فصلنامه حسابداری مالی/سال سیزدهم/ شماره ۵۰/تابستان ۱۴۰۰/صفحات ۱۶۴- ۱۳۲

تعداد و تنوع بندهای شرط گزارش حسابرسی: آزمون ویژگی‌های مؤسسه‌های حسابرسی به عنوان معیار تمایز

فخرالدین محمدرضائی *
علی‌اکبر یوسفی **

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۸/۰۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۱۸

چکیده

مطابق شواهد نظری و تجربی موجود، مؤسسه‌های حسابرسی متمایز (رتبه بالا، شهرت بالا، دارای همکاری بین‌المللی و سهم بازار بیشتر) ممکن است خط‌مشی‌های صدور گزارش حسابرسی (تعداد، ماهیت و تکراری و غیرتکراری بودن بندهای شرط) متفاوتی را دنبال کنند. با توجه به عدم کفایت شواهد تجربی در بحث ویژگی‌های مؤسسه‌های حسابرسی و خط‌مشی‌های صدور گزارش آن‌ها در کشور، پژوهش حاضر به مطالعه این موضوع می‌پردازد. به این منظور، ۹۲۸ سال- شرکت در بازه زمانی بین سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که رتبه بالا، شهرت بالا، دارای همکار بین‌المللی و سهم بازار مؤسسه‌های حسابرسی با هیچ یک از متغیرهای تعداد بندهای شرط، ماهیت بندهای شرط و بندهای شرط تکراری و غیرتکراری، رابطه معناداری ندارد. تنها مؤسسه‌های حسابرسی طبقه اول، بند شرط محاسبه نادرست بهای تمام شده بیشتری نسبت به مؤسسه‌های حسابرسی سایر طبقه‌ها، صادر کرده‌اند. از بعد دستاوردهای پژوهش برای مسئولان، صاحب‌کاران و سرمایه‌گذاران، به‌طور کلی می‌توان بیان کرد که معیارهای در دسترس برای تمایز حسابرسان در بازار حسابرسی ایران، کارایی لازم را ندارند؛ بنابراین، در قانون‌گذاری‌ها و تصمیم‌گیری‌های مربوط به انتخاب و قطع همکاری با حسابرسان توسط صاحب‌کاران، یافته‌های این پژوهش، می‌تواند مفید واقع گردد.

واژه‌های کلیدی: بندهای شرط تکراری و غیرتکراری، تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی، ماهیت بندهای شرط گزارش حسابرسی، ویژگیهای مؤسسه حسابرسی.

* استادیار،گروه حسابداری، دانشکده مالی ، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول).
Email: fakhroddin.mr@gmail.com
** کارشناس ارشد ،گروه حسابداری، دانشکده مالی ، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران.
Email: aliakbar.1990.yousefi@gmail.com

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

۱- مقدمه

کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن از دیرباز مورد توجه سرمایه‌گذاران، مدیران، تحلیل‌گران مالی، پژوهش‌گران و اعتباردهندگان بوده است. حسابرسی باکیفیت بالا، از طریق بهبود قابلیت اتکا و افزایش اعتبار فرآیند گزارشگری مالی، به سودمندی این فرآیند و کارایی بازار سرمایه کمک می‌کند (دی‌فاند و ژانگ[1]، ۲۰۱۴). برای سنجش کیفیت حسابرسی به علت ماهیت غیرقابل مشاهده بودن آن، پژوهش‌گران مختلف از ملاک‌ها و معیارهای متفاوتی استفاده کرده‌اند. هر چند پژوهش‌گران مختلفی تعریف‌های متفاوتی از کیفیت حسابرسی ارائه داده‌اند؛ تعریف شناخته شده‌ی دی‌آنجلو[2] (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرس برای کشف و گزارش تحریف‌های با اهمیت موجود در گزارش‌های مالی صاحب‌کار می‌داند؛ بنابراین، تعریف مذکور هم بر صلاحیت و تلاش حسابرس در کشف تحریف‌های موجود در گزارش‌های مالی صاحب‌کار اشاره می‌کند و هم بر استقلال حسابرس که منجر به گزارش تحریف‌های کشف شده می‌شود. طبق نظر دی‌آنجلو (۱۹۸۱) بررسی و اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی و حسابرس کار بسیار دشوار، زمان‌بر و هزینه‌بری است؛ بنابراین برای بررسی کیفیت حسابرسی می‌توان به معیارهای جایگزینی که برای ارزیابی آن‌ها نیاز به هزینه بالایی نیست و در عین حال رابطه مستقیمی با کیفیت حسابرسی دارند، اتکا نمود. دی‌آنجلو (۱۹۸۱) دیدگاه اندازه حسابرس را مطرح کرد و بیان نمود که اندازه مؤسسه حسابرسی به عنوان یکی از ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی، می‌تواند معیار جایگزینی برای کیفیت حسابرسی باشد. در این راستا، پژوهش‌های زیادی شواهدی فراهم کردند که مؤسسه‌های بزرگ کیفیت حسابرسی بالاتری از خود نشان می‌دهند (مانند، فرانسیس، میدو و اسپارکز[3]، ۱۹۹۹ و آستاهانا، رامان و ژو[4]، ۲۰۱۵).

در محیط حسابرسی ایران مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی فعالیت نمی‌کنند. در چنین شرایطی صاحب‌کاران ایرانی برای تمایز حسابرسان باکیفیت از سایر حسابرسان، با مشکلاتی روبرو هستند. در نتیجه، کمیته پذیرش و نظارت مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس، اقدام به رتبه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی در چهار طبقه از اواخر سال ۱۳۹۱ نموده است (عباس‌زاده، قناد و به‌سودی، ۱۳۹۵). به‌غیر از این معیار در دسترس، برای تمایز حسابرسان، سهم بازار مؤسسه‌ها با افشای جمع درآمد مؤسسه‌های حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران از

1 DeFond & Zhang
2 DeAngelo
3 Francis, Maydew & Sparks
4 Asthana, Raman & XU

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

سال ۱۳۹۳ در دسترس قرار گرفته است (محمدرضائی و فرجی، ۱۳۹۸). هم چنین برخی از مؤسسه‌های حسابرسی داخلی با مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی همکاری دارند و خدمات حسابرسی آن مؤسسه‌ها را در ایران انجام می‌دهند که این می‌تواند مبنایی برای صاحب‌کاران سخت پسند باشد. نهایتا، در تمایز حسابرسان، قدمت مؤسسه‌ها (شهرت) هم ممکن است مورد توجه صاحب‌کاران قرار گیرد (شمس‌زاده، سیف و داودآبادی، ۱۳۹۵).

مساله موجود در بازار حسابرسی ایران، فقط مشکل نبود معیار عینی و قابل اتکا برای تمایز حسابرسان باکیفیت از سایر حسابرسان نیست، بلکه با بررسی بیشتر می‌توان دریافت که در این بازار به دلایل متعددی انگیزه‌ها و شایستگی‌های طرف عرضه و تقاضا، برای حسابرسی باکیفیت، پایین است. تعداد گزارش‌های غیرمقبول (عموماً به صورت مشروط) بسیار زیاد می‌باشد، اگرچه این تعداد رو به کاهش است اما هم‌چنان این نسبت، بسیار بالا می‌باشد (به‌طوری که در سال ۱۳۹۲ در حدود ۶۳ درصد گزارش‌های حسابرسی مشروط بوده است) (محمدرضائی و فرجی، ۱۳۹۸). علی‌رغم این‌که استانداردهای حسابرسی ایران ترجمه استانداردهای حسابرسی بین‌المللی است، اما تعداد گزارش‌های غیرمقبول و نوع و ماهیت بندهای گزارش‌های حسابرسی غیرمقبول در ایران، قابل قیاس با هیچ کشوری نیست[۱]؛ بنابراین، هدف پژوهش حاضر مطالعه نقش ویژگی‌های متمایز مؤسسه‌های حسابرسی در ایران (رتبه، شهرت، همکاری بین‌المللی و سهم بازار مؤسسه‌های حسابرسی) بر خط‌مشی‌های صدور گزارش حسابرسی (تعداد، ماهیت و تکراری و غیرتکراری بودن بندهای شرط) است.

به‌منظور تشریح نظری رابطه بین انواع ویژگی‌های مؤسسه‌های حسابرسی در ایران و بندهای شرط گزارش حسابرسی، از دیدگاه‌های مختلف مرتبط بهره برده شده است. طبق نظریه اندازه مؤسسه حسابرسی دی‌آنجلو (۱۹۸۱)، کیفیت حسابرسی با بزرگ و کوچک بودن اندازه مؤسسه حسابرسی ارتباط مستقیم دارد. یکی از دلایل بالا بودن سطح کیفیت در مؤسسه‌های بزرگ نسبت به مؤسسه‌های کوچک، استقلال است، زیرا مؤسسه‌های بزرگ تعداد صاحب‌کاران زیادی دارند و به احتمال کمتری استقلال خود را تحت فشار یک صاحب‌کار، مصالحه می‌کنند. همان‌طور که ذکر شد مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی (بزرگ و غیر بزرگ) در ایران فعالیت نمی‌کنند و رتبه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی داخلی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار به‌طور ضمنی بیانگر آن است که مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس، طبقه اول

۱ از سوی دیگر نسبت گزارش‌های غیرمقبول در ایران قابل مقایسه با کشورهای دیگر نیست، برای مثال طبق پژوهش دی‌فاند و لنوکس (۲۰۱۱) تنها ۱۷ درصد گزارش‌های موسسه‌های حسابرسی لیست شده توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا از نوع گزارش‌های تعدیل شده از بابت مشکل تداوم فعالیت است.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

به دلیل بزرگ بودن (تعداد کار و پرسنل بیشتر)، به احتمال زیاد کیفیت خدمات بالاتری ارائه می‌دهند (رمضانی، بنی‌مهد و رویایی، ۱۳۹۳). هم‌چنین، برخی از مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، با مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی همکاری دارند. به‌عبارت دیگر، به دلیل ممنوعیت فعالیت این مؤسسه‌ها در بازار حسابرسی ایران (باقرپور، مونرو و شیلر[1]، ۲۰۱۴)، این مؤسسه‌ها کارهای حسابرسی خود در ایران را به برخی از مؤسسه‌های حسابرسی داخل کشور، تفویض می‌کنند[2]. با توجه به این‌که مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی بزرگ سعی در حفظ استقلال و شهرت خود دارند، بنابراین انتظار می‌رود مؤسسه‌های نماینده آن‌ها نیز این استقلال را حفظ نمایند و گزارش‌های حسابرسی با کیفیت بالا صادر نمایند (کبیر، شارما، ایسلم و سلات[3]، ۲۰۱۱)؛ بنابراین پیش‌بینی می‌شود که مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به منظور حفظ همکاری بین‌المللی خود، سعی کنند کیفیت خود را متمایز نمایند. مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی (هم‌چون کی‌پی‌ام‌جی[4]، پی‌دبلیوسی[5] و ...) دارای شهرت بالایی در بازار حسابرسی در سطح بین‌الملل می‌باشند؛ آن‌ها در گذر سال‌ها و با ارائه خدمات با کیفیت و داشتن کارکنان با تجربه و حرفه‌ایی، توانسته‌اند شهرت و سهم بالایی از بازار را کسب نمایند (برگنر، مارکودت و موهاپاترا[6]، ۲۰۲۰). در بازار حسابرسی ایران نیز مؤسسه‌هایی هستند که از قدمت طولانی برخوردار می‌باشند. این مؤسسه‌ها قبل از تشکیل جامعه حسابدارن رسمی تأسیس شده‌اند و برای خود در طول زمان شهرت کسب نموده‌اند و این موضوع می‌تواند بر انگیزه‌های این مؤسسه‌ها در ارائه خدمات حسابرسی باکیفیت اثرگذار باشد (رودکی[7]، ۲۰۰۸)؛ بنابراین، می‌توان گفت قدمت مؤسسه‌های حسابرسی بر کیفیت خدمات ارائه شده توسط آنان می تواند تاثیرگزار باشد. هم‌چنین، بر طبق نظریه‌های بیان شده در خصوص تمرکز بازار، مؤسسه‌های حسابرسی که سهم بیشتری از بازار دارند به دلیل وابستگی کمتر به صاحب‌کار از کیفیت خدمات بالاتری برخوردار می‌باشند. از طرفی دیگر، گون، کاوادا و میچز[8] (۲۰۱۹) بیان می‌کنند که در بازار متمرکز حسابرسی، حسابرسان انگیزه کمی برای افزایش کیفیت خدمات

1 Bagherpour, Monreo & Shailer

۲ به طور مثال به وبسایت موسسه حسابرسی بیات رایان http://www.bayatrayan.com/about.html، به عنوان همکار "کی پی ام جی (KPMG) در ایران، مراجعه کنید.

3 Kabir, Sharma, Salat & Islam

4 KPMG

5 PWC

6 Bergner, Marquardt & Mohapatra

7 Roudaki

8 Gunn, Kawada & Michas

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

خود دارند، زیرا انگیزه برای رقابت با سایر مؤسسه‌ها را ندارند؛ بنابراین تمرکز بازار و سهم بازار مؤسسه‌های حسابرسی می‌تواند کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد.

