) و کمترین آن مربوط به بخش حسابداری رعایت (۱/۶٪) بوده است. در بخش حسابداری مستقل بیشترین تحقیقات در رابطه با کیفیت حسابداری (۵۹ مورد)، در بخش حسابداری رعایت بیشترین تحقیقات در رابطه با دیوان محاسبات (۴ مورد)، در بخش حسابداری داخلی بیشترین تحقیقات در رابطه با اثر بخشی حسابداری داخلی (۱۲ مورد) و در نهایت در بخش حسابداری عملیاتی بیشترین تحقیقات در رابطه با چالش‌های حسابداری عملیاتی (۵ مورد) می‌باشد.

نگاره ۲- فهرست موضوعی طبقه بندی تحقیقات حساسی در ایران (۱۳۸۰-۱۳۹۳)

ردیف	حساسی مستقل	تعداد	حساسی رعایت	تعداد	حساسی داخلی	تعداد	حساسی عملیاتی	تعداد
۱	کیفیت حساسی	۵۹	دیوان محاسبات	۴	اثر بخشی حساسی داخلی	۱۲	چالش‌های حساسی عملیاتی	۵
۲	تخصص در صنعت	۳۵	قانون مالیات‌های مستقیم	۳	کمیته حساسی	۹	اجرای حساسی عملیاتی	۳
۳	اندازه موسسه	۳۵	شهرداری تهران	۱	کنترل‌های داخلی	۶	نقش حساسی عملیاتی	۱
۴	نوع اظهار نظر	۳۵			عملکرد حساسی داخلی	۴		
۵	حق‌الزحمه حساسی	۳۲			نقش حساسی داخلی	۳		
۶	دوره تصدی	۳۲						
۷	تغییر حساسی	۳۱						
۸	استقلال	۱۹						
۹	قضات و دانش حرفه‌ای	۱۵						
۱۰	نوع موسسه	۱۲						
۱۱	تاخیر در ارائه گزارش	۱۰						
۱۲	گزارش حساسی	۹						
۱۳	تقلب	۵						
۱۴	سایر	۱۲۵						
	جمع	۴۵۴		۸		۳۴		۹
	درصد از کل	۸۹/۹		۱/۶		۶/۷		۱/۸

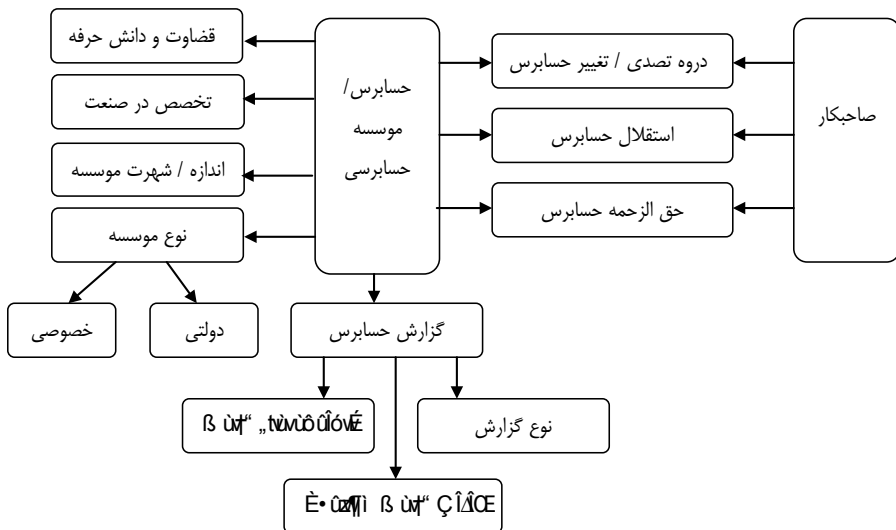
با نگاهی اجمالی به نگاره (۲) می‌توان به این موضوع پی برد که اکثر محققین در بخش حساسی مستقل علاقمند به بررسی موضوعات مربوط کیفیت حساسی و اندازه موسسه و تخصص در صنعت بوده‌اند. در اکثر پژوهش‌های انجام شده داده‌های مورد نیاز برای پژوهش از صورت‌های مالی حساسی شده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و گزارشات حساسی آنها استخراج گردیده است.

#### ۴- بررسی تحلیلی پژوهش‌های حسابرسی مستقل

در این بخش به تحلیل طبقه حسابرسی مستقل از مجموعه طبقات مطرح شده به تفکیک و ترتیب زیر پرداخته می‌شود. به دلیل حجم زیاد مطالب و نیز اهمیت بخش حسابرسی مستقل بر روی این بخش متمرکز شده‌ایم و از بررسی سایر بخش‌ها صرف‌نظر شده است.

- ۱- کیفیت حسابرسی
  - ۲- تخصص حسابررس در صنعت و اندازه موسسه
  - ۳- گزارش حسابررس و نوع اظهار نظر
  - ۴- حق الزحمه حسابرسی
  - ۵- دوره تصدی حسابررس و تغییر حسابررس
  - ۶- استقلال حسابررس
  - ۷- قضاوت و دانش حرفه‌ای
  - ۸- نوع موسسه
  - ۹- تاخیر در ارائه گزارش حسابررس
- با توجه به تقسیم‌بندی بالا ارتباط هر یک از موارد مطرح شده را به صورت نموداری در نمودار شماره (۱) نشان داده‌ایم تا قابلیت فهم بیشتری از تقسیم بندی انجام شده مشخص گردد.

#### نمودار شماره ۱- ارتباط موضوعات حسابرسی مستقل



۱) **کیفیت حسابرسی:** در بررسی کیفیت حسابرسی مولفه‌های زیادی مورد بررسی قرار گرفته است بطوری که برخی از محققین جهت بررسی کیفیت حسابرسی از اندازه موسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت، دوره تصدی، نوع موسسه حسابرسی و یا مولفه‌هایی همانند مدیریت سود، حاکمیت نهادی و هزینه‌های سرمایه‌ای و غیره استفاده نموده‌اند. تعداد مطالعات زیادی (۵۹ مورد) در این بخش به کیفیت حسابرسی اختصاص یافته است. ذکر این نکته ضروری است که در بسیاری از قسمت‌های بعدی موضوع کیفیت حسابرسی نیز مطرح شده است؛ اما به دلیل این که هدف، طبقه‌بندی بر اساس موضوعات غالب بوده است، به ناچار برخی از آنها در طبقات موضوع دیگری قرار گرفته‌اند. از بررسی پژوهش‌های صورت گرفته در این خصوص می‌توان به نتایجی به شرح نگاره شماره ۳ دست یافت.

