

بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اقامه دعوا علیه حسابرسان در بورس اوراق بهادار تهران

دکتر سعید جبارزاده کنگرلویی*

سعید سبزواری**

مرتضی متوسل***

چکیده

هدف این پژوهش بررسی این سؤال است که آیا تمایز کیفیت حسابرسی بین موسسات حسابرسی بزرگ و موسسات حسابرسی کوچک در مورد مشتریانی که خطر اقامه دعوی توسط آنها بیشتر هست، بیشتر از مشتریانی هست که خطر اقامه دعوی توسط آنها کمتر هست یا نه؟ برای جواب به این سؤال ۷۱۸ مشاهده برای سال‌های بین ۸۱ تا ۸۹ مورد بررسی قرار گرفته است. از مدل کریشنان و ژانگ (۲۰۰۵) برای اندازه‌گیری اقامه دعوا علیه حسابرسان و مدل تعدیل شده جونز برای ارزیابی کیفیت حسابرسی استفاده می‌شود. با توجه به نتیجه مدل تحقیق استنباط می‌شود که با توجه به این که تمایزی بین کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی بزرگ و موسسات حسابرسی کوچک نسبت به مشتریان با ریسک اقامه دعوی بیشتر نسبت به مشتریان با اقامه دعوی کمتر در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار وجود ندارد، این نتیجه گویای این مطلب است که موسسات حسابرسی (کوچک و بزرگ) به مشتریان خود (مشتریان با ریسک اقامه دعوی بالا یا مشتریان با ریسک اقامه دعوی پایین) به یک دیده می‌نگرند و صرف نظر از این که در آینده مشتری علیه آنها در آینده مشکلاتی از نظر حقوقی به وجود آورد یا نه، سعی در ارائه حسابرسی با کیفیت دارند.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرسی، اقامه دعوا علیه حسابرسان، مدل تعدیل شده جونز و بورس اوراق بهادار تهران.

* استادیار دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات آذربایجان غربی jabbarzadeh.s@gmail.com

** دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات آذربایجان غربی

*** کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات آذربایجان غربی

مقدمه

به دنبال رسوایی‌های مالی شرکت‌ها و بحران‌های مالی طی دو دهه اخیر، انگشت اتهام تا حدودی به سمت حسابرسان و کیفیت حسابرسی نشانه رفته است. در ایران نیز پس از کشف تقلب بانکی ۱۳۹۰، برخی کارشناسان ادعای شکست حسابرسی را مطرح کردند. در پاسخ به این رویدادها، از یک طرف، مقررات گذاران تغییراتی را در دستور کار قرار دارند. برای مثال، قانون سارینز آکسلی (۲۰۰۲) در آمریکا وضع شد تا به بی‌نظمی‌های مالی سر و سامان دهد و تحولاتی در زمینه حاکمیت شرکتی انگلستان رخ داد. از طرف دیگر، سیاست گذاران بار دیگر بر روی اهمیت حسابرسی موثر و کارآمد به عنوان یکی از مولفه‌های کلیدی بازارهای سرمایه کارا تمرکز نمودند و تلاش‌هایی را برای شناسایی محرک‌های کلیدی کیفیت حسابرسی انجام دادند (حساس یگانه و غلامزاده لداری، ۱۳۹۱).

کیفیت حسابرسی به شیوه‌های مختلفی تعریف شده است. در ادبیات کاربردی، کیفیت حسابرسی را تطابق آن با استانداردهای حسابرسی تعریف نموده‌اند. در مقابل، پژوهشگران حسابداری و حسابرسی، ابعاد چندگانه‌ای از کیفیت حسابرسی را مورد توجه قرار داده‌اند، ابعاد مذکور اغلب به تعاریف متفاوتی منجر گردیده است. برخی از رایج‌ترین تعاریف کیفیت حسابرسی عبارتند از:

- ارزیابی بازار از احتمال این که صورت‌های مالی حاوی تحریف‌های با اهمیت است و حسابرس این تحریف‌ها را کشف و گزارش می‌نماید.

- احتمال آن که حسابرس نسبت به صورت‌های مالی که حاوی تحریف با اهمیت است گزارش مقبول صادر ننماید.

- صحت اطلاعات گزارش شده توسط حسابرسان.

تعاریف مذکور درجاتی متفاوتی از ابعاد شایستگی و استقلال حسابرسان در انجام حسابرسی (استقلال واقعی) و همچنین چگونگی درک استفاده‌کنندگان از استقلال آنها را در بر می‌گیرد. اگر چه کیفیت درک شده حسابرسی می‌تواند با کیفیت واقعی حسابرسی مرتبط باشد، اما لزوماً یکسان نیست. بنابراین، از حسن شهرت و مراقبت‌های حرفه‌ای برای حفظ ویژگی‌های واقعی کیفیت حسابرسی و کیفیت درک شده استفاده می‌شود. به علاوه، باید در نظر داشت که مراقبت حرفه‌ای حسابرس کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی را تحت تاثیر قرار می‌دهد، در حالی که حسن شهرت حسابرس چگونگی درک ذی‌نفعان از اطلاعات مذکور را متاثر می‌سازد (حساس یگانه و قنبریان، ۱۳۸۵).

کاسترولا و همکاران^۱ (۲۰۰۷) اقامه دعوا علیه حسابرس را بصورت نقص در کیفیت حسابرسی که منجر به اقامه دعوا در مورد نقص رویه‌های حرفه‌ای در مقابل حسابرس شود تعریف می‌کند. دی آنجلو^۲ (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را به عنوان ارزیابی بازار از کشف و گزارش تحریفات با اهمیت موجود در صورت‌های مالی توسط حسابرس تعریف کرده است. این تعریف به دلیل تاکید بر ارزیابی بازار از کیفیت حسابرسی، مبتنی بر برداشت از کیفیت حسابرسی است. مطابق تعریف وی کیفیت حسابرسی با کشف تحریفات با اهمیت و گزارش آن ارتباط مستقیم دارد. از آنجا که کیفیت حسابرسی قبل از انجام حسابرسی و یا در حین حسابرسی

قابلیت مشاهده ندارد، نیاز به متغیرهایی است تا بر اساس آن بتوان کیفیت واقعی حسابرسی را ارزیابی کرد. دی آنجلو (۱۹۸۱) با استفاده از روش تحلیلی ثابت کرد که اندازه موسسات حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت دارد، زیرا از دیدگاه اقتصادی، زیان ناشی از قصور در کشف و گزارش تحریفات با اهمیت در موسسات بزرگ قابل ملاحظه است. به پیروی از مطالعات دی آنجلو بسیاری از محققان در مطالعات تجربی به بررسی ارتباط بین اندازه موسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند. محققان متغیرهای دیگری همچون میزان حق الزحمه حسابرسان را به عنوان کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار داده‌اند اما در بیشتر تحقیقات متغیر اندازه مورد استفاده قرار گرفته است.