این پژوهش از طرق مختلف می‌تواند موجب بسط متون حسابداری گردد. در این پژوهش برای اندازه‌گیری ویژگی مؤسسه‌های حسابرسی از متغیرهای قدمت مؤسسه‌های حسابرسی، مؤسسه‌های حسابرسی دارای همکار بین‌المللی، سهم بازار مؤسسه‌های حسابرسی و رتبه مؤسسه‌های حسابرسی (به عنوان معیاری از اندازه حسابرس) استفاده گردیده است. پژوهش‌های داخلی پیشین، هر یک، یکی از ویژگی‌های تمایز مؤسسه‌های حسابرسی در ایران را برای نمونه رتبه مؤسسه‌های حسابرسی (مانند، میرزامحمدی، علاجی و محمدی، ۱۳۹۹)، سهم بازار (تمرکز) حسابرس (مانند، اورادی، نصیرزاده و حصارزاده، ۱۳۹۷؛ کردستانی، رضازاده، کاظمی علوم و عبدی، ۱۳۹۷) و نیز شهرت حسابرس (مانند، شمس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵)، مطالعه کرده‌اند؛ بنابراین پژوهش حاضر برای اولین بار این چهار ویژگی متفاوت مرتبط با تمایز حسابرسان در ایران را به‌طور هم‌زمان در قالب یک پژوهش واحد، مطالعه کرده است. هم‌چنین، هیچ یک از پژوهش‌های انجام شده به بررسی تاثیر این ویژگی‌های تمایز حسابرسان بر متغیرهای ماهیت بندها و بندهای تکراری و غیرتکراری نپرداخته‌اند که در این پژوهش برای اولین بار مورد آزمون قرار گرفته‌اند. هم‌چنین، پژوهش حاضر متغیر همکار بین‌المللی را نخستین بار در محیط پژوهشی ایران مطرح کرده است. از سوی دیگر، پژوهش حاضر با تقلیل چالش‌های روش‌شناسی اغلب پژوهش‌های پیشین در این حوزه در داخل کشور مانند مشکل متغیرهای محذوف همبسته و درون‌زایی، شواهد قابل اتکاتری فراهم می‌نماید. به‌علاوه، فضای پژوهشی ایران به دلیل نسبت بالای گزارش‌های غیرمقبول حسابرسی و انواع متفاوت این بندها یک موقعیت عالی برای بررسی تأثیر عوامل گوناگون بر بندهای شرط حسابرس، فراهم کرده است. نهایتاً، با توجه به این‌که هیچ‌یک از چهار معیار مورد مطالعه این پژوهش در مورد ویژگی‌های مؤسسه‌های حسابرسی ایرانی، نشان دهندهٔ خدمات متمایز آن‌ها نسبت به سایر مؤسسه‌ها نیست، می‌تواند پیغامی صریح برای نهادهای ناظر حرفه باشد. به این نحو که ارائه اطلاعات شفاف‌تر و بیشتر مانند آن‌چه که اخیراً در کشورهای پیشرفته در مورد گزارش‌های شفافیت موسسات حسابرسی رخ داده است، امکان انتخاب درست‌تر فعالان بازار حسابرسی و بازار سرمایه را فراهم نماید.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

۲- مبانی نظری

۲-۱- رتبه مؤسسه حسابرسی

دی‌آنجلو (۱۹۸۱) بیان می‌کند که کیفیت حسابرسی غیرقابل مشاهده بوده و اندازه‌گیری آن پرهزینه خواهد بود، اما صاحب‌کاران می‌توانند از متغیرهای مرتبط با کیفیت که کم هزینه‌تر نیز می‌باشد در ارزیابی کیفیت حسابرسی کمک بگیرند. یکی از این متغیرها، اندازه مؤسسه حسابرسی است که طبق نظر دی‌آنجلو (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی با بزرگ و کوچک بودن اندازه مؤسسه ارتباط مستقیم دارد. یکی از دلایل بالا بودن سطح کیفیت در مؤسسه‌های بزرگ نسبت به مؤسسه‌های کوچک استقلال است، زیرا مؤسسه‌های بزرگ استقلال خود را در جهت منافع صاحب‌کار نادیده نخواهند گرفت. تحقیقات بهن، چویی و کانگ[1] (۲۰۰۸) و ری نولدز و فرنسیس[2] (۲۰۰۱) نشان دادند که اندازه مؤسسه حسابرسی با نوع اظهارنظر حسابرس رابطه دارد. چن، چن، لوبو و ونگ[3] (۲۰۱۱) در یافته‌های خود نشان می‌دهند در شرکت‌هایی که هشت شرکت بزرگ حسابرسی چین در آنجا حسابرس بوده‌اند، مدیریت سود کمتر از سایر شرکت‌ها می‌باشد.

در محیط پژوهشی ایران با توجه به عدم فعالیت مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی بزرگ، از رتبه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس به عنوان متغیری برای اندازه مؤسسه‌های حسابرسی استفاده می‌گردد. دستورالعمل رتبه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار بیانگر آن است که مؤسسه‌های حسابرسی طبقه اول باید منابع انسانی (شرکای حسابرسی و کارکنان) کافی و با تجربه، سیستم کنترل کیفیت مناسب، ساختار سازمانی مناسب و استقلال حسابرسی بالاتری نسبت به مؤسسه‌های حسابرسی سایر طبقه‌ها داشته باشند. با توجه به یافته‌های پژوهش‌های انجام شده در سایر کشورها مانند چن و همکاران (۲۰۱۱)، حسابرسانی که چنین خصوصیاتی دارند انتظار می‌رود که کیفیت حسابرسی بالاتری از سایر مؤسسه‌ها داشته باشند. یافته‌های پژوهش‌های قبلی براساس دیدگاه "اندازه حسابرس" نشان می‌دهد که مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ کیفیت بالاتری از سایر مؤسسه‌ها دارند (فرانسیس، میکاس و سیوی[4]، ۲۰۱۳). به‌عبارت دیگر، انتظار می‌رود که کیفیت حسابرسی مؤسسه‌های حسابرسی معتمد طبقه اول بالاتر از مؤسسه‌های

1 Behn, Choi & Kang
2 Reynolds & Francis
3 Chen, Chen, Lobo & Wang
4 Francis, Michas & Seavey

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

حسابرسی معتمد سایر طبقه‌ها باشد؛ اما یافته‌های عباس‌زاده و همکاران (۱۳۹۵) و محمدرضائی، محد-صالح و احمد[1] (۲۰۱۸) نشان می‌دهد که کیفیت خدمات ارائه شده توسط مؤسسه‌های طبقه اول نسبت به مؤسسه‌های سایر طبقه‌ها بالاتر نمی‌باشد؛ بنابراین، با توجه به این‌که شواهد تجربی فراهم شده بر خلاف نظریه اندازه حسابرس، نشان می‌دهد مؤسسه‌های طبقه اول، کیفیت بالاتری ندارند؛ بنابراین فرضیه‌های پژوهش بدون جهت به شرح زیر تدوین شده‌اند:

فرضیه اول: بین رتبه مؤسسه‌های حسابرسی (طبقه اول در مقایسه با سایر طبقه‌ها) و تعداد بندهای شرط رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین رتبه مؤسسه‌های حسابرسی (طبقه اول در مقایسه با سایر طبقه‌ها) و ماهیت بندهای شرط رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین رتبه مؤسسه‌های حسابرسی (طبقه اول در مقایسه با سایر طبقه‌ها) و تکراری و غیرتکراری بودن بندهای شرط حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

۲-۲- شهرت مؤسسه حسابرسی

یافته‌های داپچ و سیمونیک[2] (۱۹۸۰) بیانگر آن است که کیفیت حسابرسی با شهرت مؤسسه حسابرسی در ارتباط می‌باشد، در واقع شهرت مؤسسه حسابرسی به تصویر ایجاد شده در ذهن شرکت‌ها توسط مؤسسه‌های حسابرسی باز می‌گردد که می‌تواند نتیجه نظم حسابرسان، کیفیت حسابرسی ارائه شده، حق‌الزحمه و... باشد. مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ (همچون کی پی ام جی و پی دبلیو سی و ...) دارای شهرت بالایی در بازار حسابرسی در سطح بین‌الملل می‌باشند؛ شهرت این مؤسسه‌ها در طول زمان و به صورت پیوسته با ارائه خدمات با کیفیت و قابل قبول برای صاحب‌کاران حاصل گشته است. آن‌ها با داشتن قدمت طولانی و کارکنان با تجربه و حرفه‌ایی توانسته‌اند شهرت و سهم بالایی از بازار را کسب نمایند (برگنر، مارکودت و مهاپاترا، ۲۰۲۰).

یافته‌های پژوهش‌گران گویای رابطه مثبت بین شهرت حسابرس با کیفیت حسابرسی می‌باشد. دی‌فاند و ژانگ (۲۰۱۴) بیان می‌کنند که ریسک شهرت در مؤسسه‌های حسابرسی باعث افزایش انگیزه در بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود. با توجه به یافته‌های لنوکس[3] (۱۹۹۹)، حسابرسان بزرگ (حسابرسان مشهور) انگیزه بیشتری برای جلوگیری از انتشار

1 MohammadRezaei, Mohd-Saleh & Ahmed
2 Dopuch & Simunic
3 Lennox

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

گزارش نادرست دارند. آرون، اشفک و بیم[1] (۲۰۱۳)، نیز شواهدی ارائه کردند که نشان می‌دهد شهرت حسابرسان رابطه معنادار و مثبتی با کیفیت حسابرس دارد. نیکومرام و احمدزاده (۱۳۹۲) به این نتیجه رسیدند شهرت حسابرس باعث تشدید رابطه معکوس بین کیفیت اقلام تعهدی و هزینه بدهی می‌باشد.

با افزایش قدمت مؤسسه‌های حسابرسی و ارائه خدمات حسابرسی باکیفیت، بر شهرت آن‌ها نیز افزوده می‌شود، بنابراین می‌توان قدمت مؤسسه حسابرسی را متغیری برای شهرت آن در نظر گرفت. در محیط پژوهشی ایران نیز تحقیقاتی از جمله شمس‌زاده و همکاران (۱۳۹۵) و علوی، قربانی و رستمی (۱۳۹۴) به بررسی نقش قدمت مؤسسه حسابرسی بر متغیرهایی مانند کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند. شمس‌زاده و همکاران (۱۳۹۵) در یافته‌های خود بیان نمودند که قدمت مؤسسه حسابرسی رابطه معناداری با کیفیت حسابرسی ندارد، یعنی لزوماً مؤسسه‌های حسابرسی با سابقه بالاتر خدمات حسابرسی باکیفیت بالاتری ارائه نمی‌دهند. از سوی دیگر علوی و همکاران (۱۳۹۴) در نتایج پژوهش خود این‌گونه بیان نمودند که قدمت مؤسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارد، به این صورت که با افزایش قدمت مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی آن مؤسسه افزوده می‌گردد؛ بنابراین با توجه به نتایج متناقض یافته‌های پژوهش‌های داخلی فرضیه‌های پژوهش در ادامه تدوین گردیده است.

فرضیه چهارم: بین شهرت مؤسسه‌های و تعداد بندهای شرط حسابرسی، رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه پنجم: بین شهرت مؤسسه‌های حسابرسی و ماهیت بندهای شرط حسابرسی، رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ششم: بین شهرت مؤسسه‌های حسابرسی و تکراری و غیرتکراری بودن بندهای شرط حسابرسی، رابطه معناداری وجود دارد.

۲-۳- مؤسسه‌های حسابرسی دارای همکاری بین المللی

به‌طور کلی از حسابرسان بزرگ انتظار می‌رود تا انگیزه‌های قوی‌تر و شایستگی‌های بیشتری برای ارائه کیفیت حسابرسی بالا داشته باشند (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱). حتی در یک بازار حسابرسی محلی نیز (بدون حضور مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ)، حسابرسان داخلی وابسته به یک مؤسسه حسابرسی بزرگ را می‌توان به عنوان نمادی از تمایز کیفیت در نظر گرفت. منطق اساسی این است که مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ با استفاده از استانداردهای موجود، روش‌های

1 Aronmwan, Ashafoke & Mgbame

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

حسابرسی، سازوکارهای استخدام، آموزش و روش‌های انتقال دانش برای کارمندان خود فراهم خواهند نمود. در نتیجه، این مؤسسه‌ها چه در انجام مستقیم کارهای حسابرسی و یا غیرمستقیم (از طریق حسابرسان وابسته در بازارهای حسابرسی مختلف)، انگیزه‌هایی برای حفظ این شهرت در سراسر جهان دارند. دلیل بعدی چرایی کیفیت بالاتر مؤسسه‌های حسابرسی وابسته، این است که چهار مؤسسه بزرگ بین‌المللی، منابع بیشتر و بهتری دارند و از طریق وابستگی به چنین شرکتی، مؤسسه‌های حسابرسی محلی می‌توانند تخصص خود را گسترش داده و از منابع این شرکت‌ها بهره‌برداری کنند (دی‌فاند و ژانگ، ۲۰۱۴). انتقال حرفه‌ای‌گری در قوانین اکثر کشورها نیز گنجانده شده است که طبق آن یک مؤسسه حسابرسی بین‌المللی که با یک مؤسسه حسابرسی بومی همکاری می‌کند باید برنامه‌های آموزشی ارائه دهد، استانداردهایی را بر کنترل کیفیت تحمیل کند و کنترل‌های کیفیت دوره‌ای را انجام دهد. دلیل دیگری که ممکن است اعتباردهندگان خدمات حسابرسی انجام‌شده توسط شرکت‌های بومی وابسته به مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ را به عنوان کیفیت بالاتر درک کنند این است که شواهدی وجود دارد که موسسات حسابرسی بین‌المللی از روش‌های ارزیابی دقیق در انتخاب شرکای بومی خود استفاده می‌کنند و تنها با مؤسسه‌های حسابرسی بومی مشهورتر و باکیفیت‌تر همکاری می‌کنند (کورینواتی، کاونبرگ و واندر،[1] ۲۰۲۰)؛ اما شواهد تجربی ناچیز در دسترس در این ارتباط، متناقض هستند. کبیر و همکاران (۲۰۱۱) نشان دادند که بین وابستگی به چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ و کیفیت اقلام تعهدی در بنگلادش ارتباط معناداری وجود ندارد. . اما شواهد فراهم شده توسط کورینواتی و همکاران (۲۰۲۰) نشان می‌دهد که انتصاب یک مؤسسه حسابرسی محلی وابسته به مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ در مقایسه با سایر مؤسسه‌های حسابرسی، هزینه بدهی شرکت‌ها را بهطور قابل‌توجهی کاهش می‌دهد. در خصوص وابستگی مؤسسه‌های حسابرسی (همکار بین‌المللی) در محیط ایران هیچ‌گونه پژوهشی تا کنون انجام نگرفته است.