### نگاره ۳- اهم نتایج مطالعات مربوط به کیفیت حسابرسی

- ✓ رابطه بلنمدت بین حسابرس و صاحبکار موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد. کیفیت پیش شرط ورود به اقتصاد جهانی است و از ضروریات است.
- ✓ کیفیت بالای حسابرسی، سرمایه‌گذاری بلنمدت در شرکتهای بلوغ یافته را افزایش می‌دهد و موجب افزایش کارایی سرمایه‌گذاری بلنمدت می‌شود.
- ✓ واگذاری شرکتهای بورسی توسط سازمان خصوصی‌سازی موجب افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود و با افزایش درصد مالکیت انتقال یافته کیفیت حسابرسی نیز افزایش می‌یابد.
- ✓ رابطه معنادار ضعیفی بین کیفیت حسابرسی و نوع تامین مالی وجود دارد.
- ✓ استقلال هیئت مدیره و درصد مالکیت موسسات نهادی غیرمالی بر کیفیت حسابرسی تاثیر ندارد.
- ✓ استقلال مدیرعامل از هیئت مدیره بر کیفیت حسابرسی تاثیر ندارد.
- ✓ بین کیفیت حسابرسی و کارایی سرمایه‌گذاری ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.
- ✓ کیفیت حسابرسی سازمان حسابرسی به عنوان موسسه بزرگ نسبت به سایر موسسات بیشتر نمی‌باشد.
- ✓ در شرکتهایی با کیفیت حسابرسی و اقلام تعهدی پایین، کمترین مقدار سرمایه‌گذاری غیربهبینه انجام گرفته است.
- ✓ هیچ شواهدی مبنی بر وجود رابطه مثبت و معنی‌داری بین رتبه حسابرس و کیفیت حسابرسی یافت نشده است.
- ✓ بین کیفیت حسابرسی و کیفیت سود در شرکتهایی با قیمت گران رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
- ✓ عدم وجود رابطه‌ای بین افشای داوطلبانه و کیفیت حسابرسی.
- ✓ رابطه معکوسی بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود وجود دارد.
- ✓ با افزایش کیفیت حسابرسی هزینه سرمایه کاهش می‌یابد.
- ✓ بین دوره تصدی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد.
- ✓ کیفیت حسابرسی رابطه معناداری با هزینه سرمایه‌ای دارد.
- ✓ کیفیت حسابرسی بر نسبت بدهی شرکتهای تاثیر معناداری ندارد.
- ✓ استقلال هیئت مدیره موجب افزایش کیفیت حسابرسی و نیز کاهش مدیریت سود می‌گردد.

۲) تخصص حسابداری در صنعت و اندازه موسسه حسابداری: حسابداری می‌تواند یکی از راه‌های جلوگیری و کاهش مدیریت سود باشد. حسابسان متخصص در صنعت یک نقش مهم در نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی دارند حسابسان متخصص در صنعت ممکن است مدیریت سود را محدود کنند نه تنها از طریق حسابداری صورت‌های مالی بلکه از طریق تعامل خود با مشتری داخلی و مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی که شامل استقلال هیئت‌مدیره هستند. بنابراین پیشرفت روزافزون در فناوری باعث گردیده است که حسابسان نیز به این سمت حرکت کنند و در زمینه‌های خاص به حسابداری بپردازند تا بتوانند ریسک‌های مرتبط با آن صنعت را به طور کامل شناسایی نموده و گزارشات با کیفیت بیشتری صادر نمایند. از آنجا که حالات مختلف تخصص حسابداری در صنعت به طور مستقیم قابل مشاهده نیست تحقیقات گذشته شاخص‌های مختلفی را برای اندازه‌گیری تخصص در صنعت بکار گرفته‌اند. رویکردهای سهم از بازار و سهم پرتفوی غالباً به عنوان شاخص‌هایی برای تخصص در صنعت به کار گرفته شده است. بسیاری معتقدند که موسسات بزرگ حسابداری کار حسابداری را با کیفیت بالاتری نسبت به موسسات کوچک انجام می‌دهند.

از مجموع مطالب یاد شده می‌توان نتایجی به شرح نگاره شماره ۴ استخراج نمود.

#### نگاره ۴ - اهم نتایج مطالعات مربوط به تخصص حسابرس در صنعت و اندازه موسسه حسابرسی

##### □ تخصص حسابرس در صنعت

- ✓ تخصص حسابرس در صنعت باعث کاهش انعطاف‌پذیری مدیریت در استفاده از اقلام‌تعهدی اختیاری جهت مدیریت سود می‌گردد.
- ✓ شرکت‌های دارای حسابرس متخصص، دارای سطح مطلق اقلام‌تعهدی اختیاری کمتر و ضریب واکنش سود بالاتری هستند.
- ✓ تخصص حسابرس در صنعت بر اجتناب مالیاتی شرکت تاثیر معناداری دارد.
- ✓ بکارگیری حسابرسان متخصص در صنعت موجب بهبود کیفیت افشا می‌گردد.
- ✓ ارتباط متقابل بین درصد سهامداران نهادی و استفاده از خدمات حسابرسان متخصص در صنعت وجود دارد.
- ✓ بین تخصص موسسات حسابرسی و قیمت‌گذاری کمتر از واقع عرضه اولیه رابطه معنی‌داری وجود ندارد.
- ✓ با افزایش درصد سهامداران نهادی استفاده از خدمات حسابرسان متخصص در صنعت افزایش می‌یابد.
- ✓ بین تخصص حسابرس در صنعت و عدم تقارن اطلاعاتی رابطه معنی‌دار و منفی وجود دارد.
- ✓ رابطه مثبت و معناداری بین تخصص حسابرس در صنعت و اندازه موسسه حسابرسی با بازده آتی سهام وجود دارد.
- ✓ شرکت‌هایی که حسابرس آنها متخصص در صنعت است دارای سطح مدیریت اقلام‌تعهدی پایین‌تر می‌باشد.