ویژگی‌های موسسات حسابرسی و رابطه آنها با کیفیت حسابرسی تا کنون مورد بررسی قرار گرفته است. حساس یگانه و آذین فر (۱۳۸۹) به این نتیجه دست یافتند که بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی (تحریفات کشف شده و گزارش شده در گزارش حسابرسی) رابطه معکوس و معنی داری وجود دارد. پکر^۲ و همکاران (۱۹۹۸) با بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود نشان دادند که مشتریان ۶ موسسه حسابرسی غیربزرگ نسبت به مشتریان ۶ موسسه حسابرسی بزرگ، عایدات اختیاری بیشتری را گزارش می‌کنند. نتایج تحقیقات آنها نشان می‌دهد که موسسات حسابرسی بزرگ در زمینه محدود کردن سودها کارآمدتر از موسسات حسابرسی غیربزرگ هستند. فرانسیس و همکاران^۴ (۱۹۹۹) با بررسی رابطه بین اندازه حسابرس و عایدات اختیاری متوجه شدند که در مشتریان ۶ موسسه حسابرسی بزرگ، سطوح عایدات اختیاری کمتر هست حتی زمانی که سطوح عایدات کلی در مورد آنها بالاست. کریشنان^۵ (۲۰۰۳) تاثیر کیفیت حسابرسی بر روی آگاهی از عایدات اختیاری را مورد بررسی قرار دارد. او دریافت که بازده سهام و سوددهی آتی بیشتر با عایدات اختیاری شرکت‌هایی مرتبط هست که توسط ۶ موسسه حسابرسی بزرگ حسابرسی می‌شوند تا شرکت‌هایی که توسط ۶ موسسه حسابرسی غیربزرگ حسابرسی می‌شوند، که این نشان می‌دهد عایدات اختیاری مشتریان ۶ موسسه حسابرسی بزرگ، کمتر فرصت طلبانه هستند و بیشتر، کارآمدتر هستند. بطور خلاصه، بسیاری از مطالعات موجود نشان می‌دهد که در موسسات حسابرسی بزرگ، نسبت به موسسات حسابرسی غیربزرگ، کیفیت حسابرسی بالا است.

مبانی نظری و ادبیات تحقیق

صاحبکاران با افزایش ریسکشان حسابرسی‌های با کیفیت تری را مطالبه می‌کنند. اما سیمونیچ و استاین^۶ (۱۹۹۶) استدلال می‌کنند که با افزایش ریسک صاحبکار و با افزایش ریسک دعاوی حقوقی علیه حسابرس، عرضه کیفیت حسابرسی به‌طور واقعی کاهش خواهد یافت. استدلال آنان بیانگر این است که ریسک دعاوی حقوقی رابطه معکوس با عرضه کیفیت حسابرسی و همبستگی با حق الزحمه‌های حسابرس دارد. پژوهش‌های تجربی که در آنها رابطه ریسک صاحبکار، تلاش حسابرس، و حق الزحمه‌های حسابرسی مطالعه شده است از این استدلال حمایت می‌کنند. استدلال سیمونیچ و استاین حاکی از آن است که حسابرسان علاوه بر افزایش تلاش خود برای کاهش دعاوی حقوقی یا افزایش حق الزحمه حسابرس برای

جبران ریسک دعاوی حقوقی، می‌توانند با متنوع کردن صاحبکاران به همان نتیجه برسند. بوخاس و گیگلر^۷ (۱۹۹۸) به بیان نظریه‌ای پیرامون استعفای حسابرسان پرداختتند. بر اساس این نظریه افزایش مسئولیت حسابرسان علت اکثر استغافهای حسابرسان است و صاحبکارانی که حسابرسانشان استعفا می‌دهند به دنبال موسسه‌های حسابرسی کوچک‌تر می‌باشند. آنان نتیجه می‌گیرند که افزایش زیاد مسئولیت سبب کاهش کشف ریسک کلی، و از این رو، کاهش عرضه کیفیت حسابرسی می‌گردد.

پالمروس^۸ (۱۹۹۸) بیان می‌کند وقوع دعوی حقوقی می‌تواند به حسن شهرت حسابرسان آسیب برساند. از آنجا که موسسات دارای نام تجاری، هم سرمایه اعتباری بیش‌تری را به خطر می‌اندازند و هم موفقیتشان با احتمال کمتری در گرو حق الزحمه صاحبکار خاصی است، به احتمال زیاد اقدامات و واکنش‌های خاصی را برای ریسک مسئولیت انجام می‌دهند. به زعم پالمروس، مثال‌هایی از این واکنش‌ها شامل بی‌میلی حسابرسان دارای نام تجاری برای پذیرش شرکت‌های دارای اولین عرضه عمومی سهام پر ریسک یا پذیرفتن صاحبکاران پر ریسک می‌باشد. شواهد قوی وجود دارند که موسسات حسابرسی دارای نام تجاری می‌کوشند تا ریسک دعوی حقوقی را با مدیریت پرتفوی صاحبکارانشان محدود نمایند.

در ایران، چندی پیش نتیجه بررسی ۸۱ پرونده تخلف موسسات حسابرسی اعلام شد. رئیس شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران با اعلام نتیجه بررسی ۸۱ پرونده مختلف از افزایش نظارت بر عملکرد موسسات حسابرسی خبر داد. بر این اساس، ۳۰ پرونده به تعلیق یک ساله عضویت اعضاء انجامید و ۵۱ موسسه متخلف ضمن اخطار از پذیرش فعالیتی جدید منع شده‌اند و ۲۰ پرونده دیگر نیز به هیات‌های انتظامی تخلفات ارائه شد. اما گفتنی است انجمن حسابداران خبره ایران نیز اعلام کرد که از سال ۸۴ تا ۸۶، پرونده تخلف ۱۴۰ موسسه حسابرسی توسط هیات‌های انتظامی با ذکر نوع اتهام آنها و عدم ذکر نام موسسه به دلایل متعدد مورد بررسی قرار گرفت و نوع تنبیه قانونی آنها نیز صادر شد (محمودی، ۱۳۸۹).

جدول ۱- آرای انضباطی ارائه شده بر علیه حسابرسان

شرح	سال ۱۳۸۰	سال ۱۳۸۱	سال ۱۳۸۲	سال ۱۳۸۳	سال ۱۳۸۴	سال ۱۳۸۵	سال ۱۳۸۶	جمع
اخطار بدون درج در پرونده	0	0	0	0	5	1	0	6
اخطار با درج در پرونده	0	0	0	0	20	16	4	40
عدم پذیرش کار جدید	0	0	0	0	18	30	0	48
تعلیق عضویت تا یکسال	0	0	0	0	15	19	5	39
تعلیق عضویت بیش از یک سال	0	0	0	0	1	4	2	7
لغو عنوان حسابدار رسمی	0	0	0	0	0	0	0	0
جمع	0	0	0	0	59	70	11	140

منبع: محمودی (۱۳۸۹)

جدول ۲- نمونه آرای انضباطی ارائه شده بر علیه حسابرسان در کشورها و شرکت‌های مختلف

نام شرکت	نام موسسه حسابرسی	سال اقامه دعوا	نوع حکم دادگاه
ایالات متحده آمریکا	-----	-----	حسابرسان به خاطر قصور محکوم شدند.
لندن و بانک عمومی	-----	۱۸۹۵	حسابرسان محکوم شدند.
رکس	کیلسنت	۱۹۳۱	حسابرسان محکوم شدند.
کندلر	کرن-کریسمس	-----	ادعا علیه حسابرسان رد شد.
آلترامارس	توش	۱۹۳۱	حسابرسان محکوم شدند.
بارکریس	اسکات	۱۹۶۱	حسابرسان محکوم شدند.
راش فاکتور	لوین	۱۹۶۸	حسابرسان محکوم شدند.
بانک ملی رود ایسلند هاسپیتال	اسوارتر	۱۹۷۲	حسابرسان به خاطر قصور در قبال اشخاص ثالث محکوم شدند.
هاچفلدر	ارنست ند یانگ	۱۹۹۶	حسابرسان در دادگاه تجدید نظر محکوم شدند.
کردیت آلبانس	آرتور اندرسون	۱۹۸۵	ادعا علیه حسابرسان رد شد.
ایالات متحده آمریکا	سایمون	۱۹۹۶	حسابرسان محکوم و کار خویش را نیز از دست دادند.

منبع: محمودی (۱۳۸۹)

در ذیل خلاصه‌ای از مطالعات دیگر به کار رفته در زمینه پیشینه پژوهش تحقیق ارائه می‌گردد.

جدول ۳- پیشینه‌ی خارجی تحقیق

عنوان	نام محقق	سال انجام تحقیق	نتایج تحقیق
	فری ^۹	۱۹۹۹	هزینه‌های اقامه دعوی در ایالات متحده آمریکا، ۱۴ درصد دستمزدهای ناخالص حسابرسی در سال ۱۹۹۲ بودند.
بررسی دعاوی حقوقی علیه حسابرسان	پرت و استیس ^{۱۰}	۱۹۹۴	سطح هزینه اقامه دعوی بر علیه حسابرسان از سال ۱۹۸۵ تا ۱۹۹۴، ۳۰۰ درصد افزایش یافته است
	اس تی پیپر و اندرسن ^{۱۱}	۱۹۸۴	ریسک قانونی در مورد حسابرسان زمانی بیشتر هست که با مشتریان جدید سر و کار دارند.
رابطه بین خصوصیات مشتری در قبل از حسابرسی و تشکیل پرونده برای اقامه دعوا بر علیه حسابرسان	استیس ^{۱۲}	۱۹۹۱	نسبت‌های حساب‌های دریافتی و موجودی به مجموع دارایی‌ها، واریانس بازده غیرعادی، شرایط مالی و ارزش بازار به نحو چشم‌گیری با اقامه دعوی بر علیه حسابرسان مرتبط است.
تاثیر گزارشات حسابرسی اصلاح شده قبل از ورشکستگی بر روی مسئولیت قانونی	کارسل و پالمرز ^{۱۳}	۱۹۹۴	صدور گزارشات حسابرسی اصلاح شده می‌تواند اقامه دعوی بر علیه حسابرسان را موقع اعلام ورشکستگی توسط مشتری را کاهش دهد.
بررسی ریسک اقامه دعوی بر علیه حسابرسان	شو ^{۱۴}	۲۰۰۰	او ثابت کرد که اقامه دعوا بر علیه حسابرسان، کاملاً با اندازه مشتری، نسبت حساب‌های دریافتی، موجودی به مجموع دارایی‌ها، بازده دارایی‌ها، اهرم فشار مالی، افزایش فروش‌ها، بتا، گردش سهام، صنعت و تکنولوژی برتر و نظر مشروط و به‌طور منفی با بازده و سود سهام مرتبط هست.
رابطه بین ریسک اقامه دعوا توسط حسابرسان و کیفیت حسابرسی	دای ^{۱۵}	۱۹۹۳	یک مدل تحلیلی ارائه داده است که نشان می‌دهد کیفیت یک حسابرسی با ثروت حسابرسان مرتبط هست. بر مبنای این تئوری (جیب‌گود)، کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی بزرگ بالاتر چون که در صورت اقامه دعوی، مال و مثال بیشتری دارند که در معرض خطر می‌باشد.
	لنوکس ^{۱۶}	۱۹۹۹	ثابت می‌کند که موسسات حسابرسی بزرگ بیشتر احتمال دارد مورد انتقاد قرار گرفته و در موردشان اقامه دعوا شود که اقامه دعوی برای تمایز کیفیت حسابرسی بین موسسات حسابرسی بزرگ و غیربزرگ تأیید می‌کند.
آیا کیفیت حسابرسی بالا در موسسات حسابرسی بزرگ با ریسک اقامه دعوی در سطح کشور مرتبط هست یا نه؟	کورانا و رامان ^{۱۷}	۲۰۰۴	آن‌ها با استفاده از هزینه تحقق نیافته سرمایه به عنوان نمایندگی برای قابلیت گزارش مالی، متوجه شدند که حسابرسی‌های ۴ موسسه حسابرسی بزرگ با هزینه تحقق نیافته کم سرمایه در ایالات متحده آمریکا مرتبط هستند، جایی که خطر اقامه دعوی بالاست، اما در استرالیا، کانادا یا بریتانیا این‌طور نیست، جایی که خطر اقامه دعوی کمتر از ایالات متحده آمریکا هست.
	کاسترولا و همکاران	(۲۰۰۷)	بین ویژگی‌های شرکت حسابرسی و ریسک اقامه دعوا رابطه قوی و معنی‌داری وجود دارد.
رابطه بین ۴ موسسات حسابرسی بزرگ و کیفیت درآمدها در میان کشورها را مورد بررسی قرار می‌دهند.	فرانسیس و وانگ ^{۱۸}	۲۰۰۸	آن‌ها وجود اختلافات مهم در زمینه کیفیت درآمدها بین مشتریان ۴ موسسه حسابرسی بزرگ و مشتریان ۴ موسسه حسابرسی غیربزرگ را در رژیم‌های قانونی قدرتمند ثابت می‌کنند، نه در رژیم‌های قانونی ضعیف. این نتایج نشان می‌دهند که قرارگیری در معرض اقامه دعوی در سطح کشور بر تمایز کیفیت حسابرسی بین ۴ موسسه حسابرسی بزرگ و ۴ موسسه حسابرسی غیربزرگ تأثیر می‌گذارد.
تفاوت در زمینه پاداش‌های اجرت ۴ موسسه حسابرسی بزرگ در میان ۱۵ کشور را مورد بررسی قرار می‌دهند.	چیو و همکاران ^{۱۹}	۲۰۰۸	پاداش‌های ۴ موسسه حسابرسی بزرگ به استناد یک رژیم قانونی کاهش می‌یابند، که با اظهارات فرانسیس و وانگ (۲۰۰۸) سازگار هست.

(منبع: سان و لیو، ۲۰۱۰، ۳۰۲)

بررسی ادبیات تخصصی نشان می‌دهد که در رابطه با ریسک اقامه دعوا توسط مشتری و اثرات آن پژوهش‌های فراوانی در کشورهای پیشرفته انجام شده است. علی‌رغم پژوهش‌های فراوان در سایر کشورها، با مراجعه به پایگاه اطلاعاتی اغلب دانشگاه‌های معتبر کشور مشخص شد که پژوهشی در زمینه رابطه بین ریسک اقامه دعوا توسط مشتری و تمایز کیفیت حسابرسی انجام نگرفته است. اما نمونه‌ای از پژوهش‌های مشابه انجام گرفته است که می‌توان به شرح ذیل عنوان کرد:

محمودی (۱۳۸۷) با بررسی رابطه بین حسابرسی تداوم فعالیت و دعاوی حقوقی علیه حسابرس به این نتیجه رسید که افشای اطلاعات اجرای عملیات با عنوان بند (اطلاعات اجرای عملیات) در گزارش حسابرسی یا در پیوست گزارش باعث کاهش مسئولیت حسابرس و در نتیجه کاهش دعاوی حقوقی علیه وی می‌گردد.

آذین‌فر (۱۳۸۷) رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی مورد بررسی قرار داد. نتیجه وی حاکی از رابطه معنادار و معکوس کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرس دارد. احمدپور و همکاران (۱۳۹۱) در تحقیقی با عنوان بررسی و تبیین تاثیر اندازه دستگاه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی به این نتیجه نایل آمدند که تفاوت معنی‌داری بین کیفیت حسابرسی در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی وجود ندارد.

فرضیه تحقیق

فرضیه اصلی تحقیق به صورت زیر ارائه می‌شود:

تمایز کیفیت حسابرسی بین موسسات حسابرسی بزرگ و موسسات حسابرسی کوچک در مورد مشتریانی که خطر اقامه دعوی توسط آنها بیشتر هست، بیشتر از مشتریانی هست که خطر اقامه دعوی توسط آنها کمتر هست.

روش‌شناسی تحقیق

باتوجه به این‌که این پژوهش به بررسی رابطه بین تمایز کیفیت حسابرسی و ریسک اقامه دعوا توسط مشتری می‌پردازد؛ بنابراین این پژوهش از لحاظ روش اجرا در زمره پژوهش‌های همبستگی قرار دارد. در این پژوهش ابتدا همبستگی بین متغیرها مورد آزمون قرار گرفته و سپس اقدام به برآورد مدل رگرسیونی شده است که در این صورت کیفیت حسابرسی به عنوان متغیر مستقل و ریسک اقامه دعوا توسط مشتری به عنوان متغیر وابسته مد نظر قرار گرفته است. در این پژوهش اطلاعات مورد نیاز جهت آزمون فرضیه‌ها از طریق بسته‌های اطلاعاتی شرکت اطلاع رسانی بورس تحت عنوان «اطلاعات مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس» و «سایت اینترنتی سازمان بورس» و نرم افزار اطلاعاتی تدبیرپرداز و همچنین با استفاده از سایت‌های مرتبط با بورس اوراق بهادار تهیه گردیده است. داده‌های مورد نیاز، از صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌های نمونه، (که در آرشیو موجود بوده) به صورت خام استخراج گردیده و سپس با استفاده از

این داده‌های خام اطلاعات مربوط به متغیرهای پژوهش به دست آورده شده است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری در این پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که حداقل یک بار بین سال ۸۰ تا ۸۸ توسط سازمان حسابرسی یا جامعه حسابداران رسمی حسابرسی شده باشند. به عبارت دیگر حسابرس شرکت فقط سازمان یا جامعه نبوده باشد. دوره زمانی متصور در این پژوهش انتخاب گزارش‌های حسابرسی سال‌های (۸۰-۸۸) و صورت‌های مالی سال (۸۱-۸۹) می‌باشد.

متغیرهای مورد مطالعه و نحوه استخراج اطلاعات برای اندازه‌گیری آن‌ها در این پژوهش، مدیریت سود برای نشان دادن کیفیت حسابرسی انتخاب شده است. هنینگر^{۲۰} (۲۰۰۱) معتقد است که مدیریت سود منجر به اقامه دعوا بر علیه حسابدار می‌شود. از عایدات اختیاری برای ارزیابی مدیریت سود طبق مدل تعدیل شده جونز به شرح زیر استفاده می‌شود.

$$\frac{TACC}{TA-1} = \alpha_0 \frac{1}{TA-1} + \alpha_1 \frac{\Delta SALES}{TA-1} + \alpha_2 \frac{REC}{TA-1} + \alpha_3 \frac{PPE}{TA-1} + \varepsilon \quad (1)$$

که:

TACC = مجموع عایدات، که به عنوان اختلاف بین درآمدها قبل از اقلام غیرعادی و عملیات متوقف شده و جریانات نقدی حاصل از عملیاتی اندازه‌گیری می‌شوند.

TA-1 = مجموع دارایی‌ها در آغاز سال

REC = حساب‌های دریافتنی

$\Delta SALES$ = تغییر در فروش

PPE = اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات

رابطه (۱) با استفاده از روش حداقل مربعات معمولی و به صورت مقطعی برآورد شده و سپس به دست آمده از پارامترهای $\alpha_0, \alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ این برآوردها، برای محاسبه اقلام تعهدی غیراختیاری به شرح رابطه (۲) استفاده شده است:

$$\frac{NDACC}{TA-1} = \alpha_0 \frac{1}{TA-1} + \alpha_1 \frac{\Delta SALES}{TA-1} + \alpha_2 \frac{REC}{TA-1} + \alpha_3 \frac{PPE}{TA-1} + \varepsilon \quad (2)$$

NDACC: اقلام تعهدی غیراختیاری شرکت است.

در نهایت اقلام تعهدی اختیاری بر اساس رابطه (۳) محاسبه شده است (فروغی و همکاران، ۱۳۹۰):

$$DACC = TACC - NDACC \quad (3)$$

DACC = اقلام تعهدی اختیاری شرکت

خطر اقامه دعوا

چون خطر اقامه دعوا بر علیه حسابرسان با عوامل زیادی مرتبط هستند لذا لازم است از یک مدل جامع از یک مقیاس جامع برای خطر اقامه دعوی استفاده شود. شو (۲۰۰۰) اقامه دعوا بر علیه حسابرسان را با استفاده از ۸ ویژگی شرکت توضیح می‌دهد. بر مبنای یافته‌های شو (۲۰۰۰)، کریشنان و ژانگ^{۲۱} (۲۰۰۵)، یک مدل مختصر را برای نمره دهی به اقامه دعوا به شرح زیر ارائه می‌دهند:

$$LITSCORE = 0.276 * SIZE + 1.153 * INV + 2.075 * REC + 1.251 * ROA + 1.501 * LEV + 0.301 * GROWTH - 0.371 * RET + 0.235 - 10.049 \quad (4)$$

که:

$LITSCORE$ = نمره اقامه دعوا

$SIZE$ = لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌ها در پایان سال

INV = موجودی که بر مجموع دارایی‌های آخر در پایان سال تقسیم شده

REC = حساب‌های دریافتنی که بر مجموع دارایی‌های پایان سال تقسیم شده

ROA = درآمد خالص در سال که تا میانگین مجموع دارایی‌ها کاهش یافته

LEV = مجموع بدهی‌ها که در پایان سال بر مجموع دارایی‌ها تقسیم شده

$GROWTH$ = تغییر در فروش‌ها از سال قبل تا سال جاری تقسیم بر فروش‌های سال قبل

RET = بازده سهام مرکب تا پایان سال و آخرین روز سال مالی

از معادله (۲) برای محاسبه نمره اقامه دعوا استفاده می‌شود و سپس شرکت‌های نمونه هر سال را به گروهی با ریسک بالای اقامه دعوا و ریسک پایین اقامه دعوا طبقه‌بندی می‌کنیم، که در آن، شرکت‌هایی با خطر بالا (کم) اقامه دعوا، شرکت‌هایی هستند که نمره اقامه دعوی آن‌ها، بیشتر از نمره میانگین اقامه دعوا برای شرکت‌های نمونه هست (نیست).

مدل آزمون فرضیه تحقیق

فرضیه تحقیق بر مبنای مدل رگرسیون زیر مورد آزمون قرار می‌گیرد:

$$DACC = b_0 + b_1 LITRISK + b_2 BIGAUD + b_3 LITRISK * BIGAUD + b_4 MB + b_5 ACNI + b_6 DEBT + b_7 ASSETS + b_8 LOSS + \varepsilon \quad (5)$$

که:

$DACC$ = عایدات اختیاری

$LITRISK$ = ریسک اقامه دعوا، که برای شرکت‌هایی با خطر اقامه دعوی بالا، عدد یک و برای

شرکت‌هایی با خطر اقامه دعوی کمتر، عدد صفر منظور می‌شود.

$BIGAUD$ = برای موسسات حسابرسی بزرگ عدد یک و در غیراینصورت، صفر منظور می‌شود.

MB=نسبت بازار به ارزش دفتری که به عنوان ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام اندازه گیری می شود.

ACNI=ارزش مطلق تغییرات در درآمد خالص بر کل دارایی ها

DEBT=نسبت بدهی بلند مدت به مجموع دارایی ها

ASSETS=لگاریتم طبیعی مجموع دارایی ها

LOSS=متغیر مجازی است که در صورتی به عدد یک به آن منظور می شود که درآمد خالص برای سال قبل و سال جاری منفی باشد، و در غیر این صورت عدد صفر منظور می شود.

در این مدل، ضریب جمله تعامل LITRISK و BIGAUD (یعنی b_3)، تاثیر خطر اقامه دعوا توسط مشتری بر روی تمایز کیفیت حسابرسی بین موسسات حسابرسی بزرگ و موسسات حسابرسی غیر بزرگ را منعکس می کند. b_3 منفی و معنی دار نشان می دهد که تمایز در کیفیت حسابرسی بین موسسات حسابرسی بزرگ و موسسات حسابرسی کوچک در مورد مشتریانی با ریسک بالا در خصوص اقامه دعوا، بارزتر از مشتریانی با ریسک پایین در خصوص اقامه دعوا هست. لذا، اگر b_3 منفی و معنی دار باشد فرضیه تحقیق تایید می شود.

وقتی ریسک اقامه دعوا توسط مشتریان بالاست، احتمال دارد حسابرسان بیشتر کار کنند. با این حال ممکن است تلاش آنها در محدود کردن عایدات اختیاری، کارآمد نباشد چون که احتمال دارد در حسابرسی این مشتریان، موفق نباشند و گرنه ممکن است خطر اقامه دعوا توسط این مشتریان برای حسابرسان درخور توجه نباشد. از این رو، انتظار داریم ضریب LITRISK یا منفی باشد یا مثبت. همچنین انتظار داریم ضریب BIGAUD، منفی باشد چون که در مورد موسسات حسابرسی بزرگ، کیفیت حسابرسی، بالاتر از موسسات حسابرسی کوچک هست.

از آنجایی که، اسکینر و اسلن^{۲۲} (۲۰۰۲) اظهار می دارند که مدیریت سودها برای شرکت هایی با فرصت های رشد بیشتر (بر اساس نسبت بازار به ارزش دفتری ارزیابی می شود)، بیشتر از شرکت هایی با فرصت های رشد کمتر هست، لذا انتظار داریم ضریب MB، مثبت باشد. دچو و همکاران^{۲۳} (۱۹۹۶) و کلین^{۲۴} (۲۰۰۲) متوجه شدند که ارزش مطلق تغییر در درآمد خالص با ارزش مطلق عایدات اختیاری مرتبط هست. از این رو، انتظار می رود ضریب ACNI، مثبت باشد. کلین^۳ (۲۰۰۲) بیان می کند که شرکت هایی با اهرم فشار مالی بالا ممکن است دارای عایدات اختیاری بیشتری باشند. با این وجود، جنسن و مکینگ^{۲۵} (۱۹۷۶) استدلال می کنند که اهرم فشار مالی می تواند هزینه های نمایندگی را کاهش دهد. بنابراین، ضریب DEBT می تواند مثبت یا منفی باشد. انتظار می رود ضریب ASSETS منفی باشد چون که در شرکت های بزرگ، کیفیت درآمد بالا است (ارمسترانگ و دیگران^{۲۶}، ۲۰۱۰). از آنجایی که وقتی شرکت ها متحمل خسارت می شوند، کیفیت درآمدها پایین هست، (فرانسیس و دیگران^{۲۷}، ۲۰۰۴)، لذا ضریب LOSS، انتظار می رود مثبت باشد.

جامعه آماری

جامعه آماری تحقیق حاضر کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که حاوی شرط زیر باشد:

حداقل یک بار حسابرسان آنها از سازمان حسابرسی به جامعه حسابداران رسمی یا بلعکس تغییر نموده باشد. علت قرار دادن این شرط آن است که تاثیر اندازه دستگاه حسابرسی را روی کیفیت حسابرسی بسنجیم

آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرهای تحقیق در جدول ۱ نشان داده شده است.

جدول ۴. آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

شاخص زیان	کل دارایی‌ها	اهرم مالی	تغییرات درآمد	بازار به ارزش دفتری	کیفیت حسابرسی	ریسک اقامه دعوا	عایدات اختیاری	
۰.۳۶۹۰۸۱	۵.۵۰۶۷۴۸	۰.۱۹۷۷۸۶	۰.۱۳۸۹۴۲	۶.۲۵۷۳۰۷	۰.۱۴۲۰۶۱	۰.۴۶۹۳۵۹	-۰.۰۰۲۰۰۳	میلگین
۰.۰۰۰۰۰۰	۵.۴۹۶۴۹۲	۰.۰۸۰۰۰۰	۰.۰۴۰۰۰۰	۱.۹۰۹۰۴۰	۰.۰۰۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰۰۰	-۰.۰۱۲۲۲۵	میله
۱.۰۰۰۰۰۰	۷.۴۰۶۰۱۵	۱۰.۷۲۰۰۰	۱۷.۸۱۰۰۰	۵۰۷.۳۳۰۳	۱.۰۰۰۰۰۰	۱.۰۰۰۰۰۰	۲.۶۹۳۸۹۰	ماکزیم
۰.۰۰۰۰۰۰	۳.۳۱۰۰۵۶	۰.۰۰۰۰۰۰	۱.۹۱۰۰۰۰	-۶۲۵.۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰۰۰	-۳.۷۴۱۳۳۰	می‌نیمم
۰.۴۸۲۸۹۲	۰.۶۳۷۵۸۰	۰.۷۳۸۴۵۴	۰.۹۸۵۳۲۴	۴۲.۹۶۰۹۹	۰.۳۴۹۳۵۶	۰.۴۹۹۴۰۸	۰.۹۸۲۵۱۷	انحراف معیار
۱.۳۰۸۳۶۳	۰.۱۱۵۷۸۲	۳.۷۳۳۶۰۱	۷.۰۹۱۶۲۱	۶.۸۶۵۷۳۲	۲.۴۵۹۱۹۷	۱.۰۶۴۰۲۱	-۴۹۰.۵۲۳	ضریب تغییرات
۰.۵۴۲۶۰۸	۰.۰۶۲۵۰۴	۱۰.۵۳۹۵۷	۱۴.۶۷۸۷۴	۱.۶۲۱۲۰۱	۲.۰۵۰۵۶۱	۰.۱۲۲۷۹۳	-۰.۱۵۸۵۰۹	چولگی
۱.۲۹۴۴۲۳	۳.۵۹۸۸۶۲	۱۲۴.۲۴۹۷	۲۳۳.۹۰۸۹	۱۲۳.۷۳۳۸	۵.۲۰۴۸۰۰	۱.۰۱۵۰۷۸	۳.۴۲۴۷۴۵	کشیدگی
۷۱۸	۷۱۸	۷۱۸	۷۱۸	۷۱۸	۷۱۸	۷۱۸	۷۱۸	تعداد مشاهدات

در جدول ۴ شاخص‌های مرکزی و پراکندگی داده‌ها نشان داده شده است. با توجه به جدول فوق مشاهده می‌گردد که میانگین عایدات اختیاری برابر با ۰.۰۲۰۰- می‌باشد. ریسک اقامه دعوا برابر با ۰.۴۶ می‌باشد که بیانگر این است که ۴۶.۰ احتمال اقامه دعوا علیه شرکت وجود دارد. اندازه موسسه حسابرسی برابر با ۱۴.۰ که بیانگر این است که ۱۴.۰ شرکت‌های بورسی توسط سازمان حسابرسی حسابرسی می‌شوند. نسبت بازار به ارزش دفتری برابر با ۲۵.۶ که نشان می‌دهد که ارزش بازار نسبت به ارزش دفتری در شرکت‌های بورسی بالاست. میانگین کل اهرم مالی نیز ۱۹ درصد را نشان می‌دهد و نشان می‌دهد که محل تأمین منابع مالی نمونه‌های انتخاب شده، کمتر از محل بدهی‌ها است. مهم‌ترین شاخص در تعیین میزان پراکندگی نیز ضریب تغییرات می‌باشد. با توجه به ضریب تغییرات متغیرهای تحقیق مشاهده می‌گردد که بیشترین پراکندگی مربوط به عایدات اختیاری (۴۹۰-) است که بیانگر انحراف زیاد از میانگین می‌باشد. کمترین پراکندگی مربوط به لگاریتم مجموع دارایی (۱۱.۰) می‌باشد که

بیانگر این است که لگاریتم مجموع دارایی‌های بیشتر نزدیک به مقدار میانگین است.

جدول ۵. توصیف همبستگی میان متغیرها

	عایدات اختیاری	ریسک اقامه دعوا	کیفیت حسابرسی	بازار به ارزش دفتری	تغییرات درآمد	اهرم مالی	کل دارایی‌ها	شاخص زیان
عایدات اختیاری	۱.۰۰۰۰۰۰							
ریسک اقامه دعوا	-۰.۰۹۴۰۳۴	۱.۰۰۰۰۰۰						
کیفیت حسابرسی	-۰.۰۳۰۶۷۸	۰.۴۳۲۶۷۰	۱.۰۰۰۰۰۰					
بازار به ارزش دفتری	۰.۰۳۰۱۹۰	۰.۰۲۰۸۳۳	-۰.۰۴۰۶۰۱	۱.۰۰۰۰۰۰				
تغییرات درآمد	-۰.۰۲۰۹۵۸۸	۰.۰۲۹۷۷۹	-۰.۰۲۲۷۳۸	-۰.۰۰۸۳۲۸	۱.۰۰۰۰۰۰			
اهرم مالی	-۰.۰۲۹۴۷۸۷	۰.۰۸۴۶۶۱	۰.۰۲۷۴۴۱	-۰.۰۲۱۹۸۵	۰.۶۱۹۷۵۹	۱.۰۰۰۰۰۰		
کل دارایی‌ها	۰.۱۷۸۴۷۹	-۰.۱۶۶۴۸۶	-۰.۱۶۳۶۹۸	-۰.۰۲۳۸۷۳	-۰.۰۲۳۱۵۳۳	-۰.۳۲۱۵۰۳	۱.۰۰۰۰۰۰	
شاخص زیان	-۰.۰۱۶۶۹۶	-۰.۰۴۲۶۸۲	۰.۰۲۷۷۲۶	-۰.۰۹۰۶۲۴	-۰.۰۲۸۷۸۳	-۰.۰۱۴۴۴۵	۰.۰۵۲۴۱۴	۱.۰۰۰۰۰۰

همبستگی میان متغیرهای تحقیق در جدول ۵ نشان داده شده‌اند. با توجه به جدول همبستگی، مشاهده می‌گردد که بیشترین بین متغیرهای تغییرات درآمد و اهرم مالی (۰.۶۱) می‌باشد که این همبستگی به صورت مثبت می‌باشد که بیانگر این است که با قدر مطلق تغییرات درآمد، اهرم مالی شرکت نیز افزایش می‌یابد و بالعکس. کمترین همبستگی میان متغیرهای اهرم مالی و شاخص زیان (-۰.۱۴) است که رابطه میان این دو متغیر به صورت عکس می‌باشد و افزایش یک متغیر با کاهش دیگری همراه است. در سایر موارد مشاهده می‌گردد که همبستگی میان ریسک اقامه دعوا با اندازه موسسه حسابرسی مثبت و نسبتاً بالاست (۰.۴۳).

آزمون نرمال بودن توزیع متغیرها

به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیات در تحقیق حاضر روش تحلیل رگرسیون و همبستگی مورد استفاده قرار گرفته است، لذا باید از برقراری پیش فرض‌های بکارگیری رگرسیون اطمینان حاصل نمود. پیش فرض به کارگیری رگرسیون این است که متغیرهای تحقیق از توزیع نرمال می‌باشد. در این قسمت از تحقیق برای آزمون نرمال بودن توزیع متغیرهای مستقل، وابسته و کنترل تحقیق از آماره جاک-برا استفاده شده است که در جدول ۳ نشان داده شده است.

جدول ۶. آزمون نرمال بودن

آماره جاک-برا	۸/۴۰۳۸۵۲	۱۱۹/۶۷۳۵	۶۴۸/۶۰۳۶	۴۳۶۳۹۹/۱	۱۶۲۰۹۰۸	۴۵۳۱۱۲/۵	۱۱/۱۹۶۷۰	۱۲۲/۲۶۰۰
احتمال آماره جاک-برا	۰/۰۵۴۹۶۷	۰/۰۰۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰۰	۰/۰۰۳۷۰۴	۰/۰۰۰۰۰۰
نتیجه	نرمال	غیرنرمال	غیرنرمال	غیرنرمال	غیرنرمال	غیرنرمال	غیرنرمال	غیرنرمال

با توجه به جدول ۶ مشاهده می‌گردد که با توجه سطح معنی داری آماره جاک-برا^{۲۸} برای متغیرهای تحقیق در جدول ۳ مشاهده می‌کنیم که توزیع داده‌ها در تمامی متغیرها به استثنای عایدات اختیاری نرمال نمی‌باشد. اما ذکر این نکته ضروری است که نرمال بودن متغیر وابسته به نرمال بودن توزیع متغیرها در کل مدل می‌انجامد و در نتیجه توزیع داده‌ها در این مدل برای همه داده‌ها نرمال می‌باشد و می‌توان از مدل رگرسیونی استفاده کرد.

آزمون فرضیه

برای آزمون فرضیه تحقیق از مدل رگرسیونی ۵ استفاده می‌شود که نتایج آن به صورت زیر نشان داده شده است:

جدول ۷- آزمون فرضیه تحقیق

نام متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	احتمال آماره t
ضریب ثابت	-۰.۶۳۳۹۶۷	۰.۳۴۶۸۷۶	-۱.۸۲۷۶۴۹	۰.۰۶۸۰
ریسک اقامه دعوا	-۰.۱۷۸۳۰۱	۰.۰۸۵۲۶۳	-۲.۰۹۱۱۸۵	۰.۰۳۶۹
کیفیت حسابداری	-۰.۰۸۶۰۷۷	۰.۱۰۷۱۴۶	-۰.۸۰۳۳۶۲	۰.۴۲۲۰
کیفیت حسابداری در ریسک اقامه دعوا	۰.۱۴۷۸۶۰	۰.۱۵۳۴۶۱	۰.۹۶۳۵۰۳	۰.۳۳۵۶
ارزش بازار به ارزش دفتری	۰.۰۰۰۵۹۱	۰.۰۰۰۸۱۱	۰.۷۲۹۵۲۲	۰.۴۶۵۹
تغییرات درآمد	-۰.۰۴۳۲۳۴	۰.۰۴۴۹۱۴	-۰.۹۶۲۵۹۳	۰.۳۳۶۱
اهرم مالی	-۰.۳۰۸۵۴۹	۰.۰۶۱۵۴۹	-۵.۰۱۳۰۴۷	۰.۰۰۰۰
دارایی	۰.۱۴۸۷۴۴	۰.۰۶۰۱۱۲	۲.۴۷۴۴۴۲	۰.۰۱۳۶
شاخص زیان	-۰.۰۶۸۸۳۰	۰.۰۷۳۲۳۲	-۰.۹۳۹۸۸۹	۰.۳۴۷۶
آماره دوربین واتسن	۵۹۵۴۲۲.۱			
ضریب تعیین	۱۰۹۲۵۵.۰	تعدیل شده ضریب تعیین	۰.۹۸۹۷.۰	
F آماره	۵۴۹۳۱.۱۰	F احتمال آماره	۰/۰۰۰۰۰۰	

با توجه به نتایج آزمون فرضیه تحقیق مشاهده می‌گردد و سطح معنی داری متغیر تعامل بین کیفیت حسابرسی و ریسک اقامه دعوا (۳۳۵۶.۰) مشاهده می‌شود که تمایزی در کیفیت حسابرسی در موسسات حسابرسی بزرگ و موسسات حسابرسی کوچک نسبت به مشتریان با ریسک اقامه دعوا بیشتر نسبت به مشتریان با ریسک اقامه دعوا کمتر وجود ندارد. هم‌چنین، نتایج برازش مدل تحقیق نشان می‌دهد که رابطه معناداری بین نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری، قدر مطلق تغییرات درآمد، شاخص زیان، کیفیت حسابرسی و عایدات اختیاری وجود ندارد. با این وجود، نتایج نشان می‌دهد که بین اهرم مالی، دارایی‌های شرکت و عایدات اختیاری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه وجود دارد. با توجه به احتمال آماره $F(۰.۰۰۰)$ ، مشخص می‌گردد که مدل رگرسیونی معنی دار می‌باشد. به علاوه، ضریب تعیین تعدیل شده نیز در مدل تحقیق بیان می‌دارد که با فرض ثبات سایر عوامل، ۸.۹ درصد از تغییرات متغیر وابسته (عایدات اختیاری) توسط متغیرهای تحقیق توضیح داده می‌شود. آماره دوربین واتسون نیز بیان می‌کند که جملات خطا در مدل رگرسیونی فاقد مشکل خود همبستگی می‌باشند. با توجه به نتیجه مدل تحقیق استنباط می‌شود که با توجه به این که تمایزی بین کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی بزرگ و موسسات حسابرسی کوچک نسبت به مشتریان با ریسک اقامه دعوا بیشتر نسبت به مشتریان با اقامه دعوا کمتر در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار وجود ندارد، این نتیجه گویای این مطلب است که موسسات حسابرسی (کوچک و بزرگ) به مشتریان خود (مشتریان با ریسک اقامه دعوا بالا یا مشتریان با ریسک اقامه دعوا پایین) به یک دیده می‌نگرند و صرف نظر از این که در آینده مشتری علیه آنها در آینده مشکلاتی از نظر حقوقی بوجود آورد یا نه، سعی در ارائه حسابرسی با کیفیت دارند.

بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به آزمون فرضیه تحقیق مشخص می‌شود که تمایز بین کیفیت حسابرسی در موسسات حسابرسی بزرگ و کوچک در مورد مشتریان با ریسک اقامه دعوا نسبت به مشتریان با ریسک اقامه دعوا کمتر وجود ندارد. با توجه به نتیجه حاصله استنباط می‌شود که یکی از دلایل عدم تمایز این می‌تواند باشد که موسسات حسابرسی بزرگ برای حفاظت از اعتبارشان، سعی می‌کنند کارشان را بهتر انجام دهند. از طرفی موسسات حسابرسی کوچک نیز برای این که بتوانند در عرصه رقابت با موسسات بزرگ باقی بمانند سعی دارند تا حسابرسی خود را با کیفیت بیشتر انجام داده تا بتوانند سهم بازار را در رقابت با موسسات حسابرسی بزرگ بدست آورند. این در حالی است که تحقیقات دی آنجلو (۱۹۸۱) و سان و لیو (۲۰۱۱) نشان داده است که موسسات حسابرسی بزرگ، با ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت به مشتریان، انگیزه بیشتری برای حفظ وجه و اعتبارشان دارند. دلیل احتمالی این امر این گونه استدلال می‌شود که با گذشت زمان شاهد آن هستیم که هر ساله بر شرکت‌هایی که برای حسابرسی به موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی مراجعه می‌کنند افزوده می‌شود و این خود علامتی برای افزایش کیفیت این موسسات است، هم‌چنین این امر می‌تواند نشان دهنده این باشد که موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران خود را با نیازهای تجاری ایران همسو کرده‌اند. شرکت‌های بزرگ و مطرحی نیز در چند سال اخیر حسابرسی خود را تغییر داده‌اند و بجای مراجعه به سازمان

حسابرسی، از خدمات حسابرسی موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی بهره جسته‌اند. با این اوصاف در چند سال اخیر رقابت در عرضه حسابرسی در ایران ایجاد شده و حسابرسی تا حد زیادی از حالت انحصاری خارج گشته است. طبق تحقیقات کوچ یکی از عواملی که باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود، ایجاد رقابت در بازار حسابرسی است، لذا رقابتی که در چند سال اخیر در بازار حسابرسی ایجاد شده است، بطور خودکار باعث افزایش کیفیت حسابرسی در ایران گشته است (احمدپور و همکاران، ۱۳۹۱).

محدودیت‌های تحقیق

هر تحقیق دارای محدودیت‌هایی است که تحقیق حاضر از موارد بیان شده مستثنی نیست و دارای محدودیت‌هایی است که باعث می‌شود نتایج آن با احتیاط بیان شود. محدودیت‌ها و مشکلاتی که در اجرای پژوهش حاضر وجود داشته و باید حین تفسیر یافته‌های پژوهش و تعمیم آن مد نظر قرار گیرند باید به شرح زیر باشند:

- ۱) با توجه به شرایط بیان شده در تحقیق، امکان انجام تحقیق بر روی تمام شرکت‌ها میسر نبوده، لذا این امر منجر به کاهش تعداد نمونه تحقیق شد.
- ۲) با توجه به این که نمونه پژوهش از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب شده است و شرکت‌های نمونه از لحاظ اندازه، صنعت، ساختار مالکیت، نوع محصولات، لزوما معرف تمامی واحدهای اقتصادی فعال در کشور نیستند، بنابراین تعمیم یافته‌ها باید با احتیاط انجام گیرد.
- ۳) از آنجا که دستیابی به برخی از اطلاعات در مورد دعاوی مشتری بر علیه حسابرسان در کشور ما به صورت شفاف بیان نمی‌شود و محدودیت‌هایی اساسی وجود دارد این امر ممکن است پژوهش ما تحت تاثیر قرار دهد.
- ۴) با توجه به این که نبود پیشینه تحقیق کافی مخصوصا در ایران، محدودیت قابل توجهی در پژوهش ایجاد کرده است.

منابع و مآخذ

- آذین فر، کاوه. (۱۳۸۶). پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، رابطه بین یکفیت حسابرسی و اندازه حسابرسان، دانشگاه علامه طباطبائی.
- احمدپور، احمد، صابر کبیر، مبصر، (۱۳۹۱). بررسی و تبیین تاثیر اندازه دستگاه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، دهمین همایش ملی حسابداری ایران، ص ۲۲۵-۲۴۳.
- حساس یگانه، یحیی، آذین فر، کاوه (۱۳۸۹)، رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۶۱، پاییز ۸۹.
- حساس یگانه، یحیی، غلامزاده لداری، مسعود. (۱۳۹۱). ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی در ایران: فرصت‌های تحقیقاتی، دهمین همایش ملی حسابداری ایران، ص ۲۱-۱.
- حساس یگانه، یحیی و قنبریان، رضا. (۱۳۸۵)، کیفیت حسابرسی از دیدگاه نظری و تحقیقات تجربی، حسابدار

رسمی، شماره ۸ و ۹، ص ۴ - ۴۷.
 فروغی، داریوش، امیری، هادی، میرزایی، منوچهر. (۱۳۹۰). تأثیر شفاف نبودن اطلاعات مالی بر ریسک سقوط
 آتی قیمت سهام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله پژوهش‌های حسابداری مالی،
 سال سوم، شماره چهارم، شماره پیاپی (۱۰)، صص ۱۵-۴۰
 محمودی، مجتبی، (۱۳۸۹). گزارش حسابرسی تداوم فعالیت و دعاوی حقوقی علیه حسابرس، فصلنامه
 حسابدار رسمی، شماره ۱۰، صص ۷۹-۸۱.

- Becker, C., Defond, M., Jiambalvo, J., Subramanyam K.R., (1998). The effect of audit quality on earnings management, *Journal of Contemporary accounting research* 15:124-.
- Beatty, R. (1989), Auditor reputation and the pricing of initial public offerings, *The Accounting Review*, Vol. 64, pp. 693709-.
- Bockus, K., Gigler, F., 1998. A theory of auditor resignation. *Journal of Accounting Research* 36, 191208-.
- Casterella, J. R., Jensen, K. L., Knechel, W. R. (2007). Litigation Risk and Audit Firm Characteristics, available at: <http://ssrn.com/abstract=989614>.
- Carcello, J. V., Palmrose. Z.V. (1994). Auditor litigation and modified reporting on bankrupt clients, *Journal of Accounting and Public Policy*, 32, 130-.
- Chang, X., Dasgupta, S., Hilary, G. (2009), The effect of auditor quality on financing decisions, *The Accounting Review*, Vol. 84, pp. 1085117-.
- Choi, J.-H., Kim, J.-B., Liu, X. and Simunic, D. (2008), Auditing pricing, legal liability regimes, and Big 4 premiums: theory and cross-country evidence, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 25, pp. 5599-.
- Craswell, A.T., Francis, J., Taylor, S.L. (1995), Auditor brand name reputations and industry specializations, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 20, pp. 297322-.
- Davidson, R., Neu, D. (1993), A note on the association between audit firm size and audit quality, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 9, pp. 47988-.
- DeAngele, L. (1981), Auditor size and auditor quality, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 1, pp. 18399-.
- Dechow, P., Sloan, R., Sweeney, A. (1996), Causes and consequences of earnings manipulation: an analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 13, pp. 136-.
- Francis, J. R., Maydew, E.L., Sparks, H.C. (1999). The role of big six auditors in the credible reporting of accruals, *auditing: journal of practice and theory* 18, pp. 1735-.
- Francis, J., Wang, D. (2008), The joint effect of investor protection and Big 4 audits on earnings quality around the world, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 25, pp. 139-.
- Free, C. (1999), Limiting auditor liability, *Bond Law Review*, Vol. 11, pp. 11835-.

- Heninger, W.,)2001(, The Association Between Auditor Litigation and Abnormal Accruals, The Accounting Review, January, Vol. 76, No. 1.
- Jensen, M., Meckling. W. (1976). Theory of the firm: Management behavior, agency costs, and ownership structure. Journal of Financial Economics 3:305360-.
- Klein, A. 2002. Audit committee, board of director characteristics, and earnings management. Journal of Accounting and Economics 35: 375400-.
- Khurana, I.K., Raman, K.K. (2004), Litigation risk and the financial reporting credibility of Big 4 versus non-Big 4 audits: evidence from Anglo-American countries, The Accounting Review, Vol. 79, pp. 47398-.
- Krishnan, G. V. (2005). The association between big 6 auditor industry expertise and the asymmetric timeliness of earnings. Journal of Accounting, Auditing and Finance 20 (3): 209-228.
- Krishnan, J., Zhang, Y. (2005), Auditor litigation risk and corporate disclosure of quarterly review report, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 24, pp. 11538-.
- Palmrose, Z., (1988), An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality, The Accounting Review, 63: 5573-.
- Pratt, J., and J.D. Stice. (1994). The effects of client characteristics on auditor litigation risk judgments, required audit evidence, and recommended audit fees. The Accounting Review 69 (October): 639-656.
- Lennox, C. (1999), Audit quality and auditor size: an evaluation of reputation and deep pockets hypotheses, Journal of Business Finance & Accounting, Vol. 26, pp. 779805-.
- Schwartz, K.B., Soo, B.S. (1996), Evidence of regulatory noncompliance with SEC disclosure rules on auditor changes, The Accounting Review, Vol. 71, pp. 55572-.
- Simunic, D.A., M.T. Stein, 1996, The Impact of Litigation Risk on Audit Pricing: A Review of the Economics and the Evidence, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 15 (Supplement): 119134-.
- Shu, S. (2000), Auditor resignations: clientele effects and legal liability, Journal of Accounting and Economics, Vol. 29, pp. 173205-.
- Skinner, D.J. and Sloan, R. (2002), Earnings surprises, growth expectations, and stock returns or don't let an earnings torpedo sink your portfolio, Review of Accounting Studies, Vol. 7, pp. 289312-.
- Stice, J. D. (1991). Using financial and market information to identify pre-engagement factors associated with lawsuits against auditors. The Accounting Review 66(3):516533-.
- St. Pierre, K., Anderson. J. (1984). An analysis of factors associated with lawsuits against public accountants. The Accounting Review 59(2):242263-.
- Sun, J., Liu, G. (2011), Client-specific litigation risk and audit quality differentiation. Auditing: Managerial Auditing Journal, Vol. 26 Iss: 4, pp. 300316-.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Casterella et al.
- 2- DeAngele
- 3- Becker
- 4- Francis
- 5- Krishnan
- 6- Simunic and Stein
- 7- Bockus and Gigler
- 8- Palmrose
- 9- Free
- 10- Pratt and Stice
- 11- St Pierre and Anderson
- 12- Stice
- 13- Carcello and Palmrose
- 14- Shu
- 15- Dye
- 16- Lennox
- 17- Khurana and Raman
- 18- Francis and Wang
- 19- Choi
- 20- Heninger
- 21- Krishnan and Zhang
- 22- Skinner and Sloan
- 23- Dechow et al.
- 24- Klein
- 25- Jensen and Mecking
- 26- Armstrong
- 27- Francis
- 28- Jarque-Bera