

The Number and Type of Audit Qualification Paragraphs: Examining Audit Partners' Characteristics as Differentiation Surrogates

Fakhroddin Mohammadrezaei *

Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Finance, Kharazmi University, Tehran, Iran, f.mrezaei@khu.ac.ir

Zahra Kazemi

M.Sc. Student in auditing, Kharazmi University, Tehran, Iran, z.kazemi9768@gmail.com

Abstract

Purpose: This study examines the role of audit partners' characteristics (e.g., experience, primacy, multi skilling and IAO's background) on the number and type of AQP.

Method: 723 firm-year observations collected from the annual financial reports of listed firms on Tehran Stock Exchange between 2011 and 2019 have been examined through multiple regression.

Findings: Only partners' multi skilling and primacy (experience) have a positive and significant association with AQPs about failure to comply with consolidated financial statements' standard (failure to receive a response to third-party 'confirmation letters') and partners' primacy (Iran Audit Organization's background) is positively (negatively) associated with "unspecified" AQPs. Only partners' "background with IAO" has a negative and significant relationship with the number of AQPs and the non-repetitive AQPs. None of the four characteristics of audit partners examined by this study are significantly associated with non-recognition of costs, incorrect measure of cost of goods sold, contingent liabilities, misclassification of accounting numbers in financial statements, and repetitive AQPs.

Conclusion: The findings of this study do not provide evidence about supporting or rejecting "learning by doing", "demands-abilities fit" and the "multi skilling" theories. However, the findings of present study provide weak evidence supporting the negative consequences of "hierarchical organizational culture" view. Thus, such results reject the applicability of the audit partners' characteristics as differentiation surrogates by client firms.

Contribution: This study, for the first time, examining the role of partners' experience, primacy, multi skilling and with IAO's background on the number and type of AQPs.


Keywords: The Nature of Aqps, Repetitive and Non-Repetitive Aqps, The Number of Audit Qualification Paragraphs (Aqps), Audit Partners' Characteristics.

Research Article

Cite this article: Mohammadrezaei & Kazemi(2022); The Number and Type of Audit Qualification Paragraphs: Examining Audit Partners' Characteristics as Differentiation Surrogates, Journal of Financial Accounting Knowledge, Vol.9, NO.2, Summer 2022, 29-70

DOI: 10.30479/jfak.2021.16246.2921

Received on 19 September, 2021 **Accepted on** 18 December, 2021

© The Author(s). 

Publisher: Imam Khomeini International University.

Corresponding Author: Fakhroddin Mohammadrezaei (f.mrezaei@khu.ac.ir)

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

فخرالدین محمدرضایی*¹⁰

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران. fakhroddin.mr@gmail.com
زهره کاظمی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابرسی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران. z.kazemi9768@gmail.com

چکیده

هدف: پژوهش حاضر نقش ویژگی‌های شرکای حسابرسی (سال‌های تجربه شرکا، تنوع تجربه، قدمت شریک و سابقه اشتغال در سازمان حسابرسی) را بر تعداد و انواع بندهای شرط گزارش حسابرسی آزمون می‌کند.
روش: ۷۲۳ مشاهده جمع‌آوری شده از گزارش‌های مالی سالیانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۸ از طریق رگرسیون چندگانه مورد آزمون قرار گرفته‌اند.
یافته‌ها: تجربه متنوع شرکا و قدمت شرکای حسابرسی (سال‌های تجربه شریک حسابرسی) با بند عدم رعایت استانداردهای مرتبط با تلفیق (بند شرط تاییدیه)، رابطه مثبت و معنادار، و قدمت شرکای حسابرسی (سابقه اشتغال در سازمان حسابرسی) با سایر بندهای شرط حسابرسی رابطه مثبت (منفی) و معنادار دارند. تنها سابقه اشتغال در سازمان حسابرسی رابطه منفی و معناداری با تعداد بندها و بندهای شرط غیر تکراری دارد. هیچ یک از چهار ویژگی مورد مطالعه شرکای حسابرسی با سایر انواع بندهای شرط و بندهای شرط تکراری، رابطه معناداری ندارند.

نتیجه‌گیری: این پژوهش شواهدی برای تأیید یا رد نظریه‌های یادگیری تجربی، تناسب شغل و شاغل و تنوع تجربه فراهم نمی‌کند و تنها شواهدی ضعیف مرتبط با پیامدهای منفی فرهنگ سازمانی سلسله مراتبی، فراهم شد. چنین نتایجی قابلیت کاربرد ویژگی‌های شرکای حسابرسی به عنوان معیار تمایز توسط صاحبکاران را رد می‌کند.
دانش افزایی: پژوهش حاضر برای اولین بار به مطالعه نقش ویژگی‌های شرکای حسابرسی مانند تنوع تجربه، قدمت و سابقه اشتغال سازمان حسابرسی بر تعدد و تنوع بندهای شرط حسابرسی، می‌پردازد.

واژگان کلیدی: بندهای شرط تکراری و غیر تکراری، تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی، ماهیت بندهای شرط گزارش حسابرسی، ویژگی‌های شرکای حسابرسی
مقاله پژوهشی

استناد: محمدرضایی و کاظمی (۱۴۰۱)؛ تعداد و تنوع بندهای شرط گزارش حسابرسی: آزمون ویژگی‌های شرکای حسابرسی به عنوان معیار تمایز، فصلنامه علمی دانش حسابداری مالی، مقاله پژوهشی، دوره ۹، شماره ۲، پیاپی ۳۳، تابستان ۱۴۰۱، ۲۹-۷۰
تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۰/۶/۲۸ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۴۰۰/۹/۲۷



ناشر: دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره) © حق مؤلف نویسندگان

۱- مقدمه

اطلاعات مطلوب (قابل اتکا و مربوط)، منجر به تصمیمات بهتر و آگاهانه‌تر مدیران و افراد برون‌سازمانی می‌گردد. حسابرسی باکیفیت به عنوان راهی برای بهبود اطلاعات، می‌تواند منجر به افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی و کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی میان مالکان و مدیران شود. حسابرسان نتایج رسیدگی خود را در قالب یک گزارش، تحت عنوان گزارش حسابرسی که دربرگیرنده نوع اظهارنظر حسابرسان (مقبول، مشروط، عدم‌اظهارنظر یا مردود) است، ارائه می‌دهند. در این راستا، تعداد گزارش‌های غیرمقبول (عموماً به صورت مشروط) در ایران در مقایسه با سایر کشورها، بسیار زیاد بوده و گزارش‌های حسابرسی، حاوی تعدد بندهای شرط (محمدرضائی و فرجی، ۱۳۹۸؛ ۹۸)، ماهیت بسیار متنوع (نجفی قادیکلانی، ۱۳۹۶؛ ۱۰) و بندهای شرط تکراری (هوانسیان‌فر، ۱۳۸۹) می‌باشند.

عوامل موثر بر نوع گزارش حسابرسان می‌تواند تحت تاثیر ویژگی‌های صاحبکار و حسابرسان قرار گیرد (کرسون و همکاران^۱، ۲۰۱۲؛ ۳۵۴). در راستای بررسی نقش ویژگی‌های متفاوت حسابرسان بر نوع گزارش حسابرسی، پژوهش‌های زیادی (فرنسیس و همکاران^۲، ۲۰۱۳؛ اگ و استابری^۳، ۲۰۲۱؛ پاین و ویلیامسن^۴، ۲۰۲۱) به مطالعه ویژگی‌های حسابرسان در سطح موسسات حسابرسی (حسابرسان بزرگ در مقایسه با غیربزرگ، حسابرسان متخصص صنعت در مقایسه با غیرمتخصص) و دفاتر حسابرسی مانند دفاتر بزرگ و غیربزرگ پرداخته‌اند. پیش‌فرض این پژوهش‌ها این است که کیفیت حسابرسی در سطح موسسه حسابرسی یا دفاتر حسابرسی به دلیل بکاربردن سیستم کنترل کیفیت، یکسان است. اما یافته‌های ونگ و همکاران^۵ (۲۰۱۶؛ ۸۱) نشان داد که خطای حسابرسی تحت تاثیر کیفیت شریک حسابرسی است، چرا که فرآیند پیچیده حسابرسی تحت تاثیر قضاوت و تصمیم تیم حسابرسی است که شریک حسابرسی در آن نقش محسوسی دارد (فرگوسن و همکاران^۶، ۲۰۰۳؛ ۴۳۳). اخیراً پژوهش‌های زیادی مانند، کینینگهام و همکاران^۷، ۲۰۱۹؛ برک و همکاران^۸، ۲۰۲۱؛ ابوت و همکاران^۹، ۲۰۱۸؛ پیتمن و همکاران^{۱۰}، ۲۰۱۹ پس از الزامی شدن افشای مشخصات شرکای مسئول و ناظر حسابرسی در ایالات متحده، شواهدی در حمایت از ونگ و همکاران (۲۰۱۶) فراهم کردند. شواهد آن‌ها نشان داد که ویژگی‌ها و کیفیت شرکای حسابرسی، تاثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد.

اما در ایران تمایز بین حسابرسان، حتی در سطح موسسات حسابرسی هم مشکل است، چرا که موسسات حسابرسی بین‌المللی در بازار حسابرسی کشور فعالیت نمی‌کنند و رتبه‌بندی‌های انجام‌شده توسط نهادهای ناظر نیز، نتوانسته با کیفیت حسابرسی ارتباط مستقیمی برقرار کند (محمدرضائی و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۸؛ ۱۵). اما، اطلاعات مربوط به شرکای مسئول و ناظر حسابرسی در گزارش‌های حسابرسی شرکت بورسی، در دسترس هست. اما آنچه پرداختن به نقش ویژگی‌های شرکای حسابرسی در ایران را جذاب‌تر می‌کند این است که در ایران موسسات

حسابرسی اغلب کوچک هستند و برقراری سیستم کنترل کیفیت مناسب از لحاظ اقتصادی برای چنین موسسات حسابرسی، به صرفه نیست. بنابراین، در چنین شرایطی، کیفیت حسابرسی به احتمال زیاد شریک محور خواهد بود (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۲۱؛ ۱۰۹) و بیشتر به تجربه و صلاحیت، قضاوت و درستکاری هر یک از شرکای بکار گرفته شده، بستگی خواهد داشت (لانگلی و سوانسترم^{۱۲}، ۲۰۱۴؛ ۱۱). به عبارت دیگر، ممکن است کیفیت حسابرسی حتی در داخل یک موسسه حسابرسی نیز از شریکی به شریک دیگر، متفاوت باشد. بنابراین پژوهش حاضر، نقش ویژگی شرکای حسابرسی (تعداد سال‌های تجربه، تنوع تجربه، قدمت شریک، سابقه اشتغال در سازمان حسابرسی) را بر تعداد و انواع بندهای شرط گزارش حسابرسی مطالعه می‌کند. برای توضیح نظری نقش ویژگی‌های متفاوت شرکای حسابرسی، از نظریه‌های متفاوتی بهره برده شده است. در ارتباط با آزمون نقش ویژگی تجربه شرکا، دو دیدگاه متضاد وجود دارد. دیدگاه اول، بر اساس نظریه یادگیری تجربی^{۱۳}، افزایش تجربه، هزینه انجام یک کار را کاهش داده و منجر به بهبود عملکرد می‌شود (چی و همکاران^{۱۴}، ۲۰۱۸؛ ۱۲). اما، مطابق نظریه‌های طول عمر مانند نظریه عدم اشتغال در پیری^{۱۵}، کارکنان مسن (باتجربه‌ها) نسبت به کارکنان جوان، انگیزه کمتری برای مشارکت در آموزش‌های شغلی دارند (کلیولند و شور^{۱۶}، ۱۹۹۲؛ ۴۸۱)، بنابراین ممکن است عملکرد آن‌ها با افزایش سن کاهش یابد. همچنین، براساس دیدگاه «تنوع مهارت»^{۱۷}، دانش و تجربه‌های متنوع کارکنان منجر به ارتقاء بهره‌وری و ایجاد یک روند خلاقانه برای حل مسائل می‌شود (گالسنون^{۱۸}، ۲۰۰۴؛ ۵۲) و شرکت‌ها را برای انطباق با شرایط متغیر بازار، توانا می‌سازد (کاروالهو و پالملا^{۱۹}، ۲۰۱۸؛ ۱۴۶). بنابراین، با توجه به تغییرات حرفه حسابداری و حسابرسی، مطابق دیدگاه «تنوع مهارت»، فرض می‌شود حسابرسانی که سابقه کار اجرایی دارند توانایی بهتری برای تحلیل اقدامات فرصت طلبانه مدیریت، داشته باشند.