##### □ اندازه موسسه حسابرسی

- قابلیت پیش‌بینی سود توسط سرمایه‌گذارانی که از صورتهای مالی توسط موسسات بزرگ حسابرسی شده باشند، بیشتر و بهتر است.
- اندازه موسسه حسابرسی باعث کاهش انعطاف‌پذیری مدیریت در استفاده از اقلام‌تعهدی اختیاری جهت مدیریت سود می‌گردد.
- اندازه موسسه رابطه منفی و معناداری با قیمت‌گذاری کمتر از واقع سهام عرضه اولیه دارند.
- ارتباط معکوس و معناداری بین اندازه موسسه حسابرسی و احتمال ورشکستگی شرکت‌ها وجود دارد.
- بین اندازه موسسه با سطح افشای اطلاعات رابطه مثبت وجود دارد.
- اندازه موسسه حسابرسی با محافظه‌کاری رابطه مستقیم دارد.
- اندازه موسسه با هزینه‌های نمایندگی و هزینه سرمایه رابطه معکوس دارد.
- اندازه موسسه حسابرسی تاثیر معناداری بر هزینه سرمایه ندارد.
- بین اندازه موسسه حسابرسی و عدم تقارن اطلاعات رابطه معنی‌دار و منفی وجود دارد.
- بزرگی موسسه حسابرسی موجب کاهش اقلام‌تعهدی اختیاری می‌شود.

۳) گزارش حسابرس و نوع اظهار نظر: در حال حاضر در کشور ما سالانه هزینه‌های هنگفتی بابت انجام حسابرسی صورتهای مالی توسط شرکتها و موسسات مالی پرداخت می‌شود. نتیجه کار حسابرسی انجام شده انتشار گزارش حاوی اظهارنظر حسابرس در مورد صورتهای مالی واحد مورد

رسیدگی می‌باشد. لذا گزارش وی نیز حاوی مطالب مفید و سودمندی برای استفاده‌کنندگان می‌باشد. بررسی‌های مقدماتی نشان می‌دهد که استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی با مشکلاتی از قبیل نامفهوم بودن بندهای گزارش حسابرسی بدلیل، عدم آشنایی آنها با اطلاعات مالی و نتیجتاً عدم تصمیم‌گیری صحیح و همچنین عدم آشنایی آنان با نوع گزارش حسابرسی، مواجه می‌باشند. از مجموع مطالب یاد شده می‌توان نتایجی به شرح نگاره شماره ۵ استخراج نمود.

#### نگاره ۵- اهم نتایج مطالعات مربوط به گزارش حسابرس و نوع اظهار نظر حسابرس

- ✓ گزارش حسابرس و نوع اظهار نظر
- ✓ ابهام در تداوم فعالیت ریسک ذاتی شرکت را افزایش و احتمال صدور گزارش مشروط را در صورت مدیریت سود افزایش می‌دهد.
- ✓ دوره تصدی و تخصص حسابرس در صنعت دارای رابطه مثبت و معنی‌داری با اظهارنظر مقبول می‌باشد.
- ✓ از گزارشات حسابرسی و اطلاعات مندرج در آن استفاده مطلوب نمی‌گردد.
- ✓ نوع گزارش حسابرسی به شکل معناداری بر تاریخ گزارش حسابرس تاثیرگذار است.
- ✓ رابطه منفی معناداری بین حق‌الزحمه حسابرسی و گزارش مشروط حسابرس می‌باشد.
- ✓ بین پایداری سود و کیفیت افشا با نوع اظهارنظر حسابرس رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
- ✓ بین اقلام تعهدی اختیاری و صدور گزارش مشروط توسط حسابرس رابطه معناداری وجود دارد.
- ✓ رابطه مثبت و معناداری بین نسبت مالکانه و گزارش مقبول وجود دارد.
- ✓ اظهارنظر حسابرس نسبت به متغیرهای مالی توانایی پیش بینی ورشکستگی بیشتری دارد.
- ✓ حسابرسان انتزاعی نسبت به حسابرسان عینی با پردازش اطلاعات بیشتری اشباع می‌شوند.
- ✓ توان ایفای تعهدات مهمترین عامل در اظهارنظر حسابرس نسبت به تداوم فعالیت است.
- ✓ بین مدیریت سود و نوع اظهارنظر حسابرس رابطه مثبت وجود دارد.
- ✓ بین نوع اظهارنظر حسابرس و سطح افشای اختیاری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
- ✓ بین بحران مالی و نوع اظهارنظر حسابرس رابطه مثبت وجود دارد.
- ✓ یک واکنش نامتقارن به اخبار خوب اظهارنظر حسابرسی در برابر اخبار بد اظهارنظر حسابرسی وجود دارد.
- ✓ بین اظهار نظر حسابرس وبازده سهام رابطه معناداری وجود ندارد.
- ✓ بین کیفیت حسابرسی با اظهارنظر حسابرسی ارتباط معنادار و معکوسی وجود دارد.
- ✓ بین ویژگیهای حسابرس و تاثیر آن بر نوع اظهارنظر حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.

۴) **حق‌الزحمه حسابرس:** منافع اقتصادی حسابرس از طریق حق‌الزحمه‌ای تامین می‌شود که از انعقاد قرارداد با صاحبکاران عاید می‌شود. حسابرسان برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی از عوامل گوناگونی استفاده می‌کنند و تحقیقات زیادی نیز در رابطه با شناسایی و ارزیابی این عوامل انجام شده است. عوامل توصیفی مدنظر در اغلب مطالعات شامل عوامل ریسک، حجم و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی بوده است. حق‌الزحمه حسابرسی تاکنون موضوع بسیاری از پژوهش‌های حسابرسی بوده و در تحقیقات متعددی به بررسی عوامل موثر بر حق‌الزحمه حسابرسی پرداخته شده است از مجموع مطالب یاد شده می‌توان نتایجی به شرح نگاره شماره ۶ استخراج نمود.