قبل از انقلاب اسلامی در سال ۱۳۵۷، مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی در ایران فعالیت می‌کردند. بعد از انقلاب، فعالیت این شرکت‌های حسابرسی در ایران ممنوع شد. به دلیل حضور برخی از شرکت‌های خارجی در ایران و نیاز به حسابرسی آن‌ها توسط مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی، این مؤسسه‌های بین‌المللی به دلیل منع فعالیت در ایران، کار حسابرسی را به مؤسسه‌های حسابرسی داخلی ایران که با آن‌ها همکار هستند، محول می‌کنند؛ بنابراین، برخی از مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، نماینده مؤسسه‌های حسابرسی

1 Kurniawati, Cauwenberge, & Vander

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

بزرگ در ایران هستند[1]. به علاوه با مشاهده سابقه شرکای این مؤسسه‌ها (نمایندگان مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ بین‌المللی در ایران)، این مهم قابل توجه بوده که حداقل یکی از شرکای مؤسسه‌های مذکور سابقه فعالیت در یکی از مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی بزرگ را دارا می‌باشند که این موضوع خود می‌تواند عاملی برای انتقال تجربیات چنین شرکایی به مؤسسه‌های حسابرسی داخلی گردد؛ بنابراین پیش‌بینی می‌شود که این مؤسسه‌ها به منظور حفظ همکاری بین‌المللی خود، سعی می‌کنند کیفیت خود را متمایز کنند؛ بنابراین فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه هفتم: بین مؤسسه‌های حسابرسی دارای همکار بین‌المللی و تعداد بندهای شرط رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه هشتم: بین مؤسسه‌های حسابرسی دارای همکار بین‌المللی و ماهیت بندهای شرط رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه نهم: بین مؤسسه‌های حسابرسی دارای همکار بین‌المللی و تکراری و غیرتکراری بودن بندهای شرط حسابرسی، رابطه معناداری وجود دارد.

۴-۲- سهم بازار مؤسسه‌های حسابرسی

شواهد نظری و تجربی متناقضی در ارتباط با نقش سهم بازار مؤسسه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی وجود دارد. از یک طرف وقتی تمرکز بازار حسابرسی بالا می‌باشد، ترس از دست رفتن شرکت صاحب‌کار کمتر می‌شود، زیرا شانس انتخاب مؤسسه‌های حسابرسی برای صاحب‌کار بسیار محدود می‌باشد؛ بنابراین، شرکت‌های حسابرسی کمتر علاقه دارند با ملایمت با صاحب‌کاران خود رفتار کنند و کمتر علاقه به از بین رفتن استقلال خود دارند در نتیجه کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد (کالاپور، سنکاراگوراسوامی و ژنگ[2]، ۲۰۱۰). از طرفی دیگر، در بازار متمرکز حسابرسی، حسابرسان انگیزه کمی برای افزایش کیفیت خدمات خود دارند و سعی در نمایش اطمینان و توانایی بالا خود در کار (از خود راضی بودن) را دارند که در نتیجه باعث کیفیت حسابرسی کمتر می‌شود (کردستانی و همکاران،۱۳۹۷).

کالاپور و همکاران (۲۰۱۰)، نیوتن، ونگ و ویلکینز[3] (۲۰۱۳)، هوآنگ، چنگ و چیو[4] (۲۰۱۶) و گون و همکاران (۲۰۱۹) پس از بررسی رابطه کیفیت حسابرسی و اندازه بازار

---

۱ مانند موسسه بیات رایان که نماینده موسسه حسابرسی KPMG در ایران می باشد.

2 Kallapur, Sankaraguruswamy & Zang

3 Newton, Wang & Wilkins

4 Huang, Chang & Chiou

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

حسابرس، ارتباط مثبت و معنادار را بین این دو نشان دادند. از سوی دیگر اشلیمن[1] (۲۰۱۳)، رمضانی و همکاران (۱۳۹۴) و کردستانی و همکاران (۱۳۹۷) در یافته‌های خود به رابطه منفی و معناداری بین اندازه بازار حسابرس و کیفیت حسابرسی دست یافتند.

در این راستا، بزرگ اصل (۱۳۹۰) بیان می‌کند که ۵۷ درصد از کل درآمد مؤسسه‌های حسابرسی خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، به ۲۱ درصد این مؤسسه‌ها تعلق دارد، در حالی‌که ۱۶۶ مؤسسه حسابرسی خصوصی باقیمانده در سال ۱۳۸۹ فقط ۴۳ درصد درآمد کل مؤسسات حسابرسی خصوصی را به خود اختصاص داده‌اند. این یافته با این واقعیت که به‌طور متوسط مؤسسات حسابرسی معتمد بورس طبقه اول تعداد کارهای بیشتری نسبت به مؤسسات حسابرسی معتمد سایر طبقه‌ها دارند، حمایت شده است (کردستانی و همکاران،۱۳۹۷). با توجه به متون ارائه شده و مرور پژوهش‌ها در این زمینه، این‌گونه برداشت می‌شود که مؤسسه‌هایی که سهم بیشتری از بازار حسابرسی دارند، به دلیل صاحب‌کاران زیاد قدرت چانه‌زنی بالاتری داشته و نگرانی در خصوص از دست دادن صاحب‌کار ندارد، بنابراین استقلال خود را بهتر می‌توانند حفظ کنند؛ اما سهم بازار بیشتر مؤسسه‌های حسابرسی در صورتی که آن‌ها منابع کافی برای خدمات حسابرسی باکیفیت، اختصاص ندهند، می‌تواند بر کیفیت اثر منفی بگذارد؛ بنابراین، فرضیه‌های پژوهش به دلیل متناقض بودن شواهد نظری و تجربی در مورد آثار سهم بازار (تمرکز بازار) مؤسسه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، بدون جهت تدوین شده‌اند.

فرضیه دهم: بین سهم بازار مؤسسه حسابرسی و تعداد بندهای شرط رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه یازدهم: بین سهم بازار مؤسسه حسابرسی و ماهیت بندهای شرط رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوازدهم: بین سهم بازار مؤسسه حسابرسی و تکراری و غیرتکراری بودن بندهای شرط حسابرسی، رابطه معناداری وجود دارد.

۳- جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. دوره زمانی پژوهش بین سال‌های ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۸ می باشد. فرآیند انتخاب نمونه در جدول ۱ آورده شده است. طبق این جدول، در نهایت ۹۲۸ سال-شرکت مشاهده جمع‌آوری شده به

1 Eshleman

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

صورت دستی از گزارش‌های مالی سالیانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران مورد آزمون قرار گرفته‌اند. هم‌چنین لازم به ذکر است که حدود ۶۰ درصد گزارش‌های حسابرسی در ایران از نوع غیرمقبول هستند. با توجه به بازار انحصاری و شبه انحصاری حسابرسان دولتی (سازمان حسابرسی و مؤسسه حسابرسی مفید راهبر) نسبت به حسابرسی شرکت‌های دولتی و شبه دولتی، عدم دخالت کیفیت این حسابرسان در انتخاب و تغییر آن‌ها توسط صاحب‌کاران، مشاهده‌های حسابرسی شده توسط این دو حسابرس، از نمونه حذف شدند (ساریخانی و برزگر، ۱۳۹۵).

جدول (۱). فرآیند انتخاب نمونه پژوهش

فرآیند گردآوری داده‌ها	تعداد مشاهدات
مشاهدات در دسترس اولیه	۳۵۹۶
کسر می‌شود: مشاهده‌هایی که گزارش‌های حسابرسی مقبول دریافت کرده‌اند.	(۱۵۸۵)
مشاهده‌های در دسترس با گزارش‌های حسابرسی تعدیل شده (مشروط).	۲۰۱۱
کسر می‌شود: مشاهده‌هایی که توسط سازمان حسابرسی و مؤسسه حسابرسی مفید راهبر حسابرسی شده‌اند.	(۵۵۴)
کسر می شود: مشاهده‌هایی که در دوره پژوهش از بورس خارج شده‌اند.	(۱۴۳)
کسر می شود: مشاهده‌های مربوط به شرکت‌های گروه مالی.	(۲۹۱)
کسر می‌شود: مشاهده‌هایی که در طول دوره پژوهش تغییر سال مالی دادند.	(۹۵)
مشاهده‌های در دسترس برای آزمون فرضیه‌های پژوهش.	۹۲۸

۴- مدل و متغیرهای پژوهش

۴-۱- مدل پژوهش

به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش، براساس پژوهش‌های پیشین مانند چان، لین و مو[1] (۲۰۰۶) با در نظر گرفتن شرایط خاص محیطی پژوهشی که می‌توان به عدم فعالیت حسابرسان بزرگ و خارجی در محیط ایران، وجود موسسات حسابرسی دولتی در بازار حسابرسی ایران و تمرکز مالکیت و مالکیت دولتی و خصوصی، اشاره نمود، مدل‌های رگرسیونی به شرح زیر تدوین شده‌اند.

مدل (۱)

$$AQPNum_{it}, AQPType_{it}, AQPRepit_{it} \text{ or } AQPNRepit_{it} = \beta_0 + \beta_1 FirstRankAud_{it} + \beta_2 AudBrand_{it} + \beta_3 AffilAud_{it} + \beta_4 MarkerShare_{it} + \beta_5 AudChg_{it} + \beta_6 Size_{it} + \beta_7 Lev_{it} + \beta_8 Loss_{it} + \beta_9 TAcc_{it} + \beta_{10} Subs_{it} + \beta_{11} FYEnd_{it} + \beta_{12} Age_{it} + \beta_{13} MBV_{it} + \beta_{14} Liq_{it} + \beta_{15} ConOwn_{it} + \beta_{16} NStOwn_{it} + \sum\beta_j IndustryDum + \sum\beta_k YearDum + \varepsilon_{it}$$

1 Chan, Lin & Mo

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

۲-۴- متغیرهای پژوهش

۱-۲-۴- متغیرهای وابسته

AQPNum: تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی

AQPType: مطابق پژوهش‌های قبلی مانند نجفی قادیکلائی (۱۳۹۶)، انواع بندهای شرط تک به تک آزمون خواهند شد (بندهایی که بیشترین تکرار را دارند). این بندها بدین شرح هستند:

TNRecExpParghp: مجموع بندهای مرتبط با عدم شناسایی هزینه‌ها: بندهای ذخیره مالیات، ذخیره مطالبات مشکوک الوصول، ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها و سرمایه‌گذاری‌ها، ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا و عدم شناسایی سایر هزینه‌ها.

ConfLetParghp: اگر اظهارنظر حسابرس حاوی بند مشروط عدم دریافت یا تأییدیه حسابرسی باشد ۱ در غیر این صورت ۰.

CGSoldParghp: اگر گزارش حسابرس شامل بند شرط در رابطه با محاسبه غلط بهای تمام شده باشد ۱ در غیر این صورت ۰.

ConLiabParghp: اگر گزارش حسابرس شامل بند شرط در مورد با بدهی‌های احتمالی باشد ۱ در غیر این صورت ۰.

BugClasParghp: اگر گزارش حسابرس شامل بند شرط در مورد با اشکال طبقه‌بندی در صورت‌های مالی باشد ۱ در غیر این صورت ۰.

SubsidParghp: اگر گزارش حسابرس شامل بند شرط در مورد عدم رعایت استانداردهای ۱۸ و ۱۹ و ۲۰ باشد یک در غیر این صورت صفر.

OtherParghp: مجموع دیگر بندهای شرط گزارش حسابرس (به غیر از بندهایی که به صورت جداگانه در مدل آورده شده‌اند).

AQPRepit: مطابق پژوهش نجفی قادیکلائی (۱۳۹۶)، به دو شکل تعریف شده است:

AQPNRepitiont: متغیر ساختگی برابر یک در صورتی که حسابرس بند شرط غیرتکراری در گزارش خود آورده باشد و صفر در غیر این صورت.

AQPRepition: متغیر ساختگی برابر یک در صورتی حسابرس بند شرط تکراری در گزارش خود آورده باشد و صفر در غیراین صورت.

۲-۲-۴- متغیرهای مستقل

FirstRankAud: متغیر ساختگی مساوی یک در صورتی حسابرس جز مؤسسه‌های حسابرسی طبقه اول معتمد بورس باشد و در غیر این صورت صفر.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

AudBrand: متغیر ساختگی مساوی یک در صورتی مؤسسه حسابرسی با سابقه باشد (قبل از ۱۳۸۰ تشکیل شده باشد) و در غیر این صورت صفر.

AffilAud: متغیر ساختگی مساوی یک در صورتی مؤسسه حسابرسی دارای همکار بین‌المللی باشد و در غیر این صورت صفر.

MarkerShare: درآمد افشا شده در سایت جامعه حسابداران رسمی ایران برای تک تک مؤسسه‌های حسابرسی که از سال ۱۳۹۳ در دسترس است. متغیر سهم بازار مؤسسه‌های حسابرسی متغیر ساختگی اگر نسبت درآمد مؤسسه i در سال t به جمع درآمد کل مؤسسه‌های حسابرسی در سال t بیشتر از میانه باشد و غیر این صورت صفر خواهد بود.[1]

۳-۲-۴- متغیرهای کنترلی

Audchg: متغیر ساختگی اگر شرکتی تغییر حسابرس داده باشد یک در غیر این صورت صفر خواهد بود.