مطابق دیدگاه «تناسب شغل و شاغل»^{۲۰}، کارکنانی می‌توانند عملکرد شغلی مناسبی داشته باشند که توانایی‌های لازم برای انجام آن شغل را دارا باشند (ادواردز^{۲۱}، ۱۹۹۱؛ ۳۲۶: کریستوف-براون و همکاران^{۲۲}، ۲۰۰۵؛ ۲۸۴). بنابراین مطابق این دیدگاه، ممکن است سیاست‌های صدور بندهای شرط شرکایی که در سال ۱۳۸۰ با استفاده از معافیت آزمون به عضویت جامعه حسابداران رسمی ایران درآمدند بویژه مدیران دولتی (قدمت شرکاء)، متفاوت از سایر شرکایی باشد که بعد از سال ۱۳۸۰ و از طریق آزمون حسابدار رسمی، به عضویت جامعه حسابداران رسمی ایران درآمدند. اما از طرفی جهت‌گیری یادگیری می‌تواند منجر به ارتقاء مهارت‌های یادگیری و عملکرد شغلی افراد پس از اشتغال شود (پاین و همکاران^{۲۳}، ۲۰۰۷؛ ۱۲۸، جانسن و وانی‌پرن^{۲۴}، ۲۰۰۴؛ ۳۶۸). همچنین، عوامل سازمانی، مانند فرهنگ سازمانی، می‌تواند بر نگرش و رفتار کارکنان تأثیر بگذارد (لی و همکاران^{۲۵}، ۲۰۱۷؛ ۱) و رابطه مستقیمی با عملکرد کارکنان و سازمان دارد (هارتئل و همکاران^{۲۶}، ۲۰۱۹؛ ۳۲). اما از طرفی فرهنگ سازمانی سلسله مراتبی

تعداد و تنوع بندهای شرط گزارش حسابرسی: آزمون ویژگیهای شرکای حسابرسی به عنوان معیار تمایز/۳۳

به دلیل تمرکز و استحکام داخلی، آزادی چندانی به کارکنان خود نمی‌دهد (ریچارد و همکاران ۲۰۰۹، ۲۷؛ ۸۲۰). بنابراین، کارکنان قادر نیستند اطلاعات مورد نیاز برای بهبود را بدست آورند. بنابراین با توجه به فرهنگ سلسله مراتبی حاکم بر سازمان حسابرسی (نجاتی، ۱۳۹۴؛ ۴۴)، فرض می‌شود شرکای موسسات حسابرسی خصوصی که دارای سابقه اشتغال در سازمان حسابرسی هستند ممکن است خدمات حسابرسی با کیفیت متمایزتری نسبت به سایر شرکاء ارائه دهند.

پژوهش حاضر از طرق مختلف به بسط ادبیات پژوهشی در سطح شرکای حسابرسی می‌پردازد. مطالعه پژوهش‌های داخل کشور نشان می‌دهد که نقش ویژگی‌های شرکای حسابرسی بر موضوعات مختلفی چون کیفیت حسابرسی، تجدیدارائه صورتهای مالی، حق الزحمه حسابرسی، کیفیت سود، گزارش اشتباهات کشف شده توسط حسابرس و ... بررسی شده است. عموماً برای اندازه‌گیری ویژگی‌های شرکا در پژوهش‌های مذکور از متغیرهایی چون تجربه کاری، صلاحیت حرفه‌ای، عینیت‌گرایی، مسئولیت‌پذیری، انگیزه، شایستگی، اخلاق، شک و تردید حرفه‌ای و ... استفاده گردیده که معمولاً برای اندازه‌گیری این متغیرها از پرسشنامه استفاده شده است (به عنوان مثال، دریایی و عزیزی، ۱۳۹۷؛ ترکاشوند، ۱۳۹۷؛ کریمی و نونهال‌نهر، ۱۳۹۶). اما نقش ویژگی‌های قدمت شرکاء، تنوع تجربه و سابقه اشتغال در سازمان حسابرسی، مورد مطالعه قرار نگرفته است. از طرفی پژوهش‌های آرشیوی مرتبط در دسترس نیز از مدل‌هایی استفاده کرده‌اند که اغلب از مشکل متغیرهای محذوف همبسته رنج می‌برد. همچنین این پژوهش‌ها به مساله سوءگیری ناشی از انتخاب حسابرس که یکی از مصادیق درون‌زایی می‌باشد، توجهی نکرده‌اند. بنابراین این پژوهش با مدلی جامع این مشکلات را برطرف کرده است. از طرفی پژوهش‌هایی عوامل موثر بر بندهای شرط گزارش حسابرسی را مطالعه کرده‌اند مانند محمدرضائی و گل‌چهره (۱۳۹۶)، اما شواهد تجربی مرتبط با نقش ویژگی‌های شرکای حسابرسی بر تعداد و انواع (ماهیت و تکراری یا غیرتکراری بودن) بندهای شرط، وجود ندارد. از سوی دیگر، محیط پژوهشی ایران به دلیل نسبت بالای گزارش‌های غیر مقبول حسابرسی و انواع متفاوت این بندها، فرصتی عالی را برای بررسی تاثیر عوامل مختلف بر بندهای اظهارنظر حسابرس فراهم کرده است. این پژوهش می‌تواند اطلاعات سودمندی برای نهادهای تصمیم‌گیرنده کشور، مانند سازمان بورس و اوراق بهادار، جامعه حسابداران رسمی و همچنین فعالان حرفه، صاحبکاران و سهامداران فراهم نماید. به طور مثال کمیته نظارت و پذیرش موسسات حسابرسی معتمد بورس براساس دستورالعمل رتبه‌بندی موسسات معتمد بورس، بر معیارهای ورودی کیفیت شرکای حسابرسی مانند تجربه تاکید می‌کند. این درحالی است که نتایج این پژوهش نشان می‌دهد این معیارها لزوماً ارتباطی با سیاست‌های صدور بندهای شرط حسابرسی ندارند و مطابق پژوهش محمدرضائی و همکاران (۲۰۲۱؛ ۱۱۷) این کمیته بهتر است در ارزیابی

خود بر معیارهای خروجی کیفیت شرکای حسابرسی مانند خطای شرکای حسابرسی، هم عنایت داشته باشد.

ساختار ادامه مقاله بدین شرح است. در ابتدا مبانی نظری پژوهش شامل خلاصه‌ای از مبانی نظری، شواهد تجربی مرتبط و فرضیه‌های پژوهش بوده و در بخش روش پژوهش، نحوه گردآوری داده‌ها و تدوین مدل پژوهش بحث می‌گردد. بخش نتایج، آماره‌های توصیفی و نتایج آزمون فرضیه‌ها و آزمون‌های حساسیت را ارائه می‌کند. در انتها نتایج پژوهش، پیشنهاداتی برای پژوهش‌های آینده و محدودیت‌های پژوهش، بحث می‌گردد.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

بندهای شرط گزارش حسابرسی در ایران

استانداردهای حسابرسی ایران عمدتاً بر اساس استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی بین‌المللی است. بر این اساس، چهار نوع اظهارنظر حسابرسی شامل مقبول، مشروط، عدم-اظهارنظر و مردود صادر می‌شود. تعداد بیشتری از گزارش‌های حسابرسی حاوی اظهارنظر مشروط است، درحالی‌که اظهارنظر مردود و عدم‌اظهارنظر به ندرت صادر می‌شود (رودکی^{۲۸}، ۲۰۰۸:۳۹).

دلایل اصلی صدور گزارش‌های مشروط حسابرسی در ایران به طور قابل‌توجهی نسبت به ایالات متحده و چین متفاوت است. اگرچه دلایل اظهارنظرهای تعدیل‌شده در ایران را می‌توان در دو دسته از رایج‌ترین و گسترده‌ترین دلایل طبقه‌بندی کرد که عبارتند از: ۱- محدودیت در دامنه رسیدگی ۲- انحراف از استانداردهای حسابداری، اما دلایل صدور گزارش مشروط در ایران شامل موارد مختلف و منحصر به فرد است و شامل طیف گسترده‌ای از بندهای شرط گزارش حسابرسی است (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۶:۹۳). لازم به ذکر است که کثرت و تنوع بندهای شرط گزارش حسابرسی از مجموعه استانداردهای حسابداری متفاوت یا سختگیرانه‌تری ناشی نمی‌شود. بلکه استانداردهای حسابداری ایران عموماً بر اساس استانداردهای حسابداری بین‌المللی است، اگرچه برخی تعدیل‌ها بر اساس شرایط خاص کشور انجام شده و برخی استانداردها پذیرفته نشده‌اند (مشایخی و مشایخ^{۲۹}، ۲۰۰۸:۶۶).

محمدرضایی و همکاران (۲۰۱۶:۹۳) دلایل صدور گزارش‌های حسابرسی تعدیل‌شده را مطالعه کرده‌اند. مهمترین دلایل صدور گزارش‌های حسابرسی تعدیل‌شده، عمدتاً شامل عدم شناسایی هزینه‌ها، عدم دریافت پاسخ تاییدیه شخص ثالث و محاسبه نادرست بهای تمام‌شده کالای فروش رفته است. عدم شناسایی هزینه‌ها ۵۵.۸۲ درصد از کل بندهای شرط گزارش حسابرسی را پوشش می‌دهد و شامل عدم ذخیره کافی برای مالیات بر درآمد، بدهی‌های مشکوک‌الوصول و کاهش ارزش موجودی‌ها است. چنین انحرافات از استانداردهای حسابداری

عمدتاً ناشی از قانون مالیات و رویه‌های آن در ایران است. به این معنا که درآمدهای گزارش شده در صورت‌های مالی حسابرسی شده، مبنای محاسبه مالیات بر درآمد است و اغلب تفاوت معناداری بین مالیات بر درآمد محاسبه شده یا اظهارشده توسط شرکت‌ها و مالیات ارزیابی شده توسط سازمان امور مالیاتی وجود دارد. چنین تفاوت‌هایی ناشی از اختیاری است که به مأموران مالیاتی در ارزیابی مالیات بر درآمد شرکت‌ها داده می‌شود. به عنوان مثال، قانون مالیات به مأموران مالیاتی این اختیار را می‌دهد که اگر طبق قضاوت مأمور مالیاتی، هزینه‌ها بالاتر از استانداردهای صنعت باشد، می‌تواند برخی از هزینه‌ها مانند هزینه‌های مربوط به تخفیف یا کمیسیون بازاریابی را بپذیرد یا رد کند.

علاوه بر این، قانون مالیات‌های ایران هزینه‌های مربوط به ذخیره بدهی‌های مشکوک‌الوصول، کاهش ارزش دارایی‌ها و کاهش ارزش موجودی‌ها را به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی شناسایی نمی‌کند. از این رو، مدیران استانداردهای حسابداری را رعایت نمی‌کنند، زیرا این اندوخته‌ها باعث کاهش درآمدهای گزارش شده شرکت‌ها در گزارش‌های مالی می‌شود اما مالیات بر درآمد شرکت‌ها را کاهش نمی‌دهد. علاوه بر این، زمانی که شرکت‌ها مبلغی را به عنوان کسری ذخایر مالیات بر درآمد گزارش می‌کنند، اساساً اذعان می‌کنند که کسری دارند و باید این مبلغ را بپردازند، در حالی که سازمان امور مالیاتی پس از بررسی، مالیات اضافی را مطالبه می‌کند. در چنین شرایطی بنگاه‌ها با دریافت «برگ تشخیص مالیات» تفاوت بین مالیات بر درآمد اظهارشده و مالیات تعیین شده را ثبت نمی‌کنند، زیرا اگر بنگاه‌ها آن را ثبت کنند به این معنی است که ادعای سازمان امور مالیاتی را پذیرفته‌اند و باید آن را پرداخت کنند. در واقع در چنین شرایطی بنگاه‌ها آن را ثبت نمی‌کنند و به «برگ تشخیص مالیات» اعتراض می‌کنند. در فاصله زمانی بین صدور «برگ تشخیص مالیات» و با توجه به اعتراض شرکت به سازمان امور مالیاتی، ممکن است بیش از یک سال زمان نیاز باشد. از طرفی حسابرسان از شرکت می‌خواهد ذخیره مالیات بر درآمد ادعایی توسط سازمان امور مالیاتی را ثبت کند و شرکت از پیشنهادی که توسط حسابرسان ارائه می‌شود پیروی نمی‌کند (نجفی قادیکلاتی، ۱۳۹۶؛ ۹۸).

به طور کلی، با توجه به تقاضای کم برای حسابرسی باکیفیت، فقدان انگیزه‌های قوی برای صاحبکاران به منظور حل و فصل بندهای تکراری سال‌های گذشته (ملکیان، ۱۳۷۹؛ ۵)، محدودیت‌های نظارتی اعمال شده در قانون مالیات و ماهیت چالش‌برانگیز بندهای غیرتکراری (برزگری و طالب نیا، ۱۳۹۲؛ ۴۵)، که بیانگر محیط‌های مختلف تحقیقاتی در ایران است، می‌توان بیان کرد که تعداد زیادی از مشاهدات دارای بندهای تکراری و غیرتکراری و تعداد کمتری از مشاهدات غیرتکراری هستند.