### نگاره ۶- اهم نتایج مطالعات مربوط به حق الزحمه حسابرسی

- ✓ ترکیب مالکیت شرکت به عنوان یکی از عوامل کلیدی حاکمیت شرکتی حق الزحمه‌های حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد.
- ✓ تمرکز مالکیت سهامداران موجب کاهش هزینه‌های نمایندگی و به تبع آن انتخاب موسسه حسابرسی کوچک و در نتیجه کاهش حق الزحمه‌های حسابرسی می‌گردد.
- ✓ حق الزحمه حسابرسی با کیفیت و میزان استقلال رابطه مثبت معناداری وجود دارد یعنی با افزایش حق الزحمه حسابرس، استقلال و کیفیت حسابرسی افزایش داشته است.
- ✓ بین حق الزحمه حسابرسی و متغیرهای مجموع داراییها، حسابهای دریافتنی، تسهیلات پرداختنی و موجودی مواد و کالا رابطه معناداری وجود دارد.
- ✓ رابطه معناداری میان جریان وجوه نقد آزاد بالا و حق الزحمه‌های حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.
- ✓ شرکت‌های دارای جریان نقد آزاد بالا حق الزحمه بیشتری پرداخت می‌نمایند.
- ✓ حق الزحمه حسابرسی با سطح افشای اطلاعات رابطه مثبت وجود دارد.
- ✓ با افزایش بدهی میانگین حق الزحمه حسابرسی افزایش می‌یابد.
- ✓ حق الزحمه شرکت‌های با جریان نقد آزاد بالا، بیشتر از میانگین حق الزحمه حسابرسی شرکت‌های با جریان نقد آزاد پایین می‌باشد
- ✓ میانگین حق الزحمه شرکت‌های با فرصت رشد بالا کمتر از حق الزحمه حسابرسی شرکت‌هایی با فرصت رشد پایین است.
- ✓ حق الزحمه شرکت‌هایی که سطح بدهی بالاتری دارند نسبت به شرکت‌های دارای سطح بدهی پایین بیشتر است.
- ✓ هرچه میزان سود تقسیمی شرکت بیشتر باشد حق الزحمه حسابرسی آن پایین است.
- ✓ میانگین حق الزحمه حسابرسی شرکت‌های با ریسک ورشکستگی بالا بیشتر از میانگین شرکت‌های با ریسک ورشکستگی پایین است.
- ✓ بین حق الزحمه حسابرسی صورتهای مالی و افشای اختیاری ارتباط معناداری وجود دارد.
- ✓ میزان دعای حقوقی صاحبکار و تنگناهای فرآیند حسابرسی در تعیین میزان حق الزحمه‌های حسابرسی موثر است.
- ✓ شهرت استقلال در تعیین حق الزحمه حسابرس موثر نیست.
- ✓ شرکت‌هایی با جبران نقد آزاد بالا نسبت به شرکت‌های با جریان نقد آزاد پایین حق الزحمه حسابرسی بیشتری دارند.
- ✓ سطح بدهی بالا در شرکت‌ها و با جریان نقد آزاد بالا حق الزحمه حسابرسی را افزایش می‌دهد.
- ✓ تغییر حسابرس، سبب نزدیک‌تر شدن حق الزحمه‌های حسابرسی به مدل استاندارد می‌شود.
- ✓ بین حق الزحمه‌های غیرعادی مثبت حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه منفی و معنادار وجود دارد.
- ✓ بین برخی از عوامل مرتبط با هزینه‌های نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
- ✓ بین حق الزحمه‌های غیرعادی منفی حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

۵) دوره تصدی و تغییر حسابرس: مطالعات دوره تصدی حسابرس به بررسی این امر می‌پردازند



که آیا مدت طولانی رابطه حسابرِس- صاحبکار بر کیفیت حسابداری تأثیر دارد یا خیر. علت و محرک این تحقیقات نیز دعوت به تغییر اجباری یا اختیاری حسابرِس می‌باشد. استدلالی که در جهت تغییر حسابرِس عنوان می‌شود این است که دوره تصدی بلندمدت، استقلال حسابرِس را خدشه‌دار می‌کند. استدلال مخالف نیز این است که حسابرِس از انگیزه‌های اقتصادی قوی برای حفظ استقلال برخوردارند و سازوکارهای داخلی از قبیل چرخش پرسنل برای حفظ استقلال و تردید حرفه‌ای حسابرِس کافی می‌باشد (فرانسیس ۲۰۰۴). همچنین استدلال می‌شود که دوره تصدی بلندمدت‌تر باعث آشنایی بیشتر حسابرِس با عملیات تجاری و مسائل گزارشگری صاحبکار می‌شود و لذا کیفیت حسابداری افزایش می‌یابد (حکیم و عمری ۲۰۱۰، المطلبیری و همکاران ۲۰۰۹). با توجه به این موارد می‌توان متصور بود که دوره تصدی حسابرِس بر کیفیت اطلاعات مالی یا تأثیر مثبت داشته و یا اینکه سرمایه‌گذاران، دوره تصدی بلندمدت‌تر را به عنوان علامتی منفی ارزیابی کرده و سبب عدم اطمینان اطلاعاتی گردد. با توجه به این دو استدلال رقیب، صرفنظر از مستقیم یا معکوس بودن این رابطه، انتظار می‌رود که دوره تصدی حسابرِس با عدم اطمینان اطلاعاتی رابطه داشته باشد. در این ارتباط تحقیقات مختلفی صورت پذیرفته است که از جمله آنها دوره تصدی با محافظه‌کاری، دوره تصدی با استقلال حسابرِس، دوره تصدی با کیفیت حسابداری، دوره تصدی و تقلب، دوره تصدی با فرض تداوم فعالیت چرخش اجباری حسابرِس و شریک موسسه حسابداری مورد بررسی قرار گرفته است. از مجموع مطالب یاد شده می‌توان نتایجی به شرح نگاره شماره ۷ استخراج نمود.

## نگاره ۷- اهم نتایج مطالعات مربوط به دوره تصدی حسابرِس و چرخش یا تغییر حسابرِس

### □ دوره تصدی حسابرِس

- ✓ با افزایش مدت تصدی حسابرِس احتمال مدیریت سود، چه در جهت کاهش و چه در جهت افزایش سود وجود دارد.
- ✓ بین محافظه کاری حسابداری و تصدی حسابرِس در کلیه شرکتهای مورد مطالعه رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
- ✓ با افزایش دوره تصدی حسابرِس توانایی سرمایه‌گذاران برای پیش‌بینی سودهای آینده بهبود می‌یابد.
- ✓ با افزایش دوره تصدی حسابرِس، گزارش محافظه‌کارانه سود افزایش می‌یابد.
- ✓ دوره تصدی حسابرِس با مدیریت سود صاحبکار رابطه ای ندارد.
- ✓ بین افزایش دوره تصدی حسابرِس و محافظه کاری سود رابطه معناداری وجود ندارد.
- ✓ تداوم انتخاب حسابرِس تاثیر معناداری بر کیفیت حسابرِس ندارد.
- ✓ بین دوره تصدی و عدم تقارن اطلاعاتی رابطه معنی دار و مثبت وجود دارد.
- ✓ طول دوره همکاری حسابرِس با صاحبکار بر کیفیت گزارشات حسابرِس و صورت‌های مالی اثر دارد.
- ✓ افزایش طول دوره تصدی به بیش از ۵ سال کیفیت حسابرِس را کاهش می‌دهد.
- ✓ تداوم انتخاب حسابرِس رابطه معکوس با محافظه کاری مشروط دارد.
- ✓ دوره تصدی و ساختار مالکیت دولتی یا خصوصی بر انتخاب حسابرِس تاثیر دارد.
- ✓ بین دوره تصدی و اتلاف قیمت پیشنهادی خرید و فروش سهام رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