Size: اندازه صاحب‌کار که از لگاریتم طبیعی جمع کل دارایی صاحب‌کار حاصل می‌گردد.

Lev: اهرم مالی که برار است با نسبت کل بدهی به کل دارایی.

Loss: زیان‌ده بودن صاحب‌کار، متغیر ساختگی برابر یک اگر صاحب‌کار زیان‌ده باشد در غیر این صورت صفر.

Tacc: کل اقلام تعهدی که در این پژوهش از تفریق سود عملیاتی و جریان وجوه نقد عملیاتی محاسبه شد.

Subs: شرکت (های) فرعی، متغیر ساختگی که اگر شرکت دارای واحد فرعی باشد یک در غیر این صورت صفر.

Busy: سال مالی که اگر صورت مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفند باشد یک در غیر این صورت صفر.

Age: سن صاحب‌کار که از لگاریتم طبیعی عمر شرکت از زمان تأسیس بدست می‌آید.

MTB: از نرخ (تقسیم) ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام استفاده شده است.

Liq: نسبت جاری نیز بیانگر نسبت دارایی‌های جاری بر بدهی‌های جاری است.

Conown: تمرکز مالکیت برابر درصد سهام در اختیار سهامداران بزرگ شرکت است.

---

۱ امکان اندازه‌گیری متغیر سهم بازار به شکل متغیری پیوسته مانند لگاریتم طبیعی درآمد کل هر موسسه در هر سال یا نسبت درآمد هر موسسه در هر سال به جمع درآمد کل موسسه‌ها در آن سال، وجود داشت که به دلیل مشکل هم‌خطی، شکل گسسته آن در کنار سه متغیر مستقل دیگر، بکار برده شد.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

Pvtown: مالکیت خصوصی چنین است، درصورتی که درصد سهام شرکت بالای ۵۰ درصد متعلق به شرکت خصوصی باشد یک در غیر این صورت صفر می‌شود.

IndustryDum: متغیر ساختگی برای کنترل اثر صنعت.

YearDum: متغیر ساختگی برای کنترل اثرات تغیرات در طول زمان.

مطابق با چان و همکاران (۲۰۰۶) و کری و سیمنت[1] (۲۰۰۶)، پیش‌بینی می‌شود تغییر حسابرس، بر نوع اظهارنظر حسابرس، اثرگذار باشند. اندازه صاحب‌کار و اهرم مالی را برای کنترل اندازه مشتری و ریسک مالی در نظر می‌گیریم؛ زیرا امکان صدور اظهارنظر تعدیل‌شده برای شرکت‌هایی با نسبت اهرم مالی بالا (پایین)، بیشتر (کمتر) است (حبیب[2]، ۲۰۱۳). نسبت جمع موجودی‌ها و مطالبات به جمع دارای‌ها و شرکت‌های زیرمجموعه، به منظور کنترل پیچیدگی عملیات حسابرسی صاحب‌کار در مدل کنترل شده است و پیش‌بینی می‌شود که رابطه مثبتی با صدور گزارش تعدیل شده حسابرسی داشته باشد (حبیب، ۲۰۱۳). عملکرد مالی منفی صاحب‌کاران (نسبت نقدینگی) به احتمال زیاد (کمی) منجر به خطای نوع دوم و تعدیل اظهارنظر حسابرسی می‌شود (چان و همکاران، ۲۰۰۶). فرنسیس و کریشنان[3] (۱۹۹۹) شواهدی فراهم کردند که با افزایش اقلام تعهدی، احتمال صدور گزارش حسابرسی مقبول، کاهش می‌یابد. علاوه بر این، مطابق حبیب (۲۰۱۳) متغیرهای مرتبط با ارزش بازار و بازدهی بازار صاحبکاران، بر اظهارنظر حسابرس، اثر گذار هستند. همچنین، پایان سال مالی صاحب‌کار به منظور کنترل فصل پر مشغله حسابرسی در نظر می‌گیریم (محمدرضائی و همکاران، ۲۰۱۸). تمرکز مالکیت برای کنترل تأثیر ساختار مالکیت بر اظهارنظر حسابرسی استفاده می‌شود. ساختار مالکیت پراکنده احتمال خطر حسابرسی را افزایش می‌دهد زیرا تعداد زیادی از سرمایه‌گذاران به صورت‌های مالی حسابرسی‌شده تکیه می‌کنند (حبیب و بویان[4]، ۲۰۱۱). در ایران، مدیران-مالکان شرکت‌های غیردولتی فشار زیادی از بابت دریافت گزارش حسابرسی مقبول حسابرسی متحمل نمی‌شوند. از این رو، مالکیت غیر دولتی (خصوصی) در مدل (۱) گنجانده شده است و پیش‌بینی می‌شود که با نوع اظهارنظر حسابرس (غیرمقبول) رابطهٔ مثبتی داشته باشد (محمدرضائی و همکاران، ۲۰۱۸).

1 Carey & Simnett
2 Habib
3 Francis & Krishnan
4 Habib & Bhuiyan

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- یافته‌های توصیفی پژوهش

آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش، در جدول ۲ آورده شده است. بخش (الف) جدول ۲ آماره های توصیفی متغیرهای پیوسته پژوهش را نشان می دهد. میانگین اهرم مالی ۰/۶۷۶ می‌باشد که متوسط درصد دارایی از محل بدهی‌ها را نشان می‌دهد که با آماره های توصیفی پژوهش های قبلی مانند ایمنی و دریایی (۱۳۹۹) مطابقت دارد. همچنین میانگین درصد مالکیت سهامدار عمده ۵۱ درصد است که مطابق با پژوهش های قبلی مانند مشایخی و مشایخ (۲۰۰۸) و محمدرضائی و گل‌چهره (۱۳۹۶) در مورد ساختار مالکیت شرکت‌های ایرانی است. میانگین رشد فروش شرکت‌ها به طور متوسط ۰/۲۳ است. لازم به ذکر است، با توجه به اینکه در ایران شرایط تورمی حاکم است، به طوری که طی یک دهه گذشته میانگین تورم در ایران ۱۸/۰۲ درصد بوده است، لذا این رشد فروش عمدتاً ناشی از تورم و افزایش قیمت‌ها بوده و نمی‌توان آن را به افزایش تولید ارتباط داد. همچنین نسبت ارزش بازاری به دفتری ۱/۷۴۹ است. در واقع ارزش بازاری حقوق صاحبان سهام ۱/۷ برابر ارزش دفتری آنها است. میانگین سایر آماره‌های توصیفی این پژوهش در ارتباط با متغیرهای نسبت جاری، اندازه شرکت، سن شرکت، نسبت فروش به جمع کل دارایی‌ها، با پژوهش‌های پیشین مانند ایمنی و دریایی (۱۳۹۹) و محمدرضائی و گل‌چهره (۱۳۹۶)، مطابقت دارد.

بخش (ب) جدول ۲ نشان می‌دهد که میانگین تعداد بندهای شرط حسابرسی ۳/۲۴۷ است که با آماره‌های توصیفی محمدرضائی و گل‌چهره (۱۳۹۶) مطابقت دارد[1]. بندهای شرط عدم شناسائی هزینه‌ها، بند تائیدیه حسابرسی، بند محاسبه نادرست بهای تمام شده، بند بدهی احتمالی، اشکال در طبقه‌بندی ارقام صورت‌های مالی و بند عدم رعایت استانداردهای تلفیق، بیشترین درصد بندهای شرط حسابرسی را به خود اختصاص داده‌اند که با آماره‌های توصیفی محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۶) در مورد دلایل صدور گزارش‌های حسابرسی تعدیل شده در ایران برای سال‌های ۱۳۷۹ و ۱۳۸۹، مطابقت دارد.

---

۱ آماره توصیفی محمدرضائی و گل‌چهره (۱۳۹۶) تعداد بندهای شرط حسابرسی را ۲/۰۹ بند برای کل ۴۶۸ مشاهده با گزارش مقبول و غیرمقبول حسابرسی را نشان می‌دهد. اگر تعداد کل بندهای شرط ۹۷۸ بند، تقسیم بر ۳۰۲ گزارش حسابرسی غیرمقبول شود، میانگین تعداد بندهای شرط حسابرسی برای پژوهش محمدرضائی و گل‌چهره می‌شود ۳/۳۲۸ بند که به میانگین تعداد بندهای شرط پژوهش حاضر که فقط گزارش‌های غیرمقبول حسابرسی را شامل می‌شود، خیلی نزدیک است.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

بخش (ج) جدول ۲ نشان می‌دهد که حدود ۴۵، ۶۵ و ۳۴ درصد شرکت‌های نمونه توسط مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس طبقه اول، مؤسسه‌های حسابرسی با قدمت بیشتر و مؤسسه‌های حسابرسی دارای همکار بین‌المللی، حسابرسی شده‌اند که با پژوهش‌های قبلی مانند عباس‌زاده و همکاران (۱۳۹۵) و شمس‌زاده و همکاران (۱۳۹۵)، مطابقت دارد. البته لازم به ذکر است که این سهم بازار مؤسسه‌های مذکور از شرکت‌های تحت نظارت سازمان بورس و أوراق بهادار است و بعد خارج کردن سهم بازار حسابرسان دولتی (سازمان حسابرسی و مؤسسه مفید راهبر است) و به احتمال زیاد سهم بازار این مؤسسه‌ها در کل بازار حسابرسی ایران، کمتر از این درصدها است. درصد بندهای شرط تکراری ۸۹ درصد است که با درصد بندهای شرط تکراری پژوهش نجفی قادیکلائی (۱۳۹۶) که ۸۸ درصد گزارش کرده، مطابقت دارد. حدود ۳۰ درصد شرکت‌ها، حسابرس خود را تغییر داده‌اند که با آماره‌های توصیفی ایمنی و دریایی (۱۳۹۹)، مطابقت دارد. آماره‌های توصیفی پژوهش حاضر در ارتباط با فصل پرمشغله حسابرسی و شرکت فرعی داشتن، مطابق پژوهش محمدرضائی و گل‌چهره (۱۳۹۶) است.

جدول (۲). آمار توصیفی تمامی متغیرهای پژوهش (تعداد مشاهدات: ۹۲۸)

بخش الف متغیرهای پیوسته

متغیر	نماد	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
نسبت جاری	LIQ	۱/۲۱۶	۱/۰۹۴	۲/۶۵۳	۰/۳۶۱	۰/۵۹۲
اندازه شرکت	SIZE	۱۴/۰۷۲	۱۳/۸۹۶	۱۸/۳۶۵	۱۱/۲۵۰	۱/۶۰۰
اهرم مالی	LEV	۰/۶۷۶	۰/۶۲۴	۲/۱۲۳	۰/۱۲۶	۰/۳۵۴
کل اقلام تعهدی	TACC	۰/۰۳۳	۰/۰۰۲	۶/۲۸۱	-۲/۱۰۵	۰/۳۸۸
سن شرکت	AGE	۳/۴۳۵	۳/۶۳۸	۴/۱۴۳	۱/۵۵۶	۰/۵۹۹
تمرکز مالکیت	CONOWN	۰/۵۰۹	۰/۵۲۰	۰/۹۶۰	۰/۰۰۰	۰/۲۴۶
تغییرات فروش	SaleGrowth	۰/۲۳۴	۰/۱۳۷	۲/۷۳۳	-۰/۸۱۲	۰/۵۲۲
ارزش بازار به ارزش دفتری	MTB	۱/۷۴۹	۱/۱۵۲	۹/۷۲۶	۰/۰۱۳	۱/۸۵۶
نسبت فروش به جمع کل دارائی‌ها	Aturn	۰/۸۳۵	۰/۶۸۳	۳/۷۵۲	۰/۰۱۶	۰/۶۴۴

بخش ب) متغیرهای تعداد و انواع بند شرط

متغیر	نماد	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
تعداد بندهای گزارش حسابرسی	AQPNum	۳/۲۴۷	۳	۱۴	۱	۲/۱۹۷
عدم شناسایی هزینه‌ها	TVRecExpP	۱/۴۸۶	۱	۸	۰	۱/۱۳۲
بند تأییدیه حسابرسی	ConfLet	۰/۴۹۸	۰	۱	۰	۰/۶۰۲
بند محاسبه نادرست بهای تمام شده	CGSold	۰/۲۵۴	۰	۱	۰	۰/۴۶۰
بند بدهی‌های احتمالی	ConLiab	۰/۱۷۵	۰	۱	۰	۰/۴۳۸
بند اشکال در طبقه‌بندی ارقام صورت‌های مالی	BugClas	۰/۳۰۱	۰	۱	۰	۰/۵۵۷
بند عدم رعایت استانداردهای تلفیق	Subsid	۰/۲۸۱	۰	۱	۰	۰/۵۵۵
سایر بندهای شرط گزارش حسابرس	AQPOther	۰/۲۵۴	۰	۳	۰	۰/۵۵۷