تجربه حسابرِس

رابطه بین تجربه و عملکرد یکی از موضوعات مورد توجه در ادبیات حسابرسی است که پژوهش‌های پیشین، شواهد تجربی متناقضی در این زمینه ارائه نموده است. برخی از پژوهش‌ها براساس نظریه یادگیری تجربی، تجربه را عامل مهمی در بهبود عملکرد معرفی کرده‌اند (بونز^{۲۰}، ۱۹۹۰؛ ۷۲، لیبی و فردریک^{۳۱}، ۱۹۹۰؛ ۳۴۸، چی و همکاران، ۲۰۱۸؛ ۲). از سوی دیگر، برخی از پژوهش‌ها براساس نظریه‌های طول عمر، تمایزی بین عملکرد حسابرسان باتجربه و بی‌تجربه قائل نیستند یا افزایش سن را عاملی در تنزل عملکرد می‌دانند (ساندگرن و سوانسترم^{۳۲}، ۲۰۱۴؛ ۵۳۲؛ گودوین و وو^{۳۳}، ۲۰۱۶؛ ۱۱؛ لنوکس و وو^{۳۴}، ۲۰۱۸؛ ۱۸).

نظریه یادگیری تجربی به عنوان زیرمجموعه‌ای از نظریه یادگیری فرهنگی - اجتماعی^{۳۵}، تجربه را به عنوان مهمترین ابزار یادگیری دانسته و نحوه یادگیری افراد را به عنوان شیوه‌های فردی معرفی می‌کند که افراد در واکنش به ادراکات فردی از تجربه‌های خود بروز می‌دهند (یاردلی و همکاران^{۳۶}، ۲۰۱۲؛ ۱۶۳). همچنین این نظریه نشان می‌دهد که افزایش تجربه، هزینه انجام یک کار را کاهش داده و منجر به بهبود عملکرد می‌شود (چی و همکاران، ۲۰۱۸؛ ۱۲). از جمله مزایای یادگیری تجربی، توسعه مهارت‌های تفکر انتقادی و مهارت‌های حل مساله می‌باشد (بوتلر و همکاران^{۳۷}، ۲۰۱۹؛ ۱).

اهمیت تجربه در ادبیات حسابرسی به خوبی پوشش داده شده است. شواهد نشان می‌دهد که تجربه بر دانش، قضاوت و عملکرد حسابرسی تأثیر مثبتی دارد (چی و همکاران، ۲۰۱۸؛ ۱۳، خواجهی و نوشادی، ۱۳۸۸؛ ۱۰۸). بنابراین، تجربه یکی از ابعاد مهم سرمایه انسانی و شاخص تخصص حسابرسان است (بکر^{۳۸}، ۱۹۹۳؛ ۵۱؛ بدرد^{۳۹}، ۱۹۹۱؛ ۱۹۹؛ بروشلر و همکاران^{۴۰}، ۲۰۰۴؛ ۶۲۹). از آنجا که حسابرسان از طریق آموزش، تمرین، تجربه در محل کار و بازخورد، به دانش مرتبط با حسابرسی دست می‌یابند (مورنی و کری^{۴۱}، ۲۰۱۱؛ ۲)، این امر منجر به افزایش توانایی‌های حسابرِس در پردازش اطلاعات و ایجاد راه‌حل‌های جایگزین در شرایط خاص می‌شود (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۵؛ ۱۹۳).

همچنین، تجربه حسابرسان حساسیت آن‌ها نسبت به اثرات فشار زمانی را، کاهش می‌دهد (سیانسی و برس تیکر^{۴۲}، ۲۰۰۹؛ ۲۲) و قادر می‌سازد تا هنگام برنامه‌ریزی رویه‌های حسابرسی، سریعتر به عوامل خطر فعلی، واکنش نشان دهند (مورنی^{۴۳}، ۲۰۰۷؛ ۷۳) و فرضیه‌های محتمل‌تر در مورد خطاهای احتمالی تدوین کنند (لیبی و فردریک، ۱۹۹۰؛ ۳۵۰؛ اووسو و همکاران^{۴۴}، ۲۰۰۲؛ ۸۸۴). یک حسابرِس باتجربه به احتمال زیاد مشتریان را ملزم می‌کند که صورت‌های مالی را قبل از صدور، تصحیح کنند (فرانسیس و یو^{۴۵}، ۲۰۰۹؛ ۱۵۲۳)، بنابراین کمتر در معرض فشارهای مشتریان خود هستند (عمر و آناندراجان^{۴۶}، ۲۰۰۴؛ ۱۰۹). گیگر و راغندان^{۴۷} (۲۰۰۲؛ ۶۷) دریافتند که شکست‌های حسابرسی در سال‌های اولیه مشارکت‌های حسابرسی بیشتر محتمل

تعداد و تنوع بندهای شرط گزارش حسابرسی: آزمون ویژگیهای شرکای حسابرسی به عنوان معیار تمایز/۳۷

است. بنابراین تجربه حسابرسان با کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت دارد (بونر و لوییز^{۴۸}، ۱۹۹۰؛ ۵؛ چنگ و همکاران^{۴۹}، ۲۰۰۹؛ ۵۲۳، زحمتکش و رضازاده^{۵۰}، ۲۰۱۷؛ ۱).

از طرفی سن افراد، به عنوان نماینده تجربه در ادبیات اقتصاد و روانشناسی مورد استفاده قرار می‌گیرد (ساندگرن و سوانستروم، ۲۰۱۴؛ ۵۳۱). بر اساس نظریه‌های طول عمر مانند نظریه عدم اشتغال در پیری، انگیزه‌های رشد مربوط به کار، فرصت‌های پیشرفت و یادگیری مداوم (یعنی هدف رسیدن به سطوح بالاتر عملکرد) با ورود افراد به بزرگسالی کاهش می‌یابد. کانفر و آکرمن^{۵۱} (۲۰۰۴؛ ۴۵۵) دریافتند که میل به یادگیری در میان افراد مسن در مقایسه با بزرگسالان به طور قابل توجهی کمتر است. در مقابل، قدرت انگیزه‌های ذاتی مرتبط با کار با سن ارتباط مثبت داشت و نشان‌دهنده یک استراتژی جبرانی برای ائتلاف منابع مربوط به سن می‌باشد.

در ادبیات حسابرسی هم، شواهد نظری و تجربی در ارتباط با نظریه عدم اشتغال در پیری برای شرکا وجود دارد. کانفر و آکرمن (۲۰۰۴؛ ۴۴۳) بیان می‌کنند که حسابرسانی که در اوایل کار خود هستند، انگیزه‌های قوی‌تری برای تلاش و نشان دادن توانایی‌های خود به صاحبکاران دارند که این امر می‌تواند بر کیفیت حسابرسی آنان موثر باشد. برک و همکاران (۲۰۲۱؛ ۲) معتقدند که مسئولیت‌گریزی/عدم تعلق، با نزدیک شدن شرکا به سنین بازنشستگی اتفاق می‌افتد. بطور اخص، وقتی شرکا دغدغه کمتری درباره پیشرفت شغلی خود پیدا می‌کنند، ممکن است شروع به فاصله گرفتن روانی از موسسه کنند (دامان و همکاران^{۵۲}، ۲۰۱۳؛ ۴۵۶). در مقابل، دغدغه درباره شغل درازمدت، رفتار مدیران عامل جوان‌تر را نظم می‌بخشد. اگر شرکا با نزدیک شدن به سنین بازنشستگی حس عدم تعلق پیدا کنند، ممکن است از خود سهل‌انگاری حرفه‌ای نشان دهند. برخی از نمونه‌های این رفتار عبارتند از پذیرفتن تمایل صاحبکار برای گزارشگری مالی متهورانه^{۵۳}، منفعل عمل کردن در آموزش کارکنان و سهل‌انگاری شریک در مطابقت دادن برنامه‌های حسابرسی خود با استانداردهای جدید در بازه زمانی کوتاه باقی‌مانده از حرفه خود (لنوکس و وو، ۲۰۱۸؛ ۱۸).

علی‌رغم یافته‌های اکثر پژوهشگران ایرانی که نشان می‌دهد که حسابرسان با تجربه‌تر کیفیت حسابرسی بالاتری ارائه می‌دهند، مانند زحمتکش و رضازاده (۲۰۱۷)، دریایی و عزیزی (۱۳۹۷)، سهیلی و چراغی (۱۳۹۴)، اما در این میان یافته‌های نونهال‌نهر و اکبریور (۱۳۹۸) نشان می‌دهد که تجربه حسابرس را نمی‌توان به عنوان محرکی برای کیفیت حسابرسی در نظر گرفت. چنین شواهد متناقضی از ایران در ارتباط با نقش تجربه حسابرسان، در راستای شواهد نظری و تجربی متناقض در سطح بین‌الملل است. همچنین، ذکر این نکته مهم است که هیچ یک از پژوهش‌های داخلی، نقش تجربه حسابرسان بر تعدد و تنوع بندهای شرط حسابرسی، را آزمون نکرده‌اند. بنابراین با توجه به نتایج متناقض پژوهش‌های پیشین، و با در نظر گرفتن شرایط خاص حاکم بر بازار حسابرسی ایران، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر و بدون جهت تدوین می‌گردد.

۱. بین سال‌های تجربه شرکا و تعداد بندهای شرط رابطه معناداری وجود دارد.
۲. بین سال‌های تجربه شرکا و ماهیت بندهای شرط رابطه معناداری وجود دارد.
۳. بین سال‌های تجربه شرکا و بندهای شرط تکراری و غیر تکراری رابطه معناداری وجود دارد.

تنوع تجربه

مطابق دیدگاه مبتنی بر منابع^{۵۴}، منابع انسانی شرکت می‌تواند منبع بالقوه مزیت رقابتی پایدار باشد (اسدو و همکاران^{۵۵}، ۲۰۰۶؛ ۶۲۱؛ بارنی و همکاران^{۵۶}، ۲۰۱۱؛ ۱۲۹۹). استراتژی‌های منابع انسانی این پتانسیل را دارند که با ایجاد منابع مبتنی بر کارکنان منحصربه‌فرد و ارزشمند، مزیت رقابتی سازمان را ارتقاء دهند (کالینز و اسمیت^{۵۷}، ۲۰۰۶؛ ۵۴۴). شواهد نشان می‌دهد چندمهارته بودن کارکنان (تنوع مهارت) را می‌توان به عنوان یک سرمایه انسانی با ارزش و یک دارایی سازمانی دانست (گرهارت و فنج^{۵۸}، ۲۰۲۱؛ ۷۰۳) که یکی از پیش شرط‌های پاسخگویی سازمانی در محیط‌های پویا، در حال تغییر و همراه با عدم اطمینان است. بنابراین کارکنان با مهارت‌های متنوع، پاسخگویی سازمانی را بهبود می‌بخشند؛ زیرا آن‌ها می‌توانند با تأخیر کم یا بدون تأخیر در آموزش، به فرایندهای مختلف منصوب شوند (گلدمن و نگل^{۵۹}، ۱۹۹۳؛ ۱۹). دانش و تجربه‌های متنوع منجر به ارتقاء بهره‌وری و ایجاد یک روند خلاقانه برای حل مسائل می‌شود (گالسون، ۲۰۰۴؛ ۵۲). همچنین توانایی شرکت‌ها برای انطباق با شرایط متغیر بازار نیز نتیجه مهارت‌ها و ظرفیت‌هایی است که کارکنان آن‌ها دارند (کاروالهو و پالملا، ۲۰۱۸؛ ۱۴۶). در نتیجه ادعا می‌شود باید کارکنان چندمهارته در تولید به کار گرفته شوند (هیز^{۶۰}، ۲۰۰۱؛ ۵۴۳). حرفه حسابداری نیز شاهد تغییر از حسابرسی سنتی، انطباق با ارزش‌آفرینی مانند برنامه‌ریزی و تحلیل مالی و تحصیل و ادغام بوده است. این امر تقاضا برای افراد متخصص، با استعداد و با مهارت‌های گسترده‌تر در حسابداری، مالی، فناوری، عملیات و راهبری را زیاد می‌کند (لیبی و فردریک، ۱۹۹۰؛ ۳۵۱). بنابراین داشتن دانش و تجربه بیشتر از حسابداری و حسابداری مدیریت، حسابرسان را قادر می‌سازد تا بر جمع‌آوری شواهدی که بیشتر از همه مناسب هستند، تمرکز کنند و نظریه‌های مناسبی در مورد نحوه کار، دامنه حسابداری و حسابرسی تنظیم و آزمایش کنند (چانگ و مونرو^{۶۱}، ۲۰۰۲؛ ۱۳۸). این یافته‌ها بیانگر رابطه پیچیده‌ی بین مهارت، استقلال شغلی و کیفیت کار می‌باشد (هیز، ۲۰۰۱؛ ۵۴۴).