### □ چرخش یا تغییر حسابرِس

- ✓ بین کیفیت گزارش حسابرِس، نوع اظهار نظر حسابرِس و اندازه موسسه حسابرِس با چرخش موسسه حسابرِس رابطه معناداری وجود ندارد.
- ✓ تغییر حسابرِس همراه با اخبار ناخوشایند توسط شرکتهای موجب می‌شود اعتماد سرمایه‌گذاران به قابلیت اتکای صورت‌های مالی کاهش می‌یابد.
- ✓ بین تغییر موسسات حسابرِس با کشف تحریف مالیاتی و تحریفات ناشی از اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.
- ✓ بین نوع کیفیت گزارش حسابرِس، نوع اظهار نظر حسابرِس و اندازه موسسه حسابرِس با چرخش حسابرِس رابطه معنی داری وجود ندارد.
- ✓ متغیرهای درماندگی مالی حاصل از صورت‌های مالی حسابرِس شده دارای بار اطلاعاتی مناسبی برای پیش‌بینی تغییر حسابرِس شرکتهای فعال در بورس اوراق بهادار تهران هستند.
- ✓ بین نوع اظهار نظر حسابرِس، تغییر مدیریت، پیچیدگی، رشد و اندازه شرکت با تغییر حسابرِس رابطه معناداری و مثبتی وجود دارد.
- ✓ سیستم حسابرِس کم‌تجربه و عدم رضایت از کیفیت حسابرِس مهمترین دلایل ایجاد انگیزه تغییر حسابرِس است.
- ✓ بین کیفیت حسابرِس و تغییر حسابرِس با مدیریت سود گزارش شده در صورت‌های مالی این شرکتهای رابطه منفی و معناداری وجود دارد.
- ✓ انحرافهای قانونی و مالیاتی با چرخش موسسه حسابرِس رابطه معناداری وجود دارد.
- ✓ چرخش موسسات بر کیفیت حسابرِس تاثیر ندارد.
- ✓ چرخش موسسات بر تعدیلات سنواتی تاثیر ندارد.
- ✓ چرخش اجباری موسسات حسابرِس موجب افزایش کیفیت حسابرِس می‌گردد.
- ✓ تغییر سهامدار نهادی بر تغییر حسابرِس بدون تاثیر می‌باشد.
- ✓ تغییر در اعضای هیئت مدیره و مدیرعامل منجر به تغییر حسابرِس مستقل می‌گردد.
- ✓ چرخش شریک باعث افزایش کیفیت حسابرِس می‌شود.
- ✓ چرخش شریک باعث کاهش تعدیلات سنواتی می‌شود.
- ✓ وجود رابطه معنادار و مثبت تغییر شریک اصلی حسابرِس و کیفیت سود.
- ✓ وجود رابطه معنادار و منفی تغییر شریک فرعی حسابرِس و کیفیت سود.
- ✓ با تغییر شرکت اصلی کیفیت حسابرِس بیشتر می‌شود.
- ✓ بین حاکمیت شرکتی و انتخاب حسابرِس با کیفیت ارتباط معناداری وجود دارد.
- ✓ بین سهامداران کنترلی (درصد مالکیت بالا) با انتخاب حسابرِس با کیفیت رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
- ✓ بین انحرافهای قانونی و مالیاتی با چرخش موسسه حسابرِس رابطه معناداری وجود دارد.
- ✓ بین متغیرهای درماندگی مالی و تغییر حسابرِس رابطه معناداری وجود دارد.
- ✓ بین تغییر حسابرِس شرکت و افزایش میزان محافظه کاری در سود شرکت در سال بعد رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
- ✓ اهمیت تخصص حسابرِس مستقل در احتمال انتخاب شدن وی تاثیر دارد.

۶) استقلال حسابداری: در حال حاضر، بازار خدمات حسابداری در کشور ما در اختیار دو گروه عمده از واحدهای ارائه کننده خدمات حسابداری است: سازمان حسابداری و موسسه‌های حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی. از طرفی، سازمان حسابداری به عنوان یک نهاد دولتی از منابع و امکانات بیشتری در جهت افزایش کیفیت و آموزش مستمر برخوردار است و سابقه بیشتری نیز نسبت به موسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی در ارائه خدمات حسابداری دارد. به لحاظ ساختار دولتی سازمان حسابداری، به دلیل اینکه مدیران این سازمان در زمان تنظیم گزارش حسابداری، منافع مالی خاصی در شرکت مورد رسیدگی ندارند، ممکن است با استقلال رأی بیشتری، یافته‌های خود طی فرآیند حسابداری را به ذی‌نفعان گزارش نمایند. از سوی دیگر، شرکا و مدیران موسسه‌های حسابداری خصوصی دارای جریان شبه منافع مالی در درون واحد تجاری هستند و این امر ممکن است، استقلال این موسسات را تحت تأثیر قرار دهد. در مقابل این نگرش، دیدگاه دیگری نیز وجود دارد که موسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی با ویژگی‌های یک موسسه خصوصی مشغول به کار هستند و یک موسسه خصوصی جهت نیل به منافع بلندمدت به صورت مستمر به فکر ارتقاء سطح کیفی کار خود است و تلاش می‌کند با ارائه خدمات بهتر و با کیفیت بیشتر، به اعتبار خود بیافزاید، بنابراین موسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی نسبت به سازمان حسابداری انگیزه بیشتری برای افزایش کیفیت کار خود دارند. یکی از مشکلات بازار خدمات حسابداری در کشور ما رشد روزافزون موسسه‌های حسابداری عضو جامعه حسابداران است، به گونه‌ای که تعداد این موسسه‌ها در سال ۱۳۹۳ به ۲۷۰ موسسه رسیده است که شاید بسیاری از این موسسه‌ها دارای منابع و امکانات و تخصص (صلاحیت حرفه‌ای) کافی برای ارائه حسابداری با کیفیت نباشند و از سویی دیگر، ممکن است در صورت از دست دادن یک صاحبکار خاص، بخش اعظمی از درآمد خود را از دست بدهند که همین امر ممکن است که بر استقلال رأی آنها اثر گذارد. با توجه به مطالب ذکر شده، میزان درآمد و اندازه حسابداری دو عاملی هستند به صورت بالقوه می‌توانند بر کیفیت حسابداری ارائه شده از سوی حسابداری اثر گذارند. علاوه بر میزان درآمد و اندازه حسابداری، تخصص حسابداری و شناخت وی از واحد مورد رسیدگی نیز می‌تواند بر کیفیت فرآیند حسابداری ارائه شده از سوی آنها اثر گذارد بنابراین موسسات بزرگ حسابداری در کشور دارای استقلال بالاتری نسبت به سایر موسسات می‌باشد همچنین با تشکیل جامعه حسابداران رسمی به عنوان یک تشکل حرفه‌ای تشکیل موسسات حسابداری در کشور افزایش و این امر موجب رقابت بین موسسات حسابداری در جذب صاحبکاران و به تبع آن کاهش استقلال حسابداری گردیده است. در این بین رابطه بلند مدت و نیز ارائه خدمات غیر حسابداری و نیز وابستگی اقتصادی به یک صاحبکار بر استقلال حسابداری تأثیر گذار می‌باشد.