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

بخش ج) متغیرهای گسسته					
متغیر	نماد	فراوانی		درصد فراوانی	
		یک	صفر	یک	صفر
حسابرس طبقه اول	FirstRankAud	۴۱۵	۵۱۳	۴۴/۷۲	۵۵/۲۸
شهرت موسسه حسابرس	AudBrand	۶۰۲	۳۲۶	۶۴/۸۷	۳۵/۱۳
حسابرسی دارای همکاری بین‌المللی	AffilAud	۳۱۶	۶۱۲	۳۴/۰۵	۶۵/۹۵
بند تکراری حسابرس	AQPRepition	۸۳۵	۹۳	۸۹/۹۸	۱۰/۰۲
بند غیرتکراری حسابرس	AQPNRepition	۴۵۷	۴۷۱	۴۹/۲۵	۵۰/۷۵
فصل پرمشغله حسابرسی	Busy	۷۴۵	۱۸۳	۸۰/۲۸	۱۹/۷۲
تغییر حسابرس	AudChg	۲۸۰	۶۴۸	۳۰/۱۷	۶۹/۸۳
شرکت (های) فرعی	Sub	۴۳۷	۴۹۱	۴۷/۰۹	۵۲/۹۱
زیان	Loss	۲۱۴	۷۱۴	۲۳/۰۶	۷۶/۹۴
مالکیت خصوصی	Nstown	۴۹۵	۴۳۳	۴۳/۳۴	۴۶/۶۶
سهم بازاری	dummymarkershare	۳۷۰	۳۰۳	۹۸/۵۴	۰۲/۴۵

یکی از مسائلی که در آمار توصیفی ارائه شده در جدول ۲، قابل ملاحظه نیست، میزان ارتباط ابتدایی متغیرهای پژوهش است. به‌طوری‌که نمی‌توان دریافت که به‌طور مثال آیا تعداد بند گزارش برای شرکت‌های با حسابرس طبقه اول در مقابل سایر طبقه‌ها متفاوت است یا خیر؟ بر این اساس در جدول ۳ نتایج آزمون t برای متغیرهای پیوسته و آزمون کای- دو برای متغیرهای دو ارزشی برای متغیرهای وابسته و بر اساس چهار نوع ویژگی حسابرس طبقه اول، شهرت مؤسسه حسابرس، حسابرسی دارای همکاری بین‌المللی و سهم بازاری حسابرس بررسی شده است. بخش های (الف)، (ب)، (ج) و (د) جدول ۳، آزمون مقایسه زوجی برای متغیرهای وابسته از نوع پیوسته را نشان می‌دهد. آماره‌ها بیانگر آن است که فقط حسابرسان طبقه اول، تعداد سایر بندهای شرط کمتری را صادر کرده‌اند.

جدول (۳). آزمون t و χ^2 بین متغیرهای مستقل و وابسته پژوهش (تعداد مشاهده‌ها: ۹۲۸)

بخش الف) آزمون t بین متغیرها بر اساس حسابرس طبقه اول				
متغیر	نماد	میانگین مشاهده‌ها با حسابرس طبقه اول (تعداد مشاهده‌ها =۴۱۵)	میانگین مشاهده‌ها با حسابرس سایر طبقه‌ها (تعداد مشاهده‌ها =۵۱۳)	آماره آزمون
تعداد بندهای گزارش حسابرسی	AQPNum	۳/۳۷۵	۳/۱۴۲	-۱/۶۱۱
عدم شناسایی هزینه‌ها	TVRecExpP	۱/۵۰۶	۱/۴۶۹	-۰/۴۸۴
سایر بندهای شرط گزارش حسابرس	AQPOther	۰/۳۰۱	۰/۲۱۶	-۲/۳۱۰**
بخش ب) آزمون t بین متغیرها بر اساس شهرت موسسه حسابرس				
متغیر	نماد	میانگین مشاهده‌ها با حسابرس مشهور (تعداد مشاهده‌ها =۶۰۲)	میانگین مشاهده‌ها برای حسابرس با شهرت کم (تعداد مشاهده‌ها =۳۲۶)	آماره آزمون
تعداد بندهای گزارش حسابرسی	AQPNum	۳/۲۴۸	۳/۲۴۸	۰/۰۱۷۳
عدم شناسایی هزینه‌ها	TVRecExpP	۱/۵۰۲	۱/۴۵۷	-۰/۵۷۳
سایر بندهای شرط گزارش حسابرس	AQPOther	۰/۲۳۹	۰/۲۸۲	۱/۱۲۲

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

بخش ج) آزمون t بین متغیرها بر اساس حسابرس دارای همکاری بین‌المللی

متغیر	نماد	میانگین مشاهده‌ها برای حسابرس دارای همکاری بین‌المللی (تعداد مشاهدات = ۳۱۶)	میانگین مشاهده‌ها برای حسابرس بدون همکاری بین‌المللی (تعداد مشاهدات = ۶۱۲)	آماره آزمون
تعداد بندهای گزارش حسابرسی	AQPNum	۳/۲۶۸	۳/۲۳۹	-۰/۱۵۸
عدم شناسایی هزینه‌ها	TVRecExpP	۰/۰۶۳۲	۰/۰۴۶	۰/۸۲۹
سایر بندهای شرط گزارش حسابرس	AQPOther	۰/۰۳۴	۰/۰۲۲	-۰/۸۲۵

بخش د) آزمون t بین متغیرها بر اساس سهم بازاری حسابرس

متغیر	نماد	میانگین مشاهده‌ها برای حسابرس با سهم بازاری زیاد (تعداد مشاهده‌ها = ۳۷۰)	میانگین مشاهده‌ها برای حسابرس با سهم بازاری کم (تعداد مشاهده‌ها = ۳۰۳)	آماره آزمون
تعداد بندهای گزارش حسابرسی	AQPNum	۳/۳۸۳	۳/۳۴۶	-۰/۱۸۲
عدم شناسایی هزینه‌ها	TVRecExpP	۱/۴۸۵	۱/۵۷۸	-۰/۴۶۴
سایر بندهای شرط گزارش حسابرس	AQPOther	۰/۳۱۸	۰/۳۰۱	-۰/۲۸۲

بخش ه) آزمون χ^2 برای متغیرهای وابسته گسسته

متغیر	نماد	حسابرس طبقه اول (تعداد مشاهده‌ها = ۴۱۵)	حسابرس سایر طبقات (تعداد مشاهده‌ها = ۵۱۳)	آماره آزمون
بند تأییدیه حسابرسی	ConfLet	۱۷۵	۲۴۳	۲/۵۰۷
(٪)		(۴۲)	(۴۷)	
بند محاسبه نادرست بهای تمام شده	CGSold	۱۱۴	۱۱۳	۳/۶۷۷**
(٪)		(۲۷)	(۲۲)	
بند بدهی‌های احتمالی	ConLiab	۸۰	۶۴	۸/۰۹۵**
(٪)		(۱۹)	(۱۲)	
بند اشکال در طبقه‌بندی صورتهای مالی	BugClas	۱۰۰	۱۳۷	۰/۸۲۱
(٪)		(۲۴)	(۲۷)	
بند عدم رعایت استانداردها	Subsid	۱۰۲	۱۱۹	۰/۲۴۳
(٪)		(۲۵)	(۲۳)	
بند تکراری گزارش حسابرس	AQPRepition	۳۶۸	۴۶۷	۱/۴۱۵
(٪)		(۸۹)	(۹۱)	
بند غیرتکراری گزارش حسابرس	AQPNRepition	۲۲۰	۲۳۷	۴/۲۶۱**
(٪)		(۵۳)	(۴۶)	

متغیر	نماد	حسابرس مشهور (تعداد مشاهده‌ها = ۶۰۲)	حسابرس با شهرت کم (تعداد مشاهده‌ها = ۳۲۶)	آماره آزمون
بند تأییدیه حسابرسی	ConfLet	۲۵۸	۱۶۰	۳/۳۰۸**
(٪)		(۴۳)	(۴۹)	
بند محاسبه نادرست بهای تمام شده	CGSold	۱۵۶	۷۱	۱/۹۵۱
(٪)		(۲۶)	(۲۲)	
بند بدهی‌های احتمالی	ConLiab	۸۵	۵۹	۲/۵۵۳
(٪)		(۱۴)	(۱۸)	
بند اشکال در طبقه‌بندی ارقام صورتهای مالی	BugClas	۱۵۵	۸۲	۰/۳۹۲
(٪)		(۲۶)	(۲۵)	
بند عدم رعایت استانداردها	Subsid	۱۵۰	۷۱	۱/۱۴۷

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

(٪)		(۲۵)	(۲۲)
بند تکراری گزارش حسابرس	AQPRepition	۵۴۴	۲۹۱	۰/۲۸۵
(٪)		(۹۰)	(۸۹)
بند غیرتکراری گزارش حسابرس	AQPNRepition	۳۰۱	۱۵۶	۰/۳۹۰
(٪)		(۵۰)	(۴۸)

متغیر	نماد	حسابرس دارای همکاری بین المللی (تعداد مشاهده‌ها = ۳۱۶)	حسابرس بدون همکاری بین المللی (تعداد مشاهده‌ها = ۶۱۲)	آماره آزمون
بند تأییدیه حسابرسی	ConfLet	۱۲۳	۲۹۵	۷/۲۴۷**
(٪)		(۳۹)	(۴۸)	
بند محاسبه نادرست بهای تمام شده	CGSold	۷۶	۱۵۱	۰/۰۴۳
(٪)		(۲۴)	(۲۵)	
بند بدهی‌های احتمالی	ConLiab	۶۳	۸۱	۷/۱۳۹**
(٪)		(۲۰)	(۱۳)	
بند اشکال در طبقه‌بندی ارقام صورتهای مالی	BugClas	۸۴	۱۵۳	۰/۲۷۴
(٪)		(۲۷)	(۲۵)	
بند عدم رعایت استانداردها	Subsid	۸۳	۱۳۸	۱/۵۸۶
(٪)		(۲۶)	(۲۳)	
بند تکراری گزارش حسابرس	AQPRepition	۲۸۶	۵۴۹	۰/۱۴۸
(٪)		(۹۱)	(۹۰)	
بند غیرتکراری گزارش حسابرس	AQPNRepition	۱۶۱	۲۹۶	۰/۵۵۶
(٪)		((۵۱)	(۴۸)	

متغیر	نماد	حسابرس با سهم بازاری زیاد (تعداد مشاهده‌ها = ۳۷۰)	برای حسابرس با سهم بازاری کم (تعداد مشاهده‌ها = ۳۰۳)	آماره آزمون
بند تأییدیه حسابرسی	ConfLet	۱۵۰	۱۴۸	۴/۶۵۶**
(٪)		(۴۰)	(۴۸)	
بند محاسبه نادرست بهای تمام شده	CGSold	۱۰۲	۷۰	۱/۵۴۶
(٪)		(۲۷)	(۲۳)	
بند بدهی‌های احتمالی	ConLiab	۶۹	۵۹	۰/۰۷۳
(٪)		(۱۹)	(۱۹)	
بند اشکال در طبقه‌بندی ارقام صورتهای مالی	BugClas	۹۴	۶۷	۰/۹۹۲
(٪)		(۲۵)	(۲۲)	
بند عدم رعایت استانداردها	Subsid	۹۷	۷۱	۰/۶۸۹
(٪)		(۲۶)	(۲۳)	
بند تکراری گزارش حسابرس	AQPRepition	۳۲۷	۲۶۹	۰/۰۲۶
(٪)		(۸۸)	(۸۸)	
بند غیرتکراری گزارش حسابرس	AQPNRepition	۱۹۶	۱۵۴	۰/۳۰۷
(٪)		(۵۲)	(۱۷)	

* و ** به ترتیب معناداری در سطح ده، پنج درصد

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

بخش (ه) جدول ۳، آماره‌های آزمون کای‌دو برای متغیرهای وابسته از نوع گسسته را نمایش می‌دهد. حسابرسان طبقه اول بند محاسبه نادرست بهای تمام شده، بند بدهی‌های احتمالی و بندهای غیرتکراری بیشتری در مقایسه با حسابرسان سایر طبقات، صادر می‌کنند. هم‌چنین، حسابرسان مشهور در مقایسه با حسابرسان با شهرت کم، بند تائیدیه حسابرسی کمتری را صادر می‌کنند. به‌علاوه، حسابرسان دارای همکاری بین‌المللی در مقایسه با حسابرسان بدون همکاری بین‌المللی، بند تائیدیه حسابرسی و بند بدهی احتمالی کمتری را صادر می‌کنند. نهایتاً، حسابرسان با سهم بازار زیاد در مقایسه با سایر حسابرسان، بند تائیدیه حسابرسی کمتری را صادر می‌کنند. به‌طور کلی، آماره‌های بدست آمده براساس آزمون کای‌دو در راستای فرضیه‌های پژوهش نیست.

لازم به ذکر است در راستای آزمون فرضیه‌های پژوهش پیش از برآورد مدل‌های مورد نظر، هم‌خطی و همبستگی بین متغیرها نیز آزمون شده است که به دلیل حجم زیاد، نتایج مربوط به هم‌خطی گزارش نشده است. نتایج همبستگی گزارش نشده، بیانگر عدم همبستگی بالا (بزرگترین همبستگی حدود ۶۰ درصد است) بین متغیرهای مستقل است. هم‌چنین نتایج گزارش نشده مرتبط با هم‌خطی بین متغیرها بر اساس آزمون VIF بیانگر کمتر بودن میزان آماره VIF برای تمامی متغیرهای مستقل و کنترلی در تمامی مدل‌های پژوهش کمتر از سطح بحرانی ۱۰ بوده است. لازم بذکر است که برای کاهش اثر مشاهدات پرت بر روی نتایج پژوهش، یک درصد کوچک‌ترین و بزرگ‌ترین داده‌های مربوط به متغیرهای پیوسته را با اعداد نزدیک‌ترین مشاهده به آن داده‌ها، جایگزین شده است (گرین[1]، ۲۰۰۲).

۲-۵- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش در جدول ۴ ارائه شده است. در ارتباط با فرضیه‌های اول، دوم و سوم، نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که مؤسسه‌های حسابرسی طبقه اول تنها بند محاسبه نادرست بهای‌تمام‌شده بیشتری در گزارش‌های حسابرسی خود گزارش می‌کنند. چنین نتایجی، شواهدی از متمایز بودن خدمات ارائه شده توسط این مؤسسه‌ها نسبت به مؤسسه‌های سایر طبقات، فراهم نمی کند. طبق نظریه "اندازه حسابرس" انتظار می‌رود مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ در مقایسه با سایر مؤسسه‌ها، خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتری ارائه بدهند که در ایران با توجه به عدم حضور مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ، مؤسسه‌های معتمد طبقه اول به عنوان مؤسسه‌های با کیفیت خدمات بالاتر در نظر گرفته شده است؛ بنابراین نتایج از نظریه

1 Green

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

اندازه حسابرس حمایت نمی‌کند. دلیل این موضوع را می‌توان با توجه به پژوهش محمدرضایی و همکاران (۲۰۱۸) که بیان می‌کنند حسابرسان طبقه اول در مقایسه با حسابرسان سایر طبقات، به دلیل اختصاص زمان و منابع محدودتر به صاحب‌کاران خود در فصول پرمشغله کاری، خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتری ارائه نمی‌دهند، بیان نمود.

در ارتباط با فرضیه‌های چهارم، پنجم و ششم، یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که شهرت حسابرس با هیچ یک از متغیرهای وابسته رابطه معناداری ندارد که برخلاف پیش بینی تئوری شهرت حسابرسی است. این‌گونه به نظر می‌رسد با افزایش سابقه مؤسسه‌ها (شهرت)، مؤسسه‌های حسابرسی تمایل بیشتری برای ارائه خدمات با کیفیت بالاتر نخواهند داشت، زیرا طبق یافته‌های شمس‌زاده و همکاران (۱۳۹۵)، در ایران تقاضا برای حسابرسی با کیفیت وجود نداشته، بنابراین حسابرسان نمی‌توانند از استراتژی تمایز بر اساس کیفیت استفاده نمایند.

در ارتباط با فرضیه‌های هفتم، هشتم و نهم، با توجه به نتایج تجزیه و تحلیل آماری این‌گونه به نظر می‌رسد که مؤسسه‌های دارای همکار بین‌المللی با متغیرهای مستقل پژوهش رابطه معناداری ندارد. به‌عبارت دیگر، می‌توان این‌گونه بیان نمود که خدمات ارائه شده توسط مؤسسه‌های دارای همکار بین‌المللی در مقایسه با سایر مؤسسه‌ها، متمایز نیست. نتایج این پژوهش در راستای نتایج کبیر و همکاران (۲۰۱۱)، می‌باشد. این‌گونه به نظر می‌رسد که مؤسسه‌های دارای همکار بین‌المللی در ایران تنها از شهرت ایجاد شده از این همکاری در افزایش تعداد صاحب‌کاران استفاده می‌کنند و افزایشی محسوسی در کیفیت خدمات ارائه شده، اعمال نمی‌کنند.

جدول(۴). نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش

متغیر وابسته	تعداد بندهای گزارش حسابرسی		تعداد بندهای عدم شناسایی هزینه‌ها		بند تأییدیه حسابرسی		بند محاسبه نادرست بهای تمام‌شده		بند بدهی احتمالی	
متغیرهای مستقل و کنترلی	ضریب	آماره t	ضریب	آماره t	ضریب	آماره z	ضریب	آماره z	ضریب	آماره z
حسابرس طبقه اول	۰/۳۸	۱/۹۰	۰/۲۲	۱/۹۴	۰/۱۵	۰/۶۱	۰/۹۶**	۳/۴۱	۰/۱۷	۰/۵۲
شهرت موسسه حسابرسی	-۰/۱۴	-۰/۸۳	-۰/۰۴	-۰/۳۷	-۰/۱۰	-۰/۴۸	۰/۲۹	۱/۲۱	-۰/۱۸	-۰/۷۳
حسابرس با همکار بین‌المللی	۰/۱۰	۰/۵۱	-۰/۱۳	-۱/۲۲	-۰/۰۵	-۰/۲۲	-۰/۰۶	-۰/۲۲	۰/۵۵	۱/۸۰
سهم بازاری حسابرس	-۰/۰۶	-۰/۲۴	-۰/۰۶	-۰/۴۸	-۰/۲۸	-۰/۹۷	-۰/۱۸	-۰/۵۴	-۰/۵۰	-۱/۳۵
تغییر حسابرس	-۰/۰۳	-۰/۱۷	-۰/۰۸	-۰/۸۳	-۰/۱۶	-۰/۷۹	۰/۱۸	۰/۷۷	۰/۰۱	۰/۰۲
سال مالی	-۰/۲۵	-۱/۱۸	-۰/۱۳	-۱/۱۲	-۰/۲۹	-۱/۱۴	-۰/۷۰**	-۲/۷۵	-۰/۴۶	-۱/۴۸
اندازه شرکت	-۰/۰۸	-۱/۲۹	-۰/۰۶**	-۱/۹۹	-۰/۰۵	-۰/۷۱	-۰/۴۷**	-۴/۳۷	-۰/۰۲	-۰/۲۴
اهرم مالی	۱/۱۴**	۳/۵۱	۰/۲۹	۱/۶۳	۱/۹۳**	۴/۵۶	-۰/۰۳	-۰/۰۹	۰/۵۶	۱/۴۵
نسبت جاری	۰/۱۰	۱/۲۶	۰/۰۶	۱/۱۹	۰/۲۳**	۲/۳۵	-۰/۰۵	-۰/۴۱	-۰/۲۷	-۱/۳۶
زیانده بودن صاحب‌کار	۱/۴۹**	۵/۴۶	۰/۵۲**	۳/۷۵	۰/۷۵**	۳/۲۱	۰/۷۲**	۲/۶۸	۰/۴۳	۱/۵۴

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

کل اقلام تعهدی	-۰/۲۸	-۱/۴۹	-۰/۲۳	-۱/۷۸	۰/۲۳	۱/۱۸	-۰/۷۲	-۱/۴۰	۰/۱۹	۰/۹۱
شرکت فرعی	۰/۷۴**	۴/۱۸	۰/۳۱**	۳/۲۹	۰/۴۴**	۲/۲۷	۰/۰۶	۰/۲۹	۰/۰۹	۰/۳۹
سن صاحبکار	۰/۲۴	۱/۳۶	-۰/۰۹	-۰/۹۸	۰/۵۱**	۲/۷۰	۰/۸۵**	۳/۸۵	-۰/۴۸**	-۲/۳۷
ارزش بازار به ارزش دفتری	-۰/۰۶	-۱/۲۴	-۰/۰۲	-۰/۶۳	-۰/۱۵**	-۲/۳۸	۰/۰۲	۰/۲۸	-۰/۱۵**	-۲/۰۷
تمرکز مالکیت	۰/۱۶	۰/۴۸	۰/۱۳	۰/۷۳	-۰/۲۳	-۰/۵۹	-۰/۲۲	-۰/۴۵	۱/۲۳	۲/۴۱**
مالکیت خصوصی	۰/۳۱	۱/۷۶	-۰/۰۷	-۰/۷۳	۰/۱۶	۰/۸۰	۰/۳۰	۱/۳۵	۰/۱۷	۰/۷۲
مقدار ثابت	۴۲/۱	۲۶/۱	۲۱/۲**	۷۸/۳	-۲/۶۷**	-۱/۹۷	۲/۳۷	۱/۴۴	-۱/۴۶	-۰/۸۸
آماره F (کای دو)	۵/۲۷۰		۴/۰۱		۱۰۷		۷۹/۴		۸۵/۴	
احتمال آماره F (کای دو)	۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰	
ضریب تعیین (ضریب تعیین پسودو)	۰/۲۴۱		۰/۱۶۰		۰/۱۴۹		۰/۱۷۰		۰/۱۷۲	
تعداد مشاهدات	۶۷۳		۶۷۳		۶۷۳		۶۷۳		۶۷۳	

در ارتباط با فرضیه‌های دهم، یازدهم و دوازدهم، یافته‌ها بیانگر این است که سهم بازار حسابرس، با هیچ یک از متغیرهای وابسته پژوهش ارتباط معناداری ندارد. چنین یافته‌هایی بیانگر آن است که کیفیت خدمات حسابرسی با افزایش سهم بازار حسابرسان افزایش محسوسی ندارد که این با نتایج پژوهش‌های رمضانی و همکاران (۱۳۹۳) و کردستانی و همکاران (۱۳۹۷) مطابقت دارد. هم‌چنین، لازم بذکر است که خطاهای استاندارد اصلاح شده از بابت ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی خوشه‌بندی شده در سطح شرکت، در جدول ۴ گزارش شده است (پترسن[1]، ۲۰۰۹).

ادامه جدول (۴). نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش

متغیر وابسته	بند اشکال در طبقه‌بندی ارقام صورتهای		بند عدم رعایت استانداردها		تعداد سایر بندهای شرط گزارش حسابرس		بند تکراری گزارش حسابرس		بند غیر تکراری گزارش حسابرس	
متغیرهای مستقل و کنترلی	ضریب	آماره z	ضریب	آماره z	ضریب	آماره t	ضریب	آماره z	ضریب	آماره z
حسابرس طبقه اول	-۰/۳۸	-۱/۵۷	-۰/۰۶	-۰/۱۹	-۰/۰۱	-۰/۰۸	۰/۰۸	۰/۲۰	۰/۰۱	۰/۰۳
شهرت موسسه حسابرسی	-۰/۰۹	-۰/۴۱	۰/۱۰	۰/۴۰	-۰/۰۸	-۱/۶۱	۰/۴۳	۱/۳۴	۰/۰۱	۰/۰۶
حسابرس با همکار بین‌المللی	۰/۴۴	۱/۶۸	۰/۲۳	۰/۷۸	۰/۰۵	۰/۷۰	۰/۱۴	۰/۳۸	۰/۰۸	۰/۳۵
سهم بازاری حسابرس	۰/۳۹	۱/۳۷	۰/۱۸	۰/۵۳	۰/۰۳	۰/۳۷	-۰/۴۰	-۰/۸۹	-۰/۰۲	-۰/۰۷
تغییر حسابرس	۰/۱۹	۰/۸۷	۰/۲۲	۰/۹۲	۰/۰۵	۰/۹۱	-۰/۴۹	-۱/۵۷	۰/۵۳**	۲/۶۳
سال مالی	۰/۲۱	۰/۷۶	۰/۳۴	۱/۰۸	-۰/۰۲	-۰/۳۲	۰/۰۳	۰/۰۶	-۰/۲۴	-۰/۹۹
اندازه شرکت	-۰/۰۷	-۰/۹۵	۰/۰۴	۰/۴۲	۰/۰۷**	۳/۲۶	-۰/۱۱	-۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۵۶
اهرم مالی	۰/۶۹**	۲/۰۳	۱/۰۵**	۲/۶۵	۰/۱۱	۱/۱۳	۰/۵۵	۱/۱۹	۰/۰۴	۰/۱۱
نسبت جاری	۰/۱۶	۱/۸۳	-۰/۲۲	-۱/۳۳	۰/۰۰	۰/۱۴	-۰/۰۶	-۰/۴۳	-۰/۰۱	-۰/۰۶
زیانده بودن صاحبکار	۰/۰۳	۰/۱۱	۰/۱۱	۰/۳۷	۰/۲۹**	۴/۳۱	-۰/۶۹**	-۲/۰۶	۰/۳۰	۱/۲۷
کل اقلام تعهدی	-۰/۲۴	-۰/۸۱	۰/۱۵	۰/۷۳	-۰/۰۸	-۱/۶۰	۰/۳۱	۰/۹۰	۰/۰۳	۰/۱۶
شرکت فرعی	-۰/۱۱	-۰/۵۰	۲/۰۰**	۸/۴۲	-۰/۰۱	-۰/۲۸	-۰/۲۲	-۰/۷۴	۰/۳۴	۱/۹۴
سن صاحبکار	۰/۳۸	۱/۸۴	۰/۳۲	۱/۴۷	۰/۰۴	۰/۷۷	-۰/۴۸	-۱/۷۸	۰/۰۸	۰/۴۸

1 Patersen

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

ارزش بازار به ارزش دفتری	۰/۰۵	۰/۸۴	۰/۰۳	۰/۴۱	۰/۰۲	۱/۰۰	۰/۰۴	۰/۴۰	-۰/۰۹	-۱/۷۵
تمرکز مالکیت	-۰/۴۰	-۱/۰۰	-۰/۴۷	-۱/۰۴	-۰/۰۵	-۰/۵۰	۰/۲۵	۰/۴۶	-۰/۱۰	-۰/۲۹
مالکیت خصوصی	۰/۰۲	۰/۱۰	۰/۱۹	۰/۷۷	۰/۱۶**	۳/۲۰	-۰/۷۰**	-۲/۴۸	۰/۵۶**	۳/۰۴
مقدار ثابت	-۳/۰۹**	-۲/۳۰	-۵/۰۷**	-۳/۱۳	-۰/۹۸**	-۲/۸۶	۴/۷۴**	۲/۳۳	-۲/۲۹	-۱/۸۶
آماره F (کای دو)	۵۰/۳		۱۴۳/۶		۲/۰۱		۵۳/۴۶		۵۹/۳۵	
احتمال آماره F (کای دو)	۰/۰۱۱		۰/۰۰۰		۰/۰۰۱		۰/۰۰۲		۰/۰۰۱	
ضریب تعیین (ضریب تعیین پسودو)	۰/۰۷۰		۰/۲۲۲		۰/۱۱۷		۰/۰۸۷		۰/۰۷۶	
تعداد مشاهدات	۶۷۳		۶۷۳		۶۷۳		۵۳۴		۶۷۳	

** و * به ترتیب معناداری در سطح ۹۵ درصد و ۹۰ درصد

۳-۵- یافته های آزمون‌های حساسیت

۱-۳-۵- کنترل درون‌زایی متغیرهای مستقل

اگر مشکل درون‌زا بودن برای متغیر مستقل پژوهش وجود داشته باشد، روش حداقل مربعات معمولی منجر به برآوردهای متناقض می‌شود. پژوهش نشان می‌دهد که صاحب‌کاران به صورت تصادفی حسابرس خود را انتخاب نمی‌کنند بلکه این انتخاب براساس نیازشان است (تیتمن و ترومن[1]، ۱۹۸۶). چنین موضوعی منجر به سوگیری ناشی از انتخاب[2] می‌شود. این موضوع زمانی مطرح شد که بعضی از پژوهش‌گران ادعا کردند که کیفیت بالای صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی ناشی از کیفیت بالای حسابرسی آن‌ها نیست، بلکه ناشی از آن است که صاحب‌کارانی که سیستم کنترلی مناسب دارند و می‌خواهند صورت‌های مالی با کیفیت در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهند چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ را انتخاب می‌کنند؛ بنابراین، این پژوهش همانند پژوهش‌های قبلی (چی‌نی، جتر و شیواک[3]، ۲۰۰۴: لاورنس، مینوتی مزا و ژنگ[4]، ۲۰۱۱) از یک روش فراگیر استفاده شده برای تخمین "امتیاز-گرایش[5]" استفاده می‌کند تا به‌تواند مشکل مذکور را مرتفع نماید. در این روش، یک شرکتی که مؤسسه‌های حسابرسی طبقه اول، مؤسسه‌های حسابرسی با قدمت زیاد، مؤسسه‌های حسابرسی دارای همکار بین‌المللی و مؤسسه‌های حسابرسی دارای سهم بازار بالا، با یک شرکتی که مؤسسه‌های حسابرسی با چنین ویژگی‌هایی را انتخاب نکرده (بدون جایگزینی و تکرار) براساس فرآیند "پیوند نزدیک‌ترین همسایه[6]" با هم جورسازی می‌شوند. در نهایت، مدل اصلی پژوهش براساس نمونه تطبیقی بدست آمده اجرا و نتایج آن تفسیر می‌شود. البته

1 Titman & Trueman
2 Self-Selection Bias
3 Chaney, Jeter & Shivakumar
4 Lawrence, Minutti-Meza & Zhang
5 Propensity Score
6 Nearest Neighborhood

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

باید توجه داشت که مدل‌های تطبیقی نیز ضعف‌های مربوط به خود را دارند. یکی از مهم‌ترین ضعف‌های آن‌ها این است که در مرحله تطبیق قسمتی از مشاهدات نمونه اولیه حذف می‌شوند.

مدل (۲)

$$FirstRankAud_{it},\ AudBrand_{it},\ AffilAud_{it} \text{ or } MarkerShare_{it} = \lambda + \gamma_1 Nstown_{it} + \gamma_2 ConOwn + \gamma_3 Size^{it} + \gamma_4 Lev_{it} + \gamma_5 InvRec_{it} + \gamma_6 Liq_{it} + \gamma_7 Loss_{it} + \gamma_8 Salegrowth_{it} + \gamma_{10}. Aturn_{it} + \gamma_{11} Subs_{it} + \sum\beta_j IndustryDum + \sum\beta_k YearDum + \delta_{it}$$

متغیرهای به‌کار رفته در رابطه (۲)، عبارت است از درصد تغییرات در فروش (Salegrowth) که عبارت است از اختلاف بین فروش سال جاری و فروش سال گذشته تقسیم بر فروش سال گذشته که نشان‌دهنده نوسان‌های فروش می‌باشد و نسبت گردش دارایی‌ها (Aturn) که از تقسیم درآمد فروش بر میانگین کل دارایی حاصل می‌گردد، نشان می‌دهد که چگونه دارایی‌های یک شرکت به منظور ایجاد درآمد فروش به‌کار گرفته شده است. سایر متغیرها پیش‌تر تعریف شده‌اند. نتایج گزارش نشده برآورد مدل (۱) براساس نمونه تطبیقی (جورسازی شده) نشان می‌دهد که همانند یافته‌های اصلی پژوهش، مؤسسه‌های حسابرسی طبقه اول، شهرت مؤسسه، مؤسسه‌های دارای همکار بین‌المللی و مؤسسه‌های با درآمد بالا و تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی، رابطه معناداری وجود ندارد.

۲-۳-۵- آزمون فرضیه‌ها با مشاهده‌های کامل

بدین سبب که جمع کل درآمد مؤسسه‌های حسابرسی از سال ۱۳۹۳ به بعد در سایت جامعه حسابداران رسمی ایران افشا می‌شود، بنابراین با گنجاندن متغیر سهم بازار حسابرس در مدل اصلی پژوهش، مشاهدات مربوط به سال‌های ۱۳۹۲ و ۱۳۹۱ از دست رفت. در نتیجه، به منظور برآورد بهتر نتایج و بهره‌گیری از مزایای برآورد مدل‌ها با مشاهدات بیشتر که می‌تواند خطای بتای مرتبط با متغیر مستقل پژوهش را کاهش دهد (کینی[1]، ۲۰۱۹)، متغیر سهم بازار را از مدل کنار گذاشته و مدل را با مشاهدات کامل ۹۲۸ شرکت-سال برآورد نمودیم. مطابق با نتایج اصلی گزارش شده در جدول ۴، در ارتباط با نقش متغیرهای حسابرس طبقه اول، شهرت حسابرس و حسابرس دارای همکار بین‌المللی می‌باشد.

[1] Kinney

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

جدول (۵). نتایج آزمون حساسیت با کل نمونه با حذف متغیر سهم بازار

متغیر وابسته	تعداد بندهای گزارش حسابرسی		تعداد بندهای عدم شناسایی هزینه‌ها		بند تاییده حسابرسی		بند محاسبه نادرست بهای تمام شده		بند بدهی احتمالی	
متغیر مستقل	ضریب	آماره t	ضریب	آماره t	ضریب	آماره z	ضریب	آماره z	ضریب	آماره z
حسابرس طبقه اول	۰/۲۶	۱/۶۷	۰/۱۲	۱/۴۲	۰/۰۴	۰/۲۵	۰/۶۳	۳/۱۱**	-۰/۱۹	-۰/۷۴
شهرت موسسه حسابرسی	-۰/۰۲	-۰/۱۸	۰/۰۴	۰/۴۸	-۰/۱۴	-۰/۸۵	۰/۲۵	۱/۲۲	-۰/۴۴	-۱/۸۰
حسابرس با همکار بین‌المللی	۰/۱۰	۰/۶۸	-۰/۰۹	-۱/۱۱	-۰/۱۸	-۱/۰۶	۰/۰۹	۰/۴۵	۰/۶۷	۲/۵۷**
متغیرهای کنترلی	کنترل شده									
متغیرهای سال و صنعت	کنترل شده									
آماره F (کای‌دو)	۶/۰۴		۴/۶۵		۱۲۲/۰۶		۱۰۲/۷۵		۱۱۷/۰۶	
F (کای‌دو) احتمال آماره	۰/۰۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰	
ضریب تعیین (ضریب تعیین پسودو)	۰/۲۱۴		۰/۱۴۵		۰/۱۲۹		۰/۱۵۰		۰/۱۸۱	
تعداد مشاهدات	۹۲۸		۹۲۸		۹۲۸		۹۲۸		۹۲۸	

متغیر وابسته	بند اشکال در طبقه‌بندی ارقام صورتهای		بند عدم رعایت استانداردها		تعداد سایر بندهای شرط گزارش حسابرس		بند تکراری گزارش حسابرس		بند غیرتکراری گزارش حسابرس	
متغیر مستقل	ضریب	آماره z	ضریب	آماره z	ضریب	آماره t	ضریب	آماره z	ضریب	آماره z
حسابرس طبقه اول	-۰/۰۷	-۰/۳۵	۰/۰۳	۰/۱۵	۰/۰۱	۰/۱۱	-۰/۲۰	-۰/۶۷	۰/۱۰	۰/۵۹
شهرت موسسه حسابرسی	۰/۰۳	۰/۱۷	۰/۳۳	۱/۶۳	-۰/۰۶	-۱/۶۸	۰/۲۲	۰/۸۳	۰/۰۶	۰/۴۱
حسابرس با همکار بین‌المللی	۰/۲۵	۱/۳۶	۰/۱۸	۰/۸۵	۰/۰۴	۰/۹۸	۰/۰۱	۰/۰۳	۰/۰۷	۰/۴۲
متغیرهای کنترلی	کنترل شده									
متغیرهای سال و صنعت	کنترل شده									
آماره F (کای‌دو)	۴۹/۲۹		۱۷۰/۷۹		۲/۶۹		۵۹/۷۱		۷۱/۸۲	
F (کای‌دو) احتمال آماره	۰/۰۱۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰	
ضریب تعیین (ضریب تعیین پسودو)	۰/۰۴۶		۰/۱۹		۰/۱۰۹		۰/۱۱۶		۰/۰۶۵	
تعداد مشاهدات	۹۲۸		۹۲۸		۹۲۸		۷۷۷		۹۲۸	

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

۶- بحث و نتیجه‌گیری

تمایز حسابرسان باکیفیت از سایر حسابرسان، یکی از چالش‌های اساسی قانون‌گذاران، نهادهای ناظر، فعالان حرفه، صاحب‌کاران، سرمایه‌گذاران و پژوهش‌گران، برای چندین دهه است. این موضوع چالش برانگیز است چرا که کیفیت حسابرسی غیرقابل مشاهده و ارزیابی آن بسیار زمان‌بر و هزینه‌بر است؛ بنابراین، پژوهش‌گران معیارهای قابل مشاهده‌ای که رابطه مستقیمی با کیفیت حسابرسی را داشته باشد، مانند اندازه حسابرس یا حسابرسان متخصص صنعت، معرفی کرده‌اند. در ایران حسابرسان بین المللی فعالیت نمی‌کنند و سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی ایران، دست به رتبه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی زده‌اند؛ اما شواهد در دسترس نشان می‌دهد که این معیارها رابطه مستقیمی با کیفیت حسابرسی ندارد؛ بنابراین، پژوهش حاضر چهار ویژگی مؤسسه‌های حسابرسی (رتبه، شهرت، دارای همکار بین‌المللی و سهم بازار) در ایران را با خط‌مشی‌های صدور بندهای شرط گزارش حسابرسی، آزمون می‌کند.

با توجه به نتایج این پژوهش که نشان می‌دهد مؤسسه‌های طبقه اول تنها بند محاسبه نادرست بهای‌تمام‌شده بیشتری در گزارش‌های حسابرسی خود صادر می‌کنند، در نتیجه شواهد ضعیفی از تمایز خدمات ارائه شده توسط این مؤسسه‌ها نسبت به مؤسسه‌های سایر طبقات را گزارش می‌کند. چنین یافته‌ای از نظریه اندازه حسابرس، پیشتیبانی نمی‌کند و می‌تواند بیانگر آن باشد که مؤسسه‌های طبقه اول فاقد بیشتر ویژگی‌های مؤسسه‌های بزرگ هستند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که شهرت حسابرس با هیچ یک از متغیرهای تعداد بندهای شرط، ماهیت بندهای شرط و بندهای شرط تکراری و غیر تکراری رابطه معناداری ندارد. چنین یافته‌ای بیانگر آن است که احتمالا حسابرسان ایرانی در فضایی که شهرت به خاطر کیفیت منجر به افزایش درآمدشان نمی‌شود، انگیزه‌ای کافی در آن‌ها برای ارائه خدمات حسابرسی متمایز فراهم نکند. هم‌چنین، نتایج نشان می‌دهد که مؤسسه‌های دارای همکار بین‌المللی نیز با متغیرهای وابسته مورد مطالعه رابطه معنادار برقرار نمی‌کند؛ بنابراین، می‌توان این گونه بیان نمود که خدمات ارائه شده توسط مؤسسه‌های با همکار بین‌المللی، در مقایسه با سایر مؤسسه‌ها، متمایز نیست. نهایتاً، یافته‌ها بیانگر این مهم است که با افزایش سهم بازار حسابرس، هیچ یک از متغیرهای وابسته تغییری نداشته‌اند. چنین یافته‌هایی برای حمایت از این که حسابرسان دارای سهم بازار بیشتر به دلیل درآمد مناسب کمتر نگران از دست رفتن یک صاحب‌کار هستند، ناکام مانده است.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

این پژوهش دستاوردهای قابل توجهی برای نهادهای ناظر حرفه، فعالان حرفه و صاحب‌کاران به همراه دارد. با توجه به شواهد فراهم شده توسط این پژوهش کـه نشـان داد حسابرسـان طبقـه اول، حسابرسـان دارای سـابقه بیشـتر (شـهرت)، حسابرسـان دارای همکـاری بـین‌المللـی و حسابرسان دارای سهم بازار بیشتر، هیچ کدام خدمات متمایزی نسـبت بـه سـایر مؤسسـه‌هـای حسابرسی ارائه نمی‌دهند؛ پیشنهاد مـی‌شـود نهادهـای نـاظر ماننـد کمیتـه پـذیرش و نظـارت مؤسسه‌های معتمد بورس و جامعه حسابداران رسمی ایران، به دنبال بازنگری دستورالعمل‌هـای رتبه‌بندی خود باشند یا اطلاعاتی در اختیار صاحب‌کاران قرار دهند (مانند افشای امتیـاز منفـی مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس) تـا براسـاس آن صـاحب‌کاران بتواننـد، انتخـاب مناسـبی داشته باشند. یک پیشنهاد جدی دیگر، الزامی کردن افشای گـزارش هـای شـفافیت موسسـات حسابرسی است که امروز در کشورهای پیشرفته دنیا، توسط موسسات حسابرسی، صـورت مـی گیرد. هم‌چنین، با توجه به تعدد، تنوع و تکرر بندهای شرط حسابرسـی در ایـران، بـه سـازمان بورس و اوراق بهادار به عنوان نهاد ناظر پیشنهاد می‌شـود رفـع نشـدن ایـن بنـدها را بـه طـور اثربخش پیگیری کنند. نهایتاً، پیشنهاد می‌شود سهامداران شرکت‌ها در مجامع عمومی سـالیانه، دلایل ایجاد بندهای گزارش مشروط حسابرسی را مورد بررسی قراد داده و هیئت مدیره را ملزم به رفع موضوع بندهای گزارش مشروط حسابرسی در سال آینده نمایند.

این پژوهش، پیشنهاداتی برای پژوهش‌های آتی در زمینه ارزیابی تمایز حسابرسان باکیفیت یا سایر حسابرسان به همراه دارد. پـژوهش‌هـای آتـی رابطـه بـین چهـار ویژگـی مؤسسـه‌هـای حسابرسی مورد مطالعه این پژوهش را بـا سـایر معیارهـای کیفیـت حسابرسـی ماننـد خطـای حسابرسی، مدیریت سود، محافظه‌کاری حسابداری و سایر معیارهای کیفیت سود، مطالعه کنند. هم‌چنین، پژوهش‌های آتی می‌تواننـد مطالعـه کننـد کـه آیـا ایـن ویژگـی‌هـای مؤسسـه‌هـای حسابرسی با حق‌الزحمه حسابرسـی و تـاخیر در گـزارش حسابرسـی، رابطـه دارد. هـم‌چنـین، پژوهش‌های آتی می‌توانند با خلاقیت خـود، معیارهـای جدیـدی از ویژگـی‌هـای مؤسسـه‌هـای حسابرسی را معرفی، اندازه‌گیری و آزمون کنند. به‌طور مثـال، اغلـب مؤسسـه‌هـای حسابرسـی ادغامی، جز مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس طبقه اول هستند و ادغام‌ها از سال ۱۳۹۵ بـه بعد رخ داده‌اند که این موضوع باعث می‌شد بسیاری از مشاهده‌هـای قبـل از ۱۳۹۵ را از دسـت بدهیم؛ بنابراین، مطالعه جداگانه نقش ادغام مؤسسه‌های حسابرسی بـر کیفیـت و حـق‌الزحمـه حسابرسی، برای پژوهش‌های آتی، پیشنهاد می‌شود. پژوهش‌های آتی می‌توانند بـا رویکردهـای پژوهشی کیفی یا ترکیبی، به صورت عمیق به دلایل عدم کارایی این ویژگی‌هـای مؤسسـه‌هـای حسابرسی در ایران به عنوان معیارهای تمایز کیفیت بپردازند. پژوهش‌های حاضـر نیـز هماننـد

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

پژوهش‌های تجربی از این دست، از محدودیت‌های رایج این نوع پژوهش‌ها، رنج می‌برد؛ اما یکی از محدودیت‌های پژوهش حاضر، شناسایی دقیق مؤسسه‌های حسابرسی دارای همکار بین-المللی بود که این موضوع براساس شواهد حکایتی موجود در دسترس انجام شد؛ هر چند برای اطمینان بیشتر و رفع این نگرانی، از طریق تماس تلفنی با مؤسسه‌های حسابرسی دارای همکار بین‌المللی دوباره، کنترل شد. در پایان می‌بایست بیان نمود که در تعمیم نتایج این پژوهش - بایستی احتیاط لازم صورت گیرد، زیرا بعضی از صنایع و شرکت‌ها از نمونه حذف شده‌اند.

۷- منابع

اورادی، جواد؛ فرزانه نصیرزاده و رضا حصارزاده. (۱۳۹۷). تأثیر رقابت در بازار حسابرسی بر حق الزحمه ی حسابرسی: نقش اندازه ی بازار حسابرسی. **پیشرفت های حسابداری** ۱۰(۲ (پیاپی ۳/۷۵)): ۳۰-۱.

ایمنی، محسن؛ و عباسعلی دریائی. (۱۳۹۹). حق‌الزحمه حسابرسی: شواهدی بیشتر از نقش اهرم‌های بدهی عملیاتی و مالی. **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**۲۷(۴): ۵۲۲-۴۹۵.

بزرگ اصل، موسی. (۱۳۹۰). نگاهی دوباره به توزیع درآمد مؤسسات حسابرسی. **روزنامه دنیای اقتصادی**، ۲۷ اسفندماه.

رمضانی، علی اکبر؛ بهمن بنی مهد و رمضانعلی رویایی. (۱۳۹۳). سهم بازار حسابرسی و اظهار نظر حسابرس: شواهدی از بخش خصوصی حسابرسی. **دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت** ۴(۱۳): ۸۶-۷۷.

ساریخانی، نصیبه؛ و الهه برزگر. (۱۳۹۵). بررسی رابطه‌ی بین کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی ناشی از مدیریت سود و مدیریت وجه نقد در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. **فصلنامه حسابداری مالی** ۸(۲۹): ۱۰۳-۱۳۱.

شمس‌زاده، باقر؛ اصغر سیف؛ حسن داودآبادی فراهانی. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین ویژگی های مؤسسه حسابرسی و شرکاء حسابرسی با کیفیت حسابرسی. **دانش حسابداری مالی** ۳(۱): ۱۵۶-۱۳۵.

عباس‌زاده، محمدرضا؛ مصطفی قناد و افشین به‌سودی. (۱۳۹۵). شفافیت اطلاعاتی و کیفیت خدمات حسابرسی؛ شواهدی از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، **اولین همایش ملی رویکردهای نوین در حسابداری و مدیریت.**

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

علوی، سیدمحمد؛ بهزاد قربانی و وهاب رستمی. (۱۳۹۴). بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در مؤسسه‌ها حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، **دانش حسابرسی** ۱۵(۶۰): ۴۷-۷۰.

کردستانی، غلامرضا؛ جواد رضازاده؛ مهدی کاظمی علوم و مصطفی عبدی. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی .**پژوهش های حسابداری مالی** ۱۰(۲): ۶۵-۸۴.

محمدرضائی، فخرالدین؛ و امید فرجی. (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های آرشیوی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران. **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی** ۲۶(۱): ۱۲۲-۸۷.

محمدرضایی فخرالدین؛ و محمد گل چهره. (۱۳۹۶)، خطای حسابرسی، نوع گزارش و تعداد بندهای شرط حسابرسی: نقش مشغلهٔ کاری شرکای مؤسسه‌های حسابرسی. **فصلنامه حسابداری مالی** ۹(۳۶): ۳۶-۱.

میرزامحمدی، علاجی؛ و امین محمدی. (۱۳۹۹). تاثیر محافظه کاری حسابرس و رتبه بندی مؤسسه‌ها حسابرسی بر مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی .**چشم انداز حسابداری و مدیریت** ۳(۲۳): ۱-۱۵.

نجفی قادیکلایی، یاسر. (۱۳۹۶). **انواع بندهای گزارش غیرمقبول حسابرسی و مدت زمان صدورگزارش حسابرس**. پایان نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری، دانشگاه خوارزمی.

نیکومرام، هاشم؛ و حمید احمدزاده. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری و انتخاب نوع حسابرس در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. **مطالعات کمی در مدیریت** ۱۵(۴): ۱۵۷-۱۳۸.

Aronmwan, E.J., T.O. Ashafoke & C.O. Mgbame. (2013). Audit firm reputation and audit quality. **European Journal of Business and Management** 5(7): 66-75.

Asthana, S.C., K.K. Raman & H. XU. (2015). US-based Foreign Companies Choice of a US-based vs. Home Country-based Big N Principal Auditor and the Effect on Audit Fees and Earnings Quality, **Accounting Horizons** 29(3): 631-666.

Bagherpour, M., G. Monroe & G. Shailer. (2014). Government and managerial influence on auditor switching under partial privatization, **Journal of Accounting and Public Policy** 33, 372–390.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

Behn, B.K., J.H. Choi & T. Kang. (2008). Audit quality and properties of analyst earnings forecasts. **The Accounting Review** 83(2): 327-349.

Bergner, J., B.B. Marquardt & P. Mohapatra. (2020). The auditor reputation cycle: A synthesis of the literature. **International Journal of Auditing** 24(2): 292-319.

Carey, P.J., & R. Simnett. (2006). Audit partner tenure and audit quality, **The Accounting Review** 3(81): 653-676.

Chan, K.H., K.Z. Lin & P.L.L. Mo. (2006). A political–economic analysis of auditor reporting and auditor switches. **Review of Accounting Studies** 11(1): 21-48.

Chaney, P.K., D.C. Jeter & L. Shivakumar. (2004). Self-selection of auditors and audit pricing in private firms. **The Accounting Review** 79(1): 51-72.

Chen, H., J.Z. Chen, G.J. Lobo & Y. Wang. (2011). Effects of audit quality on earnings management and cost of equity capital: Evidence from China. **Contemporary Accounting Research** 28(3): 892-925.

DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. **Journal of Accounting and Economics** 3: 297-322.

DeFond, M., & J. Zhang. (2014). A review of archival auditing research. **Journal of Accounting and Economics** 58(2-3): 275-326.

DeFond, M.L., & C.S. Lennox. (2011). The effect of SOX on small auditor exits and audit quality. **Journal of Accounting and Economics** 52(1): 21-40.

Dopuch, N., & D. Simunic. (1980). The nature of competition in the auditing profession: a descriptive and normative view. **Regulation and the accounting profession** 34(2): 283-289.

Eshleman, J.D. (2013). **The effect of audit market concentration on audit pricing and audit quality: The role of the size of the audit market**. LSU Doctoral Dissertations. 1317.

Francis, J.R., & J. Krishnan. (1999). Accounting accruals and auditor reporting conservatism, **Contemporary Accounting Research** 16(1): 135-65.

Francis, J.R., E.L. Maydew & H.C. Sparks. (1999). The role of Big 6 auditors in the credible reporting of accruals. **Auditing: a Journal of Practice & theory** 18(2): 17-34.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

Francis, J.R., P.N. Michas & S.E. Seavey. (2013). Does audit market concentration harm the quality of audited earnings? Evidence from audit markets in 42 countries. **Contemporary Accounting Research** 30(1): 325-355.

Green, W.H. (2002). **Econometric Aanalysis**. Prentice Hall, New Jersey.

Gunn, J.L., B.S. Kawada & P.N. Michas. (2019). Audit market concentration, audit fees, and audit quality: A cross-country analysis of complex audit clients. **Journal of Accounting and Public Policy** 38(6): 106693.

Habib, A., & M.B.U. Bhuiyan. (2011). Audit firm industry specialization and the audit report lag, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation** 1(20): 32–44.

Habib, H. (2013). A meta-analysis of the determinants of modified audit opinion decisions. **Managerial Auditing Journal** 28(3): 184-216.

Huang, T.C., H. Chang & J.R. Chiou. (2016). Audit Market Concentration, Audit Fees, and Audit Quality: Evidence from China. Auditing, **A Journal of Practice & Theory** 35(2): 121-145.

Kabir, M.H., D. Sharma, A. Islam & A. Salat. (2011). Big 4 auditor affiliation and accruals quality in Bangladesh. **Managerial Auditing Journal** 26(2): 161-181.

Kallapur, S., S. Sankaraguruswamy & Y. Zang. (2010). **Audit market concentration and audit quality**. Available at SSRN 1546356.

Kinney, W.R. Jr. (2019), The Kinney three paragraphs (and More) for accounting Ph.D. students, **Accounting Horizons** 33(4): 1-14.

Kurniawati, H., P. Van Cauwenberge & B.H. Vander. (2020). Affiliation of local audit firms with Big4 auditors and capital structure: evidence from Indonesia. **Managerial Auditing Journal** 35(6): 731-757.

Lawrence, A., M. Minutti-Meza & P. Zhang. (2011). Can Big 4 versus non-Big 4 differences in audit-quality proxies be attributed to client characteristics?. **The Accounting Review** 86(1): 259-286.

Lennox, C.S. (1999). Audit quality and auditor size: An evaluation of reputation and deep pockets hypotheses. **Journal of Business Finance & Accounting** 26(7-8): 779-805.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]

Mashayekhi, B., & S. Mashayekh. (2008). Development of accounting in Iran. **The International Journal of Accounting** 43(1): 66-86.

MohammadRezaei, F., N. Mohd-Saleh & K. Ahmed. (2018). Audit firm ranking, audit quality and audit fees: Examining conflicting price discrimination views. **The International Journal of Accouning** 4(53): 295–313.

MohammadRezaei, F., N. Mohd-Saleh, R. Jaffar & M.S. Sabri. (2016). The effects of audit market liberalisation and auditor type on audit opinions: the Iranian experience, **International Journal of Auditing** (20)1: 87–100.

Newton, N.J., D. Wang & M.S. Wilkins. (2013). Does a lack of choice lead to lower quality? Evidence from auditor competition and client restatements. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 32(3): 31-67.

Patersen, M.A. (2009). Estimating standard errors in financial panel data sets: Comparing approaches. **The Review of Financial Studies** 22(1): 435-480.

Reynolds, J.K., & J.R. Francis. (2000). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. **Journal of Accounting and Economics** 30(3): 375-400.

Roudaki, J. (2008). Accounting Profession and Evolution of Standard Setting in Iran. Journal of Accounting, **Business & Management** 15(1).

Titman, S., & B. Trueman. (1986). Information quality and the valuation of new issues. **Journal of Accounting and Economics** 8(2): 159-172.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.50.3.0]