تنوع مهارت، منجر به تقویت مهارت پردازش اطلاعات مرکزی^{۶۲} در حسابرسان می‌شود به نحوی که با تفکر و تحلیل دقیق‌تر به تمامی جزئیات توجه کرده (استریت و همکاران^{۶۳}، ۲۰۰۱؛ ۲۶۲) و مدیران کمتر می‌توانند توجه حسابرسان را به سایر حساب‌های فاقد تحریف و یا حساب‌های حاوی تحریفاتی که به منظور ردگم‌کنی است، جلب نمایند (وجودی نوبخت و همکاران، ۱۴۰۰؛ ۲۸). به عنوان مثال حسابرسان توجه بیشتری به امکان وقوع اشتباه در محاسبات مالیاتی، برآوردهای مدیریت، طبقه‌بندی حساب‌ها، پرداخت بابت هزینه‌های ثبت‌نشده

تعداد و تنوع بندهای شرط گزارش حسابرسی: آزمون ویژگیهای شرکای حسابرسی به عنوان معیار تمایز/۳۹

و... می‌نمایند (جمال و همکاران^{۶۴}، ۱۹۹۵؛ ۹۶). با توجه به آن که دانش فنی از حسابداری برای حسابرسان، به عنوان محرک حیاتی برای حل چالش‌های مدیریت عنوان می‌گردد و از آنجا که مطالعات کمی سعی در بررسی دقیق تاثیر چندمهارته بودن شرکای مسئول حسابرسی بر کیفیت کار آن‌ها دارند، در این پژوهش فرض می‌شود شرکایی که علاوه بر حسابرسی، سابقه کار اجرایی هم داشته‌اند ممکن است کیفیت حسابرسی متمایزتری نسبت به سایرین ارائه دهند. بنابراین فرضیه‌های پژوهش در ادامه به شرح زیر تدوین می‌گردد:

۴. تعداد بندهای شرط شرکای با تنوع تجربه، بیشتر از شرکای بدون تنوع تجربه است.
۵. تنوع تجربه شرکا با ماهیت بندهای شرط رابطه معناداری دارد.
۶. شرکای با تجربه متنوع‌تر بندهای شرط غیر تکراری (تکراری) بیشتری (کمتری) نسبت به شرکای بدون تنوع تجربه، صادر می‌کنند.

قدمت شریک

ادبیات پژوهش‌های روانشناسی برای چندین دهه از این ایده حمایت می‌کنند که نظریه‌های تناسب افراد با محیط^{۶۵}، متعاقبا بر نگرش‌ها و رفتار کارکنان تاثیر می‌گذارد (اشمیت و همکاران^{۶۶}، ۲۰۰۸؛ ۱) و با افزایش رضایت شغلی، عملکرد، شهروندی سازمانی، تعهد سازمانی و شغلی و کاهش جابه‌جایی مرتبط است (ساکس و اشفورت^{۶۷}، ۱۹۹۷؛ ۳۹۵؛ برتز و جاج^{۶۸}، ۱۹۹۴؛ ۳۵؛ کریستوف-براون و همکاران، ۲۰۰۵؛ ۲۸۵). از لحاظ نظری انواع مختلفی از تناسب وجود دارد (کریستوف-براون و همکاران، ۲۰۰۵؛ ۲۸۱)، اما رایج‌ترین انواع تناسب، شامل تناسب شخص-شغل^{۶۹} و شخص-سازمان^{۷۰} می‌باشد (گوان و همکاران^{۷۱}، ۲۰۱۱؛ ۲۸۸). طبق نتایج پژوهش‌ها، ساختارهای مرتبط با شغل بیشتر با نگرش‌های مربوط به شغل مرتبط هستند زیرا عملکرد مطلوب، به مهارت‌های شغلی بستگی دارد. بنابراین انتظار می‌رود تصمیمات مربوط به استخدام نیز، بیشتر به تناسب شغل و شاغل مرتبط باشد زیرا تاکید اکثر تکنیک‌های مربوط به گزینش بر این است که آیا متقاضی مهارت‌های لازم مربوط به آن شغل را دارد یا خیر (بون و همکاران^{۷۲}، ۱۹۹۱؛ ۲).

از طرفی تناسب فرد-سازمان، تناسب نیازها-منابع^{۷۳} و تناسب تقاضا-توانایی (شغل و شاغل) از عناصر مهم و مجزای ادراک مناسب کارکنان بوده و برای مفهوم‌سازی تناسب استفاده می‌شود (کبل و درو^{۷۴}، ۲۰۰۲؛ ۸۷۶). تناسب شغل و شاغل، به میزان مطابقت الزامات شغلی با مهارت‌ها و توانایی‌های کارمند اشاره دارد (کریستوف-براون و همکاران، ۲۰۰۵؛ ۲۸۴). تقاضا شامل الزامات کمی و کیفی است که به شخص در یک موقعیت شغلی یا سازمان اختصاص داده شده است. توانایی‌ها به مهارت‌ها، دانش، زمان و انرژی اشاره می‌کند که یک فرد می‌تواند برای برآوردن نیازهای محیطی استفاده کند (ادواردز، ۱۹۹۶؛ ۲۹۶). تناسب شغل و شاغل در زندگی کاری یک کارمند مهم است، زیرا افرادی که برای شغل خود دارای صلاحیت نامتوازن هستند

ممکن است پیامدهای منفی مانند فشار را تجربه کنند (ادواردز، ۱۹۹۱؛ ۲۸۸). نظریه تطابق شغلی^{۷۵} نیز تاکید می‌کند زمانی که تناسب شغل و شاغل برقرار باشد افراد در مشاغل خود مشارکت بیشتری خواهند داشت و استفاده از مهارت‌ها و توانایی‌های آن‌ها توسط محیط کار تسهیل می‌گردد (برترز و جاج، ۱۹۹۴؛ ۳۳). همچنین تناسب شغل و شاغل با نتایج خاص مربوط به شغل به عنوان مثال، رضایت شغلی و عملکرد شغلی ارتباط قوی‌تری داشته (کریستوف-براون و همکاران، ۲۰۰۵؛ ۲۸۵؛ اوه و همکاران^{۷۶}، ۲۰۱۴؛ ۱۰۵) و ایفای نقش‌های متناسب با نقاط قوت فرد به تجربه کار و مشارکت معنادار کمک می‌کند (می و همکاران^{۷۷}، ۲۰۰۴؛ ۱۲). بنابراین سازمان‌ها تمام تلاش خود را برای استخدام و حفظ کارکنان با تناسب شغل و شاغل بالا انجام می‌دهند به همین ترتیب کارکنان نیز برای تناسب بین توانایی‌های درک‌شده خود، خواسته‌های شغلی و منابع شغلی تلاش می‌کنند.

اما در حرفه حسابرسی ایران، برخی از شرکا، بدون آزمون و کنترل تناسب شغل و شاغل، حسابدار رسمی شده‌اند. همزمان با آغاز فعالیت جامعه حسابداران رسمی ایران از نیمه دوم سال ۱۳۸۰، اولین گروه حسابداران رسمی به تعداد ۱۰۳۹ نفر با استفاده از معافیت آزمون در سال‌های ۱۳۸۰ و ۱۳۸۱ به عضویت جامعه درآمدند. طبق تبصره‌های ۲ و ۳ (بند ز) ماده ۳ آیین‌نامه - تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آن‌ها (مصوب ۲۲ مرداد ۱۳۷۴، هیئت وزیران)، اشخاص حقیقی و مدیران سازمان حسابرسی که تا تصویب اساسنامه و تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران توسط هیات عالی نظارت سازمان حسابرسی در سطح مدیر حسابرسی تأیید شده و می‌شوند، از آزمون‌های موضوع این بند معاف می‌باشند. همچنین مدیران دستگاه‌های اجرایی که بعد از پیروزی انقلاب اسلامی ایران تا تاریخ تصویب این آئین‌نامه حداقل ۱۰ سال در ارتباط با امور حسابرسی، مالی، محاسباتی و مالیاتی تصدی داشته باشند، از آزمون‌های موضوع این بند معاف خواهند بود. سایر متقاضیان عضویت در جامعه حسابداران رسمی به شرط قبولی در آزمون کتبی، به عنوان حسابدار رسمی عضو این جامعه می‌شوند. بنابراین پژوهش به بررسی این مساله می‌پردازد که آیا حسابرسانی که در سال ۱۳۸۰ با استفاده از معافیت آزمون، حسابدار رسمی شده‌اند، کیفیت خدمات متمایزتری نسبت به سایر حسابداران رسمی ارائه می‌دهند یا خیر.

با توجه به مباحث ارائه شده، ممکن است براساس دیدگاه تناسب شغل و شاغل، اشخاصی که با استفاده از معافیت آزمون و به‌ویژه مدیران دولتی که به عضویت جامعه حسابداران رسمی درآمدند، تناسب و شایستگی‌های لازم برای حسابدار رسمی شدن را نداشته باشند و ارزیابی افراد به واسطه آزمون، منجر به استخدام افرادی با عملکرد کاری بالاتر شده باشد. نتایج سازمانی مطلوب شامل تعهد سازمانی بالاتر، عملکرد شغلی و رضایت شغلی و قصد کمتر برای ترک سازمان با تناسب بالای تجربه‌های کاری کارکنان مرتبط می‌باشد (اوه و همکاران، ۲۰۱۴؛ ۹۹).

تعداد و تنوع بندهای شرط گزارش حسابرسی: آزمون ویژگیهای شرکای حسابرسی به عنوان معیار تمایز/۴۱

تانگ و تانگ^{۷۸} (۲۰۱۲؛ ۵۳۴) دریافتند که تناسب شغلی افراد بر تصمیمات شغلی دانشجویان حسابداری (حتی بیشتر از هر نوع تناسب فرد-سازمان) تأثیر می‌گذارد. همچنین یک شکاف کلی (عدم تناسب) بین ویژگی‌های شخصیتی دانشجویان حسابداری و درک آن‌ها از حسابرس ایده‌آل وجود دارد و دانشجویان حسابداری با گرایش به تجربه بیشتر، تمایل دارند مشاغل حسابرسی را مطلوب‌تر ببینند (هولت و همکاران^{۷۹}، ۲۰۱۷؛ ۱). به عنوان مثال میزان تمایل برای مقابله با مشکلات جدید یا تمایل به یادگیری مهارت‌های جدید می‌تواند به موفقیت افراد در حرفه حسابرسی کمک نماید (چمبرز و امسی دونالد^{۸۰}، ۲۰۱۳؛ ۹). بنابراین، این موضوع، اهمیت پرداختن به استخدام کارکنان باکیفیت بالا که مناسب مشاغل حسابداری هستند را تبیین می‌نماید. از طرفی، جهت‌گیری‌های هدف به عنوان ویژگی‌های شخصیتی نسبتاً پایداری تلقی می‌شوند که توسط «نظریه‌های خود» در مورد ماهیت و توسعه ویژگی‌ها مانند هوش، شخصیت، توانایی‌ها و مهارت‌ها که افراد دارند تقویت می‌شود (جانسن و وانی پرن، ۲۰۰۴؛ ۳۶۸). طبق نتایج تحقیقات جهت‌گیری هدف^{۸۱}، که تناسب شغل و شاغل را از نظر مفهومی در زمینه‌های گزینش سازمانی بررسی می‌کنند، ممکن است افرادی که جهت‌گیری یادگیری^{۸۲} قوی‌تری دارند، عدم تناسب شغل و شاغل در کوتاه‌مدت را به عنوان فرصتی برای یادگیری و توسعه‌ی توانایی‌ها و شایستگی‌های خود دانسته (ویتاکر و لوی^{۸۳}، ۲۰۱۲؛ ۱۶۳) و عملکرد خود را به سطح عملکرد مطلوب ارتقاء دهند. همچنین حسابداران مدیریت با گرایش یادگیری به احتمال زیاد در فرایند تصمیم‌گیری مدیریت مشارکت می‌کنند (کوآد^{۸۴}، ۱۹۹۹؛ ۱۰۹) و جهت‌گیری یادگیری با عملکرد قضاوت حسابرسی نیز ارتباط مثبت دارد (محدسانوسی و همکاران^{۸۵}، ۲۰۱۸؛ ۱۲۳). بنابراین با توجه به مباحث متناقض ارائه‌شده در بالا، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر و بدون جهت تدوین می‌گردند:

۷. بین قدمت شرکای حسابرسی و تعداد بندهای شرط رابطه معناداری وجود دارد.
۸. بین قدمت شرکای حسابرسی و ماهیت بندهای شرط رابطه معناداری وجود دارد.
۹. بین قدمت شرکای حسابرسی و تعداد بندهای شرط تکراری و غیرتکراری رابطه معناداری وجود دارد.