از مجموع مطالب یاد شده می‌توان نتایجی به شرح نگاره شماره ۸ استخراج نمود.

### نگاره ۸- اهم نتایج مربوط به استقلال حسابر

- ✓ تشکیل جامعه حسابداران رسمی و افزایش رقابت بین موسسات حسابرسی موجب کاهش استقلال حسابرسی شده است
- ✓ رابطه بلندمدت بین حسابر و صاحبکار ارتباط نزدیکی بین آنها ایجاد می‌کند که به استقلال حسابر لطمه زده و از کیفیت حسابرسی می‌کاهد.
- ✓ استقلال سازمان حسابرسی و موسسه حسابرسی مفید راهبر بیشتر از سایر موسسات حسابرسی می‌باشد.
- ✓ شرایطی وجود دارد که در آن شرایط حسابر مستقل به نظر نمی‌رسد اما در آیین رفتار حرفه‌ای ذکری از آن نشده است.
- ✓ ارائه خدمات مشترک حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی به یک صاحبکار بر استقلال حسابر تاثیر دارد.
- ✓ کمیته حسابرسی، اندازه موسسه و سابقه موسسه حسابرسی و اندازه صاحبکار به عنوان عوامل افزایش استقلال حسابر است.
- ✓ وابستگی اقتصادی حسابر به صاحبکار و روابط طولانی مدت بین حسابر و صاحبکار بر استقلال حسابر تاثیر دارد.
- ✓ رابطه بلندمدت حسابرسی و صاحبکار می‌تواند استقلال واقعی حسابرسی را کاهش دهد.
- ✓ رابطه معناداری بین اهمیت صاحبکار و استقلال وجود دارد.
- ✓ در مواردی استقلال حسابر توسط حسابر نقض می‌شود.

**۷) قضاوت و دانش حرفه‌ای:** در مواردی که حسابدار حرفه‌ای در رعایت اصول بنیادی با مخاطراتی برخورد می‌کند و بر اساس ارزیابی آنها به این نتیجه می‌رسد که آن مخاطرات، در سطحی پذیرفتنی نیستند باید وجود داشتن یا نداشتن تدابیر ایمن‌ساز مناسب و قابلیت بکارگیری آنها را برای رفع مخاطرات یا کاهش آنها به سطحی پذیرفتنی، مشخص کند. حسابدار حرفه‌ای برای این تشخیص باید از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده نماید و این موضوع را در نظر بگیرد که آیا یک شخص ثالث منطقی و آگاه با در نظر گرفتن همه حقایق و شرایط خاص موجود و در دسترس حسابدار حرفه‌ای، احتمالاً به این نتیجه می‌رسد که با بکارگیری تدابیر ایمن‌ساز، مخاطرات، رفع می‌شود یا به سطحی پذیرفتنی کاهش می‌یابد به گونه‌ای که رعایت اصول بنیادی، خدشه‌دار نشود. از مجموع مطالب یاد شده می‌توان نتایجی به شرح نگاره شماره ۹ استخراج نمود.

## ✓ نگاره ۹- اهم نتایج مطالعات مربوط به قضاوت و دانش حرفه‌ای

- ✓ ویژگی حسابداری به ترتیب زیر بر قضاوت حرفه‌ای تاثیر می‌گذارد: (۱) استقلال حسابداری (۲) معلومات حسابداری (۳) صلاحیت حرفه‌ای (۴) تردید حرفه‌ای (۵) جانب‌داری در قضاوت
- ✓ بین قضاوت حسابداری با تجربه و حسابداری کم تجربه در مورد وظایف ساختار نیافته تفاوت معناداری وجود دارد و تجربه تاثیر بسیار زیادی بر دقت قضاوت حسابداری دارد.
- ✓ بین نیت اخلاقی و قضاوت اخلاقی حسابداری با حساسیت اخلاقی حسابداری رابطه مثبت معناداری وجود دارد

۸) نوع موسسه حسابداری: موسسات حسابداری در کشور به موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابداری تقسیم بندی می‌شوند. سازمان حسابداری یک موسسه حسابداری دولتی می‌باشد و موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی به عنوان موسسات خصوصی شناخته می‌شوند. در پایان سال ۱۳۹۳ تعداد ۲۷۰ موسسه حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی وجود داشته است که در مقایسه با سازمان حسابداری یک موسسه کوچک محسوب می‌گردند در میان موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی موسسه حسابداری مفید راهبر از همه موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی بزرگتر می‌باشد. بنابراین پژوهش‌های انجام شده بیشتر در خصوص سازمان حسابداری و موسسه حسابداری مفید راهبر و یا مقایسه موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی با سازمان حسابداری انجام گرفته است. از مجموع مطالب یاد شده می‌توان نتایجی به شرح نگاره شماره ۱۰ استخراج نمود.

## نگاره ۱۰- اهم نتایج مطالعات مربوط به نوع موسسه حسابداری

- ارتباط معناداری بین نوع موسسه حسابداری و مدیریت سود وجود دارد.
- تاخیر در ارائه گزارش موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی نسبت به سازمان حسابداری کمتر است.
- دوره تصدی حسابداری، تخصص حسابداری در صنعت، نوع موسسه حسابداری و نوع اظهار نظر بر تاخیر گزارش حسابداری موثر می‌باشد.
- استقلال سازمان حسابداری و موسسه حسابداری مفید راهبر بیشتر از سایر موسسات حسابداری می‌باشد.
- اندازه موسسه با درصد پایین بر تغییرات قیمت سهام تاثیر می‌گذارد و این اثر بصورت منفی است.
- نوع موسسه حسابداری با اقلام تعهدی اختیاری ارتباط دارد.

۹) **تاخیر در ارائه گزارش:** تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی به عنوان مدت زمان بین پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرس تعریف می‌شود. با توجه به این که تاخیر در گزارش حسابرسی به دلیل ویژگی خاص شرکت‌ها و حسابرس آنها به طور مقطعی متفاوت است، درک عوامل احتمالی تعیین کننده تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی در جهت کارایی حسابرس فراهم می‌آورد. عوامل مختلفی می‌تواند بر به موقع بودن گزارشگری مالی شرکت و تاخیر در ارائه گزارش حسابرس موثر باشد. در پژوهش‌هایی که در این زمینه انجام شده، تاثیر عوامل مربوط به حسابرسی و همچنین ویژگی‌های خاص شرکت بر به موقع بودن گزارشگری مالی و تاخیر در ارائه گزارش حسابرس مورد بررسی قرار گرفته است. ویژگی‌های مورد بررسی شامل اندازه شرکت، سودآوری، ساختار مالی، اخبار خوب و بد، سطح نظارت خارجی و اندازه موسسه حسابرسی بوده است. عواملی مانند پیچیدگی حسابداری شرکت و شفافیت گزارشگری مالی نیز می‌تواند بر تاخیر در ارائه گزارش حسابرس موثر باشد. از مجموع مطالب یاد شده می‌توان نتایجی به شرح نگاره شماره ۱۱ استخراج نمود.

#### نگاره ۱۱- اهم نتایج مطالعات مربوط به تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی

- ✓ اهرم مالی، اخبار خوب و بد و حاکمیت شرکتی دارای رابطه مثبت و معناداری با کل زمان گزارشگری می‌باشند.
- ✓ میزان مالکیت نهادی، نسبت اعضای هیئت مدیره غیرموظف و اندازه حسابرسی مستقل روی بهنگام بودن گزارشگری مالی تاثیر دارد.
- ✓ حسابرسی توسط سازمان حسابرسی بهنگام بودن گزارشگری را کاهش داده است.
- ✓ شاخص سودآوری، نوع گزارش حسابرسی و اندازه شرکت، متغیرهای تاثیرگذار بر تاخیر گزارش حسابرسی می‌باشد.
- ✓ تاخیر در ارائه گزارش موسسات عضو جامعه نسبت به سازمان حسابرسی کمتر است.
- ✓ بین ریسک ورشکستگی و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد.
- ✓ دوره تصدی حسابرس، تخصص حسابرسی در صنعت، نوع موسسه حسابرسی و نوع اظهارنظر بر تاخیر گزارش حسابرس موثر می‌باشد.

#### ۵- جمع بندی و نتیجه گیری

گزارش حسابرسی تنها وسیله ارتباط بین حسابرس و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی است که حسابرس نتایج فرآیند حسابرسی را از طریق آن منعکس می‌کند. هدف این پژوهش بررسی تحلیلی پژوهش‌های انجام شده در زمینه حسابرسی در کشور می‌باشد؛ به دلیل این که گزارش حسابرسی یک منبع اطلاعاتی ارزشمند است و توسط فردی مستقل از شرکت ارائه می‌شود. همچنین، از آنجا که نوع اظهارنظر حسابرس برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی دارای اهمیت است؛ بنابراین انتظار می‌رود موسسه‌های حسابرسی در جهت بهبود کیفیت حسابرسی تلاش مضاعف نمایند.

منطقی است که پیش بینی نماییم احتمال کشف رویه های حسابداری سؤال برانگیز، توسط حسابرسان با کیفیت بالا در مقایسه با حسابرسان با کیفیت پایین، بیشتر است. از آنجا که در بسیاری از تحقیقات، از اندازه موسسات حسابداری به عنوان شاخص کیفیت حسابداری استفاده شده است، پیش بینی می شود مدیریت سود در شرکت هایی با حسابرسان با کیفیت پایین (موسسات حسابداری کوچک)، بیشتر از شرکتهای با حسابرسان با کیفیت بالا (موسسات حسابداری بزرگ)، رخ دهد، همان طوری در این مطالعه آمده است دو دیدگاه در خصوص دوره تصدی حسابداری مطرح گردیده است، دیدگاه اول مربوط به فرضیه تخصص حسابرسان و دیدگاه دوم مربوط به فرضیه استقلال حسابرسان می باشد. دیدگاه تخصص حسابرسان بر این باور است که با افزایش طول دوره تصدی حسابداری، کیفیت حسابداری نیز افزایش می یابد که به تبع آن، عدم اطمینان اطلاعاتی کاهش می یابد. برعکس دیدگاه دوم یعنی استقلال حسابرسان معتقد به کاهش کیفیت حسابداری با افزایش دوره تصدی حسابداری است که منجر به افزایش عدم اطمینان اطلاعاتی می گردد.

مطالعات انجام شده در زمینه حسابداری نسبت به مطالعات انجام شده در بازار سرمایه و نیز حسابداری مالی به مراتب کمتر انجام پذیرفته است. در این تحقیق موضوعات به چهار دسته تقسیم بندی شده است: حسابداری مستقل، حسابداری رعایت، حسابداری عملیاتی و حسابداری داخلی. لازم به یادآوری است که این مقاله فقط نتایج مربوط به حسابداری مستقل را تحلیل نموده و مطالعات انجام شده در زمینه حسابداری داخلی، رعایت و عملیاتی را مورد مطالعه قرار نداده است. نتایج ارائه شده مربوط به دوره زمانی سال های ۱۳۹۳-۱۳۸۰ بوده است و با توجه به محدودیت های اطلاعاتی، کامل نیست. با این وجود، سعی شده است که نتایج مهم در زمینه های مهم استخراج گردد. پیشنهاد می گردد در آینده پژوهشگران هر یک از موضوعات دسته بندی شده را به جداگانه مورد مطالعه قرار دهند تا بتوان به نتایج قطعی و مشخص تری دست یافت.

در این پژوهش محدودیت هایی وجود داشت که سبب شد دسترسی به بعضی از مطالعات امکان پذیر نباشد. از طرفی بانک های اطلاعاتی که مطالعات از آن استخراج شده اند، کامل نیستند و امکان دارد که نتایج تعدادی از پژوهش ها در این مقاله گنجانده نشده باشد. مضافاً این که نتایج حاصل از پایان نامه ها به صورت دسته بندی شده و یا بر اساس موضوعی که بتوان از آن استفاده نمود وجود نداشت.

## □ منابع و ماخذ

۱. جامعه حسابداران رسمی ایران. (۱۳۸۳). آیین رفتار حرفه‌ای، تهران، انتشارات حساب، چاپ اول.
۲. رضازاده، جواد. (۱۳۹۳). نظریه‌ها و تحقیقات حسابرسی. جلد اول. چاپ اول. تهران: انتشارات شب چله.
۳. نیکخواه آزاد، علی. ۱۳۷۷. بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی. چاپ اول، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی.
۴. نیکبخت، محمد رضا و حسین مهربانی. (۱۳۸۵). «بررسی اثر خدمات و حق الزحمه های غیر حسابرسی موسسات حسابرسی بر استقلال حسابرس»، بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۴۴، صص ۱۴۷-۱۲۹.
۵. نمازی، محمد، و امین ناظمی (۱۳۸۴). «بررسی تحلیلی تحقیقات انجام شده در بورس اوراق بهادار تهران»، تحقیقات مالی، ۱۹، صص ۱۶۶-۱۳۵.

6. Al-Thuneibat, A. A.; Ahmad Khamees, B.; and N. A. Al-Fayoumi (2008). "The Effect of Qualified Auditors' Opinions on Share Prices: Evidence from Jordan" *Managerial Auditing Journal*. Vol. 23 No. 1, pp. 84101-.

7. Bates, H.L., Ingram, R.W, Reckers, M.J, (1982). "Auditor client affiliation: The impact on materiality". *Journal of Accountancy*, 6065-.

8. Choi, J.H, Doogar, R. (2005). "Auditor tenure and audit quality: evidence from going-concern qualifications issued during 19962001-". Working Paper, Hong Kong University of Science and Technology, University of Illinois at Urbana- Champaign.

9. Copley P. and Doucet M.S. (1993). "Auditor Tenure, Fixed Fee Contracts, and the Supply of Substandard Single Audits". *Public Budgeting & Finance*, Vol.13, Issue 3, pp.2336-.

10. DeAngelo, L., (1981). "Auditor size and auditor quality", *Journal of Accounting and Economics* 3 (3):pp. 183199-.

11. DeFond, M., J, Francis and T, Wong . (2000). "Audit industry specialization and market segmentation by big 6 and non-big 6 accounting firms". *Auditing, A Journal of Practice and Theory*, Vol. 19 No.1, pp. 4966-.

12. Dunn, K. A., Mayhew, B. W., and Morsfield, S. G. (2000). "Auditor industry specialization and client disclosure quality", Working Paper Baruch College and University of Wisconsin.

13. Davis, RL. Soo, B.S. and Trompeter, G. M. (2009). "Auditor tenure and ability to meet or beat earning forecasts", *Contemporary Accounting Research*, No: 26, pp: 517- 548.

14. Ferguson, A., and D. Stokes. (2002). "Brand name audit pricing, industry specialization and industry leadership premiums post Big 8 and Big 6 mergers" *Contemporary Accounting Research* ,19: 77110-.

15. Francis, J. (1984). "The effect of audit firm size on audit prices: a study of the Australian market". *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 6 No.2, pp. 13351-.

16. Ghosh A. and Moon D. (2005). "Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality". *The Accounting Review*, Vol. 80, Issue 2, pp. 585612-.

17. Gul, F.A., Fung S.Y, and Jaggi B.L. (2009). "Earning quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors", industry expertise. *Journal of Accounting and Economics*, No 47,



pp: 265- 280.

18. Johnson V.E., Khurana I.K. and Reynolds J.K. (2002). "Audit- firm tenure and the quality of financial Reports". *Contemporary Accounting Reserch*, Vol. 19, Issue 4, pp: 637- 660.

19. Kend M. (2008). "Client industry audit expertise: towards a better understanding" *Pacific Accounting Review*, 20:4962-.

20. Mayhew, B., and M. Wilkins. (2003). "Audit firm industry specialization as a differentiation strategy: Evidence from fees charged to firms going public" *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22 (2): 33-52.

21. Myers J.N., Myers L.A. and Omer C.T. (2003). "Exploring the Term of the Auditor-client relationship and the quality of Earnings: A case for Mandatory Auditor rotation?". *The Accounting Review*, Vol. 78, Issue 3, pp. 779799-.

22. Nagy A. (2005). "Mandatory audit firm turnover, financial reporting quality, and client bargaining power: the case of Arthur Andersen". *Accounting Horizons*, Vol. 19, Issue 2, pp. 5168-.

23. Neal, T. L., and R. R. Riley. ( 2001). "Audit specialist designations: measurement considerations" Working paper, University of Kentucky.

24. Pierre K. St and Anderson J.A. (1984). "An Analysis of the Factors Associated with Lawsuits Against Public Accountants". *The Accounting Review*, Vol. 59, Issue 2, pp.242264-.

25. Porter, M. E. (1985). *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. New York, NY: Free Press.

26. Stanley, J.D. and F.T. DeZoort. (2007). "Audit firm tenure and financial restatements: an analysis of industry specialization and fee effects". *Journal of Accounting and Public Policy* 26 (2): 131- 159.

27. Shelton, S. W. (1999), the Effect of Experience on the Use of Irrelevant Evidence in Auditor Judgment. *The Accounting Review*. 74(2): 217224-.

28. Willenborg, M. (2002). "Discussion of brand name audit pricing, industry specialization, and leadership premiums post-big 8 and 6 mergers", *Journal of Accounting and Economics*, 33: pp, 91115-.

29. Walker P.L. Lewis B.L. and Casterella J.R. (2001). "Mandatory auditor rotation: Arguments and current evidence". *Accounting Enquiries*, Vol.10, Issue 2.

30. Vanstraelen A. (2000). "Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality". *The European Accounting Review*, Vol. 9, Issue 3, pp. 419443-.

31. <http://irandoc.ac.ir/>

32. <http://www.ensani.ir/>