سابقه اشتغال در سازمان حسابرسی

در چند دهه گذشته، فرهنگ سازمانی به دلیل نقش بالقوه‌ای که در بهبود چشم‌اندازهای آتی سازمان دارد، توجه بیشتری را در مدیریت معاصر به خود جلب کرده است (فیشر و ویلموت^{۸۶}، ۲۰۱۸؛ ۱، هاجیسون و همکاران^{۸۷}، ۲۰۱۹؛ ۱). فرهنگ سازمانی به عنوان کنترل‌کننده و جهت‌دهنده در شکل‌گیری نگرش‌ها و رفتارهای انسانی در سازمان مورد استفاده قرار می‌گیرد. همچنین انتظار می‌رود فرهنگ سازمانی از نظر دستیابی به چشم‌انداز و ماموریت و اهداف سازمان بر اعضای شخصی سازمان و همچنین بر سازمان تأثیر مثبت بگذارد (هارتل و همکاران،

۲۰۱۹؛ ۹). بنابراین، مطالعات قبلی رابطه مستقیمی بین فرهنگ سازمانی و عملکرد برقرار می‌کنند. فرهنگ سازمانی بر نگرش و رفتار کارکنان تأثیر می‌گذارد زیرا فرض ادبیات مربوط به این موضوع این است که فرهنگ سازمانی رابطه مستقیمی با عملکرد دارد (طاربا و همکاران^۸، ۲۰۱۹؛ ۹؛ هارتل و همکاران، ۲۰۱۹؛ ۱۱).

طبق نتایج پژوهش‌های انجام‌شده در ایران، فرهنگ سازمانی عامل مؤثری برای گزارش خطاکاری‌های سازمانی در حرفه حسابرسی (دریایی و همکاران، ۱۳۹۹)، اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت (عبدی پور و همکاران، ۱۳۹۹)، قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان (عبدی‌گلزار و بهاروند، ۱۳۹۷) و گرایش کارآفرینانه سازمان (مبینی-دهکردی و همکاران، ۱۳۹۱) می‌باشد. اما نتایج پژوهش مهدوی و هوشمند (۱۳۹۲؛ ۱)، نشان می‌دهد که ادراک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار آنان تأثیر نداشته و ادراک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمان و خصوصیات شخصیتی حسابرسان منجر به ارتقاء کیفیت حسابرسی از طریق رفتارهای غیر-معمول حسابرسان نمی‌شود. مهدوی و هوشمند (۱۳۹۲؛ ۱) دلیل نتیجه‌گیری خود را آموزش ندیدن حسابداران و حسابرسان در زمینه ایجاد فرهنگ اخلاقی می‌دانند. نتایج مزبور با نتایج پژوهش‌های خارجی مرتبط هم‌راستا نیست.

پرات و بیلوله^{۸۹} (۱۹۹۲؛ ۶۶۷) شواهدی فراهم کردند که ابعاد مختلف فرهنگ سازمانی بین موسسات حسابرسی با اندازه‌های مختلف، با تکنولوژی‌ها و رتبه‌های مختلف، متفاوت است. آلبرتی و همکاران^{۹۰} (۲۰۲۰؛ ۱) در مرور پیشینه فرهنگ سازمانی موسسات حسابرسی، به این جمع‌بندی رسیده‌اند که فرهنگ موسسه حسابرسی زمانی بیشتر به سمت کیفیت حسابرسی میل می‌کند که رهبری موسسه حسابرسی بر حرفه‌گرایی به جای تجاری‌گرایی تأکید کند، قضاوت‌های اخلاقی را ترویج دهد و یادگیری از طریق سیستم، ادغام متخصصان و تعاملات بین فردی بین حسابرسان را تسهیل کند.

از نیمه دوم سال ۱۳۸۰، جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان متولی حسابرسی مستقل در ایران رسمیت یافت و فعالیت خود را آغاز کرد. برخی از حسابرسانی که قبلاً در سازمان حسابرسی مشغول به کار بودند پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی از سازمان حسابرسی جدا شده و موسسه حسابرسی خصوصی خود را تاسیس کردند. سازمان حسابرسی به منظور حسن اجرای وظایف تخصصی خود دارای کمیته‌های فنی، آموزشی و انضباطی است. به عنوان مثال، مدیریت کنترل کیفیت بخش معاونت فنی، کیفیت حسابرسی‌های انجام‌شده توسط کادر حرفه‌ای ذی‌صلاح را طبق برنامه‌ای منظم، کنترل و رهنمودهای لازم جهت اصلاح و بهبود آن ارائه می‌دهد (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۵؛ ۱۱۹). همچنین مطابق فرانسس و یو (۲۰۰۹؛ ۱۵۲۳) و هارتل و همکاران (۲۰۱۹؛ ۱۰)، حسابداران انفرادی موسسات حسابرسی بزرگ به دانش جمعی، تجربه، پایگاه داده و سرمایه فکری بیشتری دسترسی دارند و مشمول آموزش‌های

تعداد و تنوع بندهای شرط گزارش حسابرسی: آزمون ویژگیهای شرکای حسابرسی به عنوان معیار تمایز/۴۳

شدیدتر، دقیقتر، برنامه‌های حسابرسی ساختاریافته و فرصت‌های اشتراک دانش هستند که منجر به توسعه دانش و مهارت‌های مرتبط با حسابرسی در آن‌ها می‌شود. بنابراین آن‌ها را قادر می‌سازد تا خدمات حسابرسی باکیفیت ارائه دهند.

اما فرهنگ سازمانی سلسه مراتبی که در سازمان حسابرسی حاکم است، از بعد تاثیر آن بر بهبود عملکرد حسابرسی دارای مزایا و معایبی است. از یک طرف، فرهنگ سازمانی سلسه مراتب، بیشترین تاکید را بر ثبات رویه و کنترل کارکنان دارد. به دلیل سیستم محور بودن و تمرکز زیاد، به عنوان یک فرهنگ قوی تلقی می‌شود (لی و همکاران، ۲۰۱۷؛ ۴) و رابطه معنی دار و مثبتی با عملکرد دارد (چان و همکاران^{۹۱}، ۲۰۰۴؛ ۲۰). از طرف دیگر، در سازمان‌هایی با فرهنگ سلسله مراتبی، به تنوع افکار و آزادی در رفتار اهمیت چندانی داده نمی‌شود. دنیلز و گرگوراس^{۹۲} (۲۰۱۴؛ ۱۲۰۲) استدلال می‌کنند که نابرابری در محیط‌های سلسله مراتبی بر اکثر فرایندهای سازمانی تأثیر می‌گذارد. کارکنان احساس می‌کنند که از استقلال لازم برای انجام کار خود برخوردار نیستند و تحت شرایط و قوانین وضع شده توسط مدیریت بالاتر، احساس محدودیت می‌کنند (ورزنیوسکی و داتون^{۹۳}، ۲۰۰۱؛ ۱۸۴) و نمی‌توانند اطلاعات مورد نیاز برای ارزیابی و قضاوت بهتر در رابطه با وظایف خود را بدست آورند (لی و همکاران، ۲۰۱۷؛ ۴).

حرفه حسابرسی نیز اینگونه است (ریچارد و همکاران، ۲۰۰۹؛ ۸۲۰؛ نجاتی، ۱۳۹۴؛ ۴۴). افزایش گرایش فرهنگ سازمانی حرفه حسابرسی به سمت اجتناب از عدم اطمینان خیلی زیاد و مردگرایی بالا نشان‌دهنده غیرمنعطف شدن فرهنگ این حرفه است (نجاتی، ۱۳۹۴؛ ۴۴، گبیرسون و همکاران^{۹۴}، ۲۰۰۹؛ ۱۲۸). بنی‌مهد و نجاتی (۱۳۹۵؛ ۱۱۹) شواهدی فراهم کردند که تعهد کاری حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی بیشتر از کارکنان حسابرسی شاغل در سازمان حسابرسی است. بنابراین می‌توان استدلال کرد که شرکای حسابرسی موسسات حسابرسی خصوصی که سابقه اشتغال در سازمان حسابرسی را دارند، ممکن است از فرهنگ سازمانی سازمان حسابرسی تاثیر پذیرفته باشند و این سابقه فرهنگ سازمانی متفاوت، بر عملکرد حسابرسی آن‌ها تاثیر متفاوتی گذاشته باشد. در ادامه فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر و بدون جهت تدوین می‌گردند:

۱۰. بین سابقه‌ی اشتغال در سازمان حسابرسی و تعداد بندهای شرط رابطه معناداری وجود دارد.

۱۱. بین سابقه‌ی اشتغال در سازمان حسابرسی و ماهیت بندهای شرط رابطه معناداری وجود دارد.

۱۲. بین سابقه‌ی اشتغال در سازمان حسابرسی و تعداد بندهای شرط تکراری و غیرتکراری رابطه معناداری وجود دارد.

۳- روش‌شناسی

داده‌ها از صورت‌های مالی حسابرسی‌شده شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران منتشره در سایت کدال و اطلاعات اعلام‌شده از سوی جامعه حسابداران رسمی به صورت دستی برای یک دوره زمانی ۹ ساله ۱۳۹۸-۱۳۹۰ جمع‌آوری شده است. ما شرکت‌های حسابرسی‌شده توسط سازمان حسابرسی و موسسه حسابرسی مفیدراهبر را از نمونه حذف کردیم که علت آن ماهیت دولتی یا شبه‌دولتی این حسابرسان و شکل متفاوت بازار حسابرسی آن‌ها در مقایسه با حسابرسان بخش خصوصی است.^{۹۵} علاوه بر این اطلاعات مدیران حسابرسی معتمد در فایل اطلاعات تفصیلی موسسات حسابرسی، به تفکیک هر مدیر در دسترس نیست، بنابراین صرفاً اطلاعات شرکای مسئول حسابرسی لحاظ شده است. همچنین مشاهدات با گزارش‌های مقبول حسابرسی را حذف کردیم، چرا که متغیرهای وابسته پژوهش حاضر برای مشاهدات با گزارش‌های حسابرسی مشروط قابل اعمال است. نمونه پژوهش شامل ۱۶۲ شرکت (۷۲۳ شرکت-سال) می‌باشد که نحوه انتخاب آن‌ها در جدول (۱) آورده شده است.

جدول ۱. فرآیند گردآوری داده‌ها

تعداد مشاهدات	فرآیند گردآوری داده‌ها
۳۴۲۱	تعداد کل مشاهدات
(۱۵۳۷)	کسر می‌شود: مشاهداتی که گزارش حسابرسی مقبول دریافت کرده‌اند
۱۸۸۴	مشاهدات در دسترس با گزارش‌های حسابرسی مشروط
(۵۲۱)	کسر می‌شود: شرکت‌های حسابرسی‌شده توسط سازمان حسابرسی و موسسه حسابرسی مفید راهبر
(۳۱۰)	کسر می‌شود: مشاهداتی که اطلاعات حسابرسی آن‌ها در فایل داده‌های تفصیلی شرکا و موسسات حسابرسی ارائه‌شده توسط جامعه حسابداران رسمی ایران در دسترس نیست
(۹۶)	کسر می‌شود: مشاهداتی که در دوره پژوهش از بورس خارج شده‌اند یا تغییر سال مالی داده‌اند
(۲۳۴)	کسر می‌شود: مشاهدات مربوط به صنعت مالی
۷۲۳	تعداد مشاهدات در دسترس برای آزمون فرضیه‌های پژوهش

مدل‌ها

به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش مدل رگرسیونی ۱، براساس پژوهش‌های پیشین مانند چان و همکاران^{۹۶} (۲۰۰۶؛ ۳۲) و محمدرضایی و همکاران (۲۰۱۸؛ ۲۹۹)، به شرح زیر تدوین شده است.

$$AQPNum_{it}, AQPType_{it} \text{ or } AQPRepit_{it} = \beta_0 + \beta_1 AudPExper_{it} + \beta_2 AudPExperMulti_{it} + \beta_3 AudP80_{it} + \beta_4 AudPBack_{it} + \beta_5 FirstRankAud_{it} + \beta_6 AudChg_{it} + \beta_7 PartChg_{it} + \beta_8 AudMerg_{it} + \beta_9 Size_{it} + \beta_{10} Lev_{it} + \beta_{11} Loss_{it} + \beta_{12} TAcc_{it} + \beta_{13} Subs_{it} + \beta_{14} FYEnd_{it} + \beta_{15} Age_{it} + \beta_{16} MBV_{it} + \beta_{17} Liq_{it} + \beta_{18} ConOwn_{it} + \beta_{19} NStOwn_{it} + \sum \beta_j IndustryDum + \sum \beta_k YearDum + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

متغیرهای وابسته

AQPNum: تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی.

تعداد و تنوع بندهای شرط گزارش حسابرسی: آزمون ویژگیهای شرکای حسابرسی به عنوان معیار تمایز/۴۵

AQPTYPE: مطابق پژوهش محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۶)، انواع بندهای شرط تک به تک آزمون خواهند شد (بندهایی که تعداد مشاهدات آنها به اندازه کافی باشد). این بندها بدین شرح هستند:

TNRecExpParghp: مجموع تعداد بندهای مربوط به عدم شناسایی هزینه‌ها شامل بندهای ذخیره مالیات، ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول، ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها و سرمایه‌گذاری‌ها، ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا و عدم شناسایی سایر هزینه‌ها.

ConfLetParghp: بند تأییدیه حسابرسی، عبارت است از متغیر مجازی برابر یک اگر گزارش حسابرس شامل بند مشروط عدم دریافت یا مطابقت تأییدیه‌های حسابرسی باشد و در غیر اینصورت صفر.

CGSoldParghp: بند محاسبه نادرست بهای تمام‌شده، عبارت است از متغیر مجازی برابر یک اگر گزارش حسابرس شامل بند مشروط محاسبه نادرست بهای تمام‌شده باشد و در غیر اینصورت صفر.

ConLiabParghp: بند بدهی‌های احتمالی، عبارت است از متغیر ساختگی برابر یک اگر گزارش حسابرس شامل بند بدهی‌های احتمالی باشد و در غیر اینصورت صفر.

BugClasParghp: بند اشکال در طبقه‌بندی ارقام صورت‌های مالی، عبارت است از متغیر ساختگی برابر یک اگر گزارش حسابرس شامل بند اشکال در طبقه‌بندی ارقام صورت‌های مالی باشد و در غیر اینصورت صفر.

SubsidParghp: بند عدم رعایت استانداردهای ۱۸، ۱۹، ۲۰ حسابداری ایران (شامل عدم تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، گزارشگری مالی تلفیقی و روش ارزش ویژه درباره سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته)، عبارت است از متغیر ساختگی برابر یک اگر گزارش حسابرس شامل عدم رعایت این استانداردها باشد و در غیر اینصورت صفر.

AQPRepit: مطابق پژوهش نجفی قادیکلانی (۱۳۹۶) به دو شکل تعریف شده است:
AQPNRepitont: متغیر ساختگی برابر یک اگر حسابرس بند غیر تکراری در گزارش خود درج کرده باشد و صفر در غیر اینصورت.

AQPRepition: متغیر ساختگی برابر یک اگر حسابرس بند تکراری در گزارش خود درج کرده باشد و صفر در غیر اینصورت.

متغیرهای مستقل

AudPExper: لگاریتم طبیعی تعداد سال‌های تجربه کاری شرکای حسابرسی (نونهال‌نهر و اکبرپور، ۱۳۹۸؛ ۹).

AudPEXperMulti: متغیر ساختگی مساوی یک اگر شریک موسسه حسابرسی هم تجربه حسابرسی و اجرا (حسابداری) را دارد و صفر در غیر اینصورت (رضائی علی‌آبادی، ۱۳۹۵؛ ۷۶).

AudP80: متغیر ساختگی مساوی یک اگر کد مندرج در کارت عضویت شریک موسسه حسابرسی در جامعه حسابداران رسمی با عدد ۸۰ شروع شده باشد و در غیر اینصورت صفر (رضائی علی‌آبادی، ۱۳۹۵؛ ۷۶).

AudPBackg: متغیر ساختگی مساوی یک اگر شریک حسابرسی قبلاً سابقه کار در سازمان حسابرسی را داشته و صفر در غیر اینصورت (رضائی علی‌آبادی، ۱۳۹۵؛ ۷۶).

متغیرهای کنترلی

FirstRankAud: موسسه حسابرسی معتمد طبقه اول، اگر حسابرس متعلق به طبقه اول موسسات معتمد بورس باشد ۱ در غیر اینصورت (برای موسسات حسابرسی سایر طبقات) صفر (محمدرضائی و همکاران، ۲۰۱۸؛ ۲۹۹).

Audchg: تغییر حسابرس، اگر حسابرس تغییر کرده باشد ۱ در غیر اینصورت صفر (چو و همکاران^{۹۷}، ۲۰۲۰؛ ۶).

Partchg: تغییر شریک مسئول حسابرسی، اگر شریک مسئول حسابرسی تغییر کرده باشد ۱ در غیر اینصورت صفر (شارما و همکاران^{۹۸}، ۲۰۱۷؛ ۱۳۶).

AudMerg: ادغام موسسات حسابرسی، اگر موسسه حسابرسی ناشی از ادغام باشد ۱ در غیر این صورت صفر (دینگ و جیا^{۹۹}، ۲۰۱۲؛ ۷۶).

Busy: فصل پرمشغله حسابرسی، اگر سال مالی صاحب‌کار منتهی به ۲۹ اسفند ماه باشد ۱ در غیر اینصورت صفر (نجفی قادیکلانی، ۱۳۹۶؛ ۷۳).

Size: اندازه شرکت، لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های یک شرکت (چو و همکاران، ۲۰۲۰؛ ۶).

Lev: اهرم مالی، کل بدهی‌ها تقسیم بر جمع ارزش دفتری دارایی‌ها (چو و همکاران، ۲۰۲۰؛ ۶).

Liq: نسبت نقدینگی، کل دارایی‌های جاری به کل دارایی‌ها (چو و همکاران، ۲۰۲۰؛ ۶).
Loss: زیان‌ده بودن صاحب‌کار، متغیر ساختگی مساوی یک اگر صاحب‌کار زیان گزارش کرده باشد، در غیر اینصورت صفر (چو و همکاران، ۲۰۲۰؛ ۶).

TAcc: کل اقلام تعهدی، سود عملیاتی منهای جریان وجوه نقد عملیاتی (کوتاری و همکاران^{۱۰۰}، ۲۰۰۵؛ ۱۸۷).

Subs: شرکت (های) فرعی، اگر شرکت دارای یک شرکت و یا شرکت‌های تابعه است ۱ و در غیر اینصورت صفر (نجفی قادیکلانی، ۱۳۹۶؛ ۷۳).

تعداد و تنوع بندهای شرط گزارش حسابرسی: آزمون ویژگیهای شرکای حسابرسی به عنوان معیار تمایز/۴۷

Age: عمر شرکت، لگاریتم طبیعی سن شرکت (تعداد سال‌ها از بدو تأسیس) (نجفی قادیکلانی، ۱۳۹۶؛ ۷۳).

MTB: ارزش بازار به ارزش دفتری (چو و همکاران، ۲۰۲۰؛ ۶).

Conown: تمرکز مالکیت، درصدی از سهام شرکت که متعلق به بزرگ‌ترین سهامدار شرکت است (نجفی قادیکلانی، ۱۳۹۶؛ ۷۳).

NStown: مالکیت خصوصی، اگر بیش از ۵۰ درصد از سهام شرکت متعلق به سهامداران بخش خصوصی است ۱، در غیر اینصورت صفر (نجفی قادیکلانی، ۱۳۹۶؛ ۷۳).

YearDum: متغیرهای ساختگی مربوط به زمان (سال) (چو و همکاران، ۲۰۲۰؛ ۶).

IndustryDum: متغیرهای ساختگی مربوط به نوع صنعت (چو و همکاران، ۲۰۲۰؛ ۶).

بسیاری از مطالعات یک متغیر ساختگی از حسابرسان بزرگ بین‌المللی (BIG4) در مقابل حسابرسان بین‌المللی غیربزرگ (non-Big4) را برای بررسی تأثیر حسابرسان با کیفیت متمایز اعمال می‌کنند (چن و همکاران^{۱۰۱}، ۲۰۰۷؛ ۱۰؛ پیل و روبرت^{۱۰۲}، ۲۰۰۳؛ ۲۱۶). از آنجا که فعالیت موسسات حسابرسی بین‌المللی در ایران بعد از انقلاب اسلامی ممنوع شده است، تنها معیار در دسترس برای تمایز حسابرسان، رتبه‌بندی منتشرشده توسط سازمان بورس اوراق بهادار است. از این رو، متغیر FirstRankAud به عنوان یک متغیر ساختگی در مدل کنترل می‌شود (محمدرضائی و همکاران، ۲۰۱۸؛ ۲۹۹). مطابق با چان و همکاران (۲۰۰۶؛ ۳۴) و کری و سیمنت^{۱۰۳} (۲۰۰۶؛ ۱۲۰)، پیش‌بینی می‌شود تغییر حسابرسان (AudChg) و تغییر شریک حسابرسی (PartChg) بر نوع اظهارنظر حسابرسان، اثرگذار باشند. همچنین اندازه صاحبکار (Size) و اهرم مالی (Lev) را برای کنترل اندازه مشتری و ریسک مالی در نظر می‌گیریم؛ زیرا امکان صدور اظهارنظر تعدیل‌شده برای شرکت‌هایی با نسبت اهرم بیشتر (کمتر)، بالاتر (پایین تر) است (حبیب^{۱۰۴}، ۲۰۱۳؛ ۲۰۴). عملکرد مالی منفی (Loss) صاحبکاران به احتمال زیاد منجر به خطای نوع دوم و تعدیل نظرات حسابرسی می‌شود (چان و همکاران، ۲۰۰۶؛ ۳۴). فرنسیس و کریشنان^{۱۰۵} (۱۹۹۹؛ ۱۳۵) شواهدی فراهم کردند که با افزایش اقلام تعهدی (Tacc)، احتمال صدور گزارش حسابرسی مقبول، کاهش می‌یابد. علاوه بر این، مطابق حبیب (۲۰۱۳؛ ۲۰۵) متغیرهای مرتبط با ارزش بازار و بازدهی بازار صاحبکاران، بر اظهارنظر حسابرسان، اثرگذار هستند. همچنین، شرکت‌های زیرمجموعه (Subs) و پایان سال مالی (FYEnd) را برای کنترل پیچیدگی مشتری و مشغله حسابرسان در نظر می‌گیریم، با افزایش پیچیدگی صاحبکار احتمال صدور گزارش غیرمقبول افزایش می‌یابد (محمدرضائی و همکاران، ۲۰۱۸؛ ۲۹۹). تمرکز مالکیت (ConOwn) برای کنترل تأثیر ساختار مالکیت بر نظرات حسابرسی استفاده می‌شود. ساختار مالکیت پراکنده احتمال خطر حسابرسی را افزایش می‌دهد زیرا تعداد زیادی از سرمایه‌گذاران به صورت‌های مالی حسابرسی شده تکیه می‌کنند (حبیب و بویان^{۱۰۶}، ۲۰۱۱؛ ۳۷). در ایران،

مدیران-مالکان شرکت‌های غیردولتی فشار زیادی از بابت دریافت گزارش حسابرسی مقبول متحمل نمی‌شوند. از این رو، Non-Stown در مدل (۱) گنجانده شده است و پیش‌بینی می‌شود که با نوع اظهارنظر حسابرس (غیرمقبول) رابطه مثبتی داشته باشد (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۸؛ ۲۹۹).

۴- یافته‌ها

آماره‌های توصیفی

جدول تعداد بندهای شرط بر حسب انواع آن و به صورت سال به سال در جدول ۲ گزارش شده است. تعداد بندهای شرط حسابرسی ۲۳۷۶ مورد هست. از این تعداد بند شرط، ۱۱۷۸ بند مربوط به بند عدم شناسایی انواع هزینه‌ها، ۳۳۱ بند شرط مربوط به عدم دریافت تأییدیه و ۱۹۳ بند مربوط به محاسبه نادرست بهای تمام شده است. چنین شواهد توصیفی با یافته‌های توصیفی محمدرضایی و همکاران (۲۰۱۶) و نجفی قادیکلای (۱۳۹۶)، مطابقت دارد.

جدول ۲: آمار توصیفی بندهای گزارش حسابرس

نوع	۱۳۹۸	۱۳۹۷	۱۳۹۶	۱۳۹۵	۱۳۹۴	۱۳۹۳	۱۳۹۲	۱۳۹۱	۱۳۹۰	تعداد بندها سال
AQPNuM	۲۳۷۶(۱۰۰)	۱۶۹(۷/۱)	۲۵۸(۱۰/۹)	۲۴۶(۱۰/۴)	۲۶۲(۱۱)	۲۹۳(۱۲/۳)	۲۸۸(۱۲/۱)	۲۹۴(۱۲/۴)	۲۲۴(۱۲/۶)	تعداد بندهای گزارش حسابرسی
TVRecExpP	۱۱۷۸(۱۰۰)	۷۹(۶/۷)	۱۱۷(۹/۹)	۱۱۷(۹/۹)	۱۳۳(۱۰/۴)	۱۶۱(۱۳/۷)	۱۴۶(۱۲/۴)	۱۵۳(۱۳)	۱۶۱(۱۲/۷)	عدم شناسایی هزینه‌ها
ConfLet	۳۳۱(۱۰۰)	۲۳(۶/۹)	۲۹(۸/۸)	۲۹(۸/۸)	۳۳(۱۰)	۳۱(۹/۴)	۴۴(۱۳/۳)	۵۰(۱۵/۱)	۵۲(۱۵/۷)	بند تأییدیه حسابرس
CGSold	۱۹۳(۱۰۰)	۱۳(۶/۷)	۲۰(۱۰/۴)	۱۸(۹/۳)	۲۱(۱۰/۹)	۲۵(۱۳)	۲۱(۱۰/۹)	۲۴(۱۲/۴)	۳۱(۱۶/۱)	بند محاسبه نادرست بهای تمام شده
ConLiab	۱۳۲(۱۰۰)	۱۹(۱۴/۳)	۲۵(۱۸/۸)	۱۷(۱۲/۸)	۱۳(۹/۸)	۱۱(۸/۳)	۸(۶)	۷(۵/۳)	۱۳(۹/۸)	بند بندهای احتمالی
BugClas	۱۵۵(۱۰۰)	۷(۴/۵)	۱۴(۹)	۱۶(۱۰/۳)	۲۳(۱۴/۸)	۱۹(۱۲/۳)	۲۱(۱۲/۵)	۲۵(۱۶/۱)	۲۶(۱۶/۸)	بند اشکال در طبقه‌بندی ارقام صورت‌های مالی
Subsid	۱۶۶(۱۰۰)	۱۲(۷/۲)	۲۱(۱۲/۷)	۲۱(۱۲/۷)	۱۴(۸/۴)	۱۸(۱۰/۸)	۲۴(۱۴/۵)	۲۰(۱۲)	۲۰(۱۲)	بند عدم رعایت استانداردها
Other	۲۲۰(۱۰۰)	۱۶(۷/۴)	۳۲(۱۶/۶)	۲۸(۱۲/۷)	۳۵(۱۵/۹)	۲۸(۱۲/۷)	۲۴(۱۰/۹)	۱۵(۶/۸)	۲۱(۹/۵)	سایر بندهای شرط گزارش حسابرسی

آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش به صورت خلاصه در جدول ۳، مورد بررسی قرار می‌گیرد. قسمت (الف)، آماره‌های توصیفی مربوط به متغیرهای پیوسته و قسمت (ب)، این آماره‌ها را برای متغیرهای گسسته پژوهش نشان می‌دهد. میانگین تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی عبارت است از ۳،۲۸۶ بند شرط برای هر گزارش مشروط که نشان از مشروط شدن گزارش‌های با تعدد بندهاست و با آماره‌های توصیفی نجفی قادیکلای (۱۳۹۶)، مطابقت دارد. سایر آماره‌های توصیفی پیوسته مطابق با پژوهش‌های داخلی است به طور مثال نسبت اهرم مالی ۶۶ درصد هست که با پژوهش ایمنی و دریایی (۱۳۹۹؛ ۵۰۴) مطابقت دارد. همچنین میانگین درصد تغییرات در فروش برابر با ۲۲/۷ درصد است. بنابراین با توجه به حاکم بودن شرایط تورمی در ایران، رشد فروش عمدتاً ناشی از تورم و افزایش قیمت‌ها بوده و نمی‌توان آن را به افزایش تولید ارتباط داد.

تعداد و تنوع بندهای شرط گزارش حسابرسی: آزمون ویژگیهای شرکای حسابرسی به عنوان معیار تمایز/۴۹

جدول ۳: آمار توصیفی تمامی متغیرهای پژوهش (تعداد مشاهدات: ۷۲۳)

الف) متغیرهای پیوسته						
متغیر	نماد	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی	AQPNum	۳/۲۸۶	۳	۱۴	۱	۲/۲۶۹
تجربه شرکای حسابرسی	LnAudExper	۳/۲۷۲	۳/۳۳۲	۳/۷۳۸	۲/۵۶۵	-/۳۵۴
اندازه شرکت	Size	۱۲/۰۶۳	۱۲/۰۲۲	۱۳/۴۸۴	۱۱/۱۰۵	-/۶۲۲
اهرم مالی	Lev	۰/۶۵۹	۰/۶۳۵	۱/۲۴۷	۰/۲۳۷	-/۲۵۸
نسبت نقدینگی	Liq	۰/۶۲۳	۰/۶۴۰	۰/۹۱۷	۰/۲۴۹	-/۲۰۵
اقدام تعهدی کل	TACC	۰/۰۰۳	۰/۰۰۰	۰/۲۰۸	-/۲۱۱	-/۱۰۶
عمر شرکت	Age	۳/۱۹۵	۳/۴۶۶	۴/۰۲۵	۱/۴۴۷	-/۸۲۵
ارزش بازار به ارزش دفتری	MTB	۱/۷۲۱	۱/۱۴۵	۶/۶۴۲	۰/۱۱۹	۱/۶۹۹
تمرکز مالکیت	ConOwn	۰/۴۸۴	۰/۵۰۰	۰/۸۸۰	۰/۰۸۰	-/۲۲۶
درصد تغییرات در فروش	SaleGrowth	۰/۲۲۷	۰/۱۳۸	۱/۲۱۱	-/۴۴۹	-/۴۲۱
نسبت فروش به دارائی‌ها	ATurn	۰/۸۳۱	۰/۷۲۵	۲/۰۳۷	۰/۱۴۶	-/۵۰۴
ب) متغیرهای گسسته						
متغیر	نماد	فراوانی یک	صفر	درصد فراوانی یک	صفر	
بند تأییدیه حسابرسی	CONFLET	۳۳۱	۳۹۲	۴۵/۷۸	۵۴/۲۲	
بند محاسبه نادرست بهای تمام‌شده	CGSOLD	۱۹۳	۵۳۰	۲۶/۶۹	۷۳/۳۱	
بند بدهی‌های احتمالی	CONLIAB	۱۳۳	۵۹۰	۱۸/۴	۸۱/۶	
بند اشکال در طبقه‌بندی ارقام صورت‌های مالی	BUGCLAS	۱۵۵	۵۶۸	۲۱/۴۴	۷۸/۵۶	
بند عدم رعایت استانداردها	SUBSID	۱۶۶	۵۵۷	۲۲/۹۶	۷۷/۰۴	
بند تکراری حسابرسی	AQPREPITION	۶۶۰	۶۳	۹۱/۲۹	۸/۷۱	
بند غیر تکراری حسابرسی	AQPNREPITIO	۳۵۱	۳۷۲	۴۸/۵۵	۵۱/۴۵	
تجربه متنوع شرکاء	AudPExperMulti	۲۲۱	۵۰۲	۳۰/۵۷	۶۹/۴۳	
قدمت شرکای حسابرسی	Audp80	۴۰۴	۳۱۸	۵۵/۹۶	۴۴/۰۴	
سابقه اشتغال در سازمان حسابرسی	AudPBackg	۳۰۲	۴۲۱	۴۱/۷۷	۵۸/۲۳	
رتبه موسسه حسابرسی	FirstRankAud	۴۱۵	۳۰۸	۵۷/۴	۴۲/۶	
تغییر حسابرسی	AudChg	۲۲۶	۴۹۷	۳۱/۲۶	۶۸/۷۴	
تغییر شریک مسئول حسابرسی	PartChg	۱۳۰	۵۹۳	۱۷/۹۸	۸۲/۰۲	
ادغام موسسات حسابرسی	AudMerg	۷۶	۶۴۷	۱۰/۵۱	۸۹/۴۹	
فضل پر مشغله حسابرسی	BUSY	۵۷۳	۱۵۰	۷۹/۲۵	۲۰/۷۵	
زیان	Loss	۱۵۹	۵۶۴	۲۱/۹۹	۷۸/۰۱	
شرکت (های) فرعی	Sub	۳۴۵	۳۷۸	۴۷/۷۲	۵۲/۲۸	
مالکیت خصوصی	Nstown	۴۰۷	۳۱۶	۵۶/۲۹	۴۳/۷۱	

آماره‌های سایر متغیرهای گسسته به جز بندهای شرط که در جدول ۲ به آن‌ها پرداخته شده است، با آماره‌های توصیفی پژوهش‌های پیشین داخلی مطابقت دارد. به طور مثال مطابق ایمنی و دریایی (۱۳۹۹؛ ۵۰۴) مشاهدات با تغییر حسابرسی، ۳۵ درصد است.

نتایج گزارش شده ماتریس همبستگی نشان می‌دهد بین هیچ یک از متغیرهای پژوهش همبستگی بالایی وجود ندارد. بالاترین همبستگی بین اهرم مالی و ارزش بازار به دفتری و برابر با ۳۹- درصد است. همچنین شدت هم‌خطی چندگانه توسط بزرگی مقدار عامل تورم واریانس (VIF) تحلیل شده است. نتایج نشان می‌دهد میزان تورم واریانس متغیرهای مستقل و کنترلی در تمامی الگوهای پژوهش کمتر از ۱۰ می‌باشد و مساله‌ای از بابت هم‌خطی وجود ندارد. جدول ۴، ماتریس همبستگی متغیرهای مستقل پژوهش (چهار ویژگی شرکای موسسات حسابرسی) را

نشان می‌دهد. با توجه به این که همبستگی بین چهار ویژگی شرکای حسابرسی، از سطح آستانه‌ای بالاتر نیست، بنابراین در این پژوهش، هر چهار ویژگی به طور همزمان در یک مدل رگرسیونی، آزمون خواهند شد.

جدول ۴: آزمون همبستگی بین متغیرهای مستقل پژوهش

متغیر	نماد	سال‌های تجربه شرکا	تجربه متنوع شرکاء	قدمت شرکای حسابرسی	سابقه‌ی اشتغال در سازمان حسابرسی
تجربه شرکای حسابرسی	AudExper	۱/۰۰			
تجربه متنوع شرکاء	AudPEXperMulti	-۰/۰۵	۱/۰۰		
قدمت شرکای حسابرسی	Audp80	-۰/۵۹*	-۰/۲۰*	۱/۰۰	
سابقه‌ی اشتغال در سازمان حسابرسی	AudPBackg	-۰/۲۲*	-۰/۰۴	-۰/۲۶*	۱/۰۰

نتایج آزمون فرضیه‌ها

آزمون فرضیه‌های تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی

در راستای بررسی فرضیه‌های اول، چهارم، هفتم و دهم از نتایج جدول ۵، استفاده می‌شود. نتایج بیانگر آن است که بین سابقه‌ی اشتغال در سازمان حسابرسی و تعداد بندهای شرط رابطه منفی و معناداری وجود دارد. به بیان دیگر سابقه‌ی اشتغال شرکای موسسات حسابرسی خصوصی در سازمان حسابرسی، تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی کاهش یافته است. اما سال‌های تجربه شرکا، تجربه متنوع شرکاء و قدمت شرکای حسابرسی، رابطه معناداری با تعداد بندهای شرط ندارند. به عبارت دیگر، به جز فرضیه دهم، فرضیه‌های اول، چهارم و هفتم، توسط نتایج پژوهش پشتیبانی نمی‌شوند. با بررسی متغیرهای کنترلی پژوهش نیز مشاهده می‌شود که اصلی‌ترین عوامل اثرگذار بر تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی، عبارتند از زیان، اهرم مالی، عمر شرکت و شرکت(های) فرعی که افزایش آن‌ها منجر به افزایش تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی می‌شود و ارزش بازار به ارزش دفتری که افزایش آن منجر به کاهش تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی می‌شود.

جدول ۵: نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش (متغیر وابسته: تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی)

متغیر	نماد	ضریب	اماره t
تجربه شرکای حسابرسی	AudExper	-۰/۱۴	-۰/۴۸
تجربه متنوع شرکاء	AudPEXperMulti	-۰/۰۱	-۰/۰۵
قدمت شرکای حسابرسی	Audp80	-۰/۰۹	-۰/۴۲
سابقه‌ی اشتغال در سازمان حسابرسی	AudPBackg	-۰/۳۷**	-۲/۲
رتبه موسسه حسابرسی	FirstRankAud	-۰/۲۵	۱/۴۹
تغییر حسابرسی	AudChg	-۰/۰۹	-۰/۵۲
تغییر شریک مسئول حسابرسی	PartChg	-۰/۲۶	۱/۲۱
ادغام موسسات حسابرسی	AudMerg	-۰/۲۳	-۰/۸۶
فصل پر مشغله حسابرسی	Busy	-۰/۱۵	-۰/۶۲
زیان	Loss	۱/۱۹**	۴/۵
اندازه شرکت	Size	-۰/۱۱	-۰/۶۴
اهرم مالی	Lev	۲/۰۴**	۴/۶۷
نسبت نقدینگی	Liq	-۰/۶۱	-۱/۳۸
کل اقلام تعهدی	TACC	-۰/۹۴	۱/۲۳
عمر شرکت	Age	-۰/۸۴**	۴/۲

تعداد و تنوع بندهای شرط گزارش حسابرسی: آزمون ویژگیهای شرکای حسابرسی به عنوان معیار تمایز/۵۱

۲/۳۷	۰۰/۱۲**	MTB	ارزش بازار به ارزش دفتری
۵/۸۱	۱/۰۱**	Sub	شرکت (های) فرعی
۰۰/۷۹	۰۰/۲۸	ConOwn	تمرکز مالکیت
۱/۷۲	۰/۳۱*	Nstown	مالکیت خصوصی
۰۰/۳۶	۰۰/۷۹	C	ضریب ثابت
کنترل شد		Year, Industry	سال و صنعت
۵/۹۶			آماره F
۰/۰۰۰			احتمال آماره F
۰/۳۰۴			ضریب تعیین
۷۲۱			تعداد مشاهدات

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

آزمون فرضیه‌های انواع بندهای شرط گزارش حسابرسی

در راستای بررسی فرضیه‌های دوم، پنجم، هشتم و یازدهم پژوهش، از نتایج جدول ۶ و ۷، استفاده می‌شود. در همین راستا با توجه به اینکه انواع بند شرط بر اساس هفت ماهیت مختلف بررسی شده است، بنابراین در این بخش به نتایج هر نوع بند به صورت جداگانه پرداخته می‌شود.

آزمون بند عدم شناسایی هزینه‌ها

نتایج مربوط به آزمون نقش ویژگی‌های شرکای حسابرسی بر تعداد بندهای عدم شناسایی هزینه‌ها، در جدول ۶، ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد هیچ یک از ضرایب سال‌های تجربه شرکا، تجربه متنوع شرکاء، قدمت شرکای حسابرسی و سابقه‌ی اشتغال در سازمان حسابرسی بر بند عدم شناسایی هزینه‌ها، معنادار نیست. بنابراین در حالت کلی فرضیه‌های دوم، پنجم، هشتم و یازدهم در این حالت رد می‌شود. در مورد متغیرهای کنترلی پژوهش، زیان، اهرم مالی، عمر شرکت و شرکت (های) فرعی، عوامل موثر بر بند عدم شناسایی هزینه‌ها می‌باشند.

آزمون بند تأییدیه حسابرسی

نتایج مربوط به آزمون نقش ویژگی‌های شرکای حسابرسی بر بند تأییدیه حسابرسی، در جدول ۶، ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد که افزایش سال‌های تجربه شرکا، منجر به افزایش احتمال صدور بند تأییدیه حسابرسی می‌شود. بنابراین به جز فرضیه دوم، فرضیه‌های پنجم، هشتم و یازدهم در این حالت تأیید نمی‌شوند.

آزمون بند محاسبه نادرست بهای تمام‌شده

نتایج مربوط به آزمون نقش ویژگی‌های شرکای حسابرسی بر بند محاسبه نادرست بهای تمام‌شده، در جدول ۶، ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد هیچ یک از چهار ویژگی شرکای حسابرسی (سال‌های تجربه شرکا، تجربه متنوع شرکاء، قدمت شرکای حسابرسی و سابقه‌ی اشتغال در سازمان حسابرسی) رابطه معناداری با بند محاسبه نادرست بهای تمام‌شده ندارند. بنابراین فرضیه‌های پژوهش در این حالت تأیید نمی‌شود.

آزمون بند بدهی‌های احتمالی

با بررسی مدل‌های مربوط به بند بدهی‌های احتمالی در جدول ۶، هیچ یک از ویژگی‌های شرکای حسابرسی (سال‌های تجربه شرکا، تجربه متنوع شرکاء، قدمت شرکای حسابرسی و سابقه‌ی اشتغال در سازمان حسابرسی)، رابطه معناداری با بند بدهی‌های احتمالی، ندارد. بنابراین فرضیه‌های دوم، پنجم، هشتم و یازدهم پژوهش در این حالت تایید نمی‌شود.

جدول ۶: نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش (متغیر وابسته: ماهیت بندهای شرط گزارش حسابرسی)

متغیر	بند عدم شناسایی		بند تاییدیه حسابرسی		بند محاسبه نادرست بهای تمام شده		بند بدهی‌های احتمالی	
	ضریب	آماره F	ضریب	آماره Z	ضریب	آماره Z	ضریب	آماره Z
تجربه شرکای حسابرسی	-۰/۰۰	-۰/۰۰۱	-۰/۹۵**	۲/۶۶	-۰/۱۶	-۰/۴	-۰/۶۳	-۱/۳۶
تجربه متنوع شرکاء	-۰/۰۳	-۰/۲۲	۰/۱۰	-۰/۴۹	-۰/۳۴	-۱/۲۴	-۰/۴۳	-۱/۶۱
قدمت شرکای حسابرسی	-۰/۰۰	-۰/۰۲	-۰/۳۸	-۱/۴۷	-۰/۰۵	-۰/۱۷	-۰/۰۵	-۰/۱۳
سابقه‌ی اشتغال در سازمان حسابرسی	-۰/۰۳	-۰/۳۲	-۰/۲۱	-۱/۱۳	-۰/۲۶	-۱/۵۴	-۰/۲۳	-۰/۸۸
رتبه مؤسسه حسابرسی	-۰/۰۹	-۰/۸۸	-۰/۱۴	-۰/۶۹	-۰/۰۶	-۰/۲۴	-۰/۲۵	-۰/۹۲
تغییر حسابرسی	-۰/۰۱	-۰/۰۸	-۰/۲۰	-۱/۰۲	-۰/۰۵	-۰/۱۸	-۰/۱۴	-۰/۵۳
تغییر شریک مسئول حسابرسی	-۰/۱۶	۱/۳۷	-۰/۲۲	-۰/۹۸	-۰/۱۹	-۰/۷۱	-۰/۳۰	۱/۰۱
ادغام موسسات حسابرسی	-۰/۰۰	-۰/۰۱	-۰/۲۳	-۰/۷۴	-۰/۳۶	-۰/۹۵	-۰/۸۹**	-۲/۲۹
فصل پرمشغله حسابرسی	-۰/۰۷	-۰/۴۶	-۰/۱۱	-۰/۴	-۰/۰۴	-۰/۱۴	-۰/۲۸	-۰/۷۹
زبان	-۰/۴۷**	۳/۱۳	-۰/۸۶**	۳/۱۹	-۰/۶۷**	۲/۳	-۰/۳۷	۱/۰۸
اندازه شرکت	-۰/۰۲	-۰/۱۸	-۰/۰۰	-۰/۰۱	-۱/۰۵**	-۴/۴۲	-۰/۳۳	۱/۳۶
اهرم مالی	-۰/۸۴**	۳/۵۵	-۰/۸۷**	۲/۱۴	-۰/۲۹	-۰/۵۸	۱/۵۳**	۲/۴۷
نسبت نقدینگی	-۰/۲۶	-۰/۹۹	۱/۳۷**	۲/۶۵	-۰/۲۳	-۰/۳۸	-۰/۰۸	-۰/۱۲
کل اقلام تعهدی	-۰/۱۵	-۰/۳۱	-۰/۰۳	-۰/۰۴	-۰/۹۴	-۰/۸۴	-۰/۲۹	-۰/۲۱
عمر شرکت	-۰/۲۵**	۲/۲۹	-۰/۵۸**	۲/۵۷	-۰/۹۸**	۲/۹۱	-۰/۰۲	-۰/۰۷
ارزش بازار به ارزش دفتری	-۰/۰۵	-۱/۵۵	-۰/۱۶**	-۲/۲۹	-۰/۱۶**	-۲/۰۶	-۰/۰۳	-۰/۳۸
شرکت (های) فرعی	-۰/۴۳**	۴/۴	-۰/۴۸**	۲/۴۷	-۰/۲۷	۱/۱۷	-۰/۴۰*	۱/۶۷
تمرکز مالکیت	-۰/۰۸	-۰/۳۶	-۱/۱۲**	-۲/۷	-۰/۳۵	-۰/۶۶	۱/۰۶**	۲/۰۰
مالکیت خصوصی	-۰/۰۱	-۰/۰۵	-۰/۱۶	-۰/۷۷	-۰/۰۰	-۰/۰۱	-۰/۰۲	-۰/۰۷
ضریب ثابت	-۰/۸۷	-۰/۶۵	-۴/۶۱*	-۱/۷۴	۹/۹۹**	۳	-۴/۱۳	-۱/۱۹
سال و صنعت								
آماره F / کای دو	۳/۵۱	۱۱۸/۲۳	۱۴۷/۱۲	۱۰۶/۷۰				
احتمال آماره F / کای دو	-۰/۰۰۰	-۰/۰۰۰	-۰/۰۰۰	-۰/۰۰۰				
ضریب تعیین / پسودو	۰/۱۹۶	۰/۱۴۹	۰/۲۱۳	۰/۱۸۴				
تعداد مشاهدات	۷۲۱	۷۲۱	۷۲۱	۷۲۱				

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

آزمون بند اشکال در طبقه‌بندی ارقام صورت‌های مالی

نتایج آزمون مدل‌های مربوط به بند اشکال در طبقه‌بندی ارقام صورت‌های مالی، در جدول ۷، ارائه شده است. طبق نتایج، هیچ یک از ویژگی‌های شرکای حسابرسی (سال‌های تجربه شرکا، تجربه متنوع شرکاء، قدمت شرکای حسابرسی و سابقه‌ی اشتغال در سازمان حسابرسی)، رابطه معناداری با بند اشکال در طبقه‌بندی ارقام صورت‌های مالی، ندارد. بنابراین فرضیه‌های دوم، پنجم، هشتم و یازدهم پژوهش در این حالت تایید نمی‌شود.

تعداد و تنوع بندهای شرط گزارش حسابرسی: آزمون ویژگیهای شرکای حسابرسی به عنوان معیار تمایز/۵۳

جدول ۷: نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش (متغیر وابسته: ماهیت بندهای شرط گزارش حسابرسی)

متغیر	بند اشکال در طبقه‌بندی ارقام صورت‌های مالی		بند عدم رعایت سایر بندهای شرط گزارش حسابرسی	
	ضریب	آماره Z	ضریب	آماره Z
تجربه شرکای حسابرسی	۰/۰۸	۰/۱۸	-۰/۳۶	-۰/۷۶
تجربه متنوع شرکاء	۰/۰۰۴	۰/۰۲	۰/۴۹*	۲/۰۲
قدمت شرکای حسابرسی	-۰/۱۲	-۰/۴۳	-۰/۵۷*	۱/۶۶
سابقه اشتغال در سازمان حسابرسی	-۰/۳۳	-۱/۴۹	-۰/۳۹	-۱/۵۹
رتبه موسسه حسابرسی	-۰/۱۲	-۰/۵۱	۰/۳۰	۱/۱۰
تغییر حسابرسی	۰/۱۰	۰/۴۵	-۰/۱۰	-۰/۴۱
تغییر شریک مسئول حسابرسی	۰/۲۴	۰/۹۴	-۰/۲۷	-۰/۹۵
ادغام مؤسسات حسابرسی	-۰/۱۹	-۰/۵۱	۰/۲۵	۰/۶۵
فصل پرمشغله حسابرسی	-۰/۰۹	-۰/۲۷	۰/۹۲*	۲/۳۱
زیان	-۰/۱۹	-۰/۶۲	-۰/۲۶	۰/۷۶
اندازه شرکت	-۰/۲۷	۱/۳۴	-۰/۰۹	۰/۳۹
اهرم مالی	۱/۳۰**	۲/۶۰	۲/۳۱**	۴/۰۱
نسبت نقدینگی	-۰/۵۳	-۰/۹۴	-۱/۵۰**	-۲/۲۰
کل اقلام تعهدی	۱/۰۷	۰/۹۷	۴/۴۱**	۳/۲۰
عمر شرکت	۰/۶۹**	۲/۳۶	۰/۷۲**	۲/۳۶
ارزش بازار به ارزش دفتری	-۰/۱۱	۱/۲۹	-۰/۰۹	-۱/۰۸
شرکت (های) فرعی	-۰/۱۱	-۰/۵۰	۲/۱۱**	۸/۳۷
تمرکز مالکیت	-۰/۵۸	-۱/۱۷	-۰/۱۹	-۰/۳۸
مالکیت خصوصی	۰/۱۸	۰/۸۰	۰/۵۷**	۲/۰۹
ضریب ثابت	-۷/۷۳**	-۲/۶۴	-۵/۴۶	-۱/۶۰
سال و صنعت	کنترل شد			
آماره F / کای دو	۶۵/۱۱	۱۴۹/۶۷	۲/۶۴	
احتمال آماره F / کای دو	۰/۰۰۳	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	
ضریب تعیین / یسودو	۰/۰۸۸	۰/۲۳۶	۰/۱۸۱	
تعداد مشاهدات	۷۲۱	۷۲۱	۷۲۱	

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

آزمون بند عدم رعایت استانداردهای مرتبط با تلفیق

با بررسی مدل‌های مربوط به بند عدم رعایت استانداردهای مرتبط با تلفیق، در جدول ۷، مشاهده می‌شود که ضریب تجربه متنوع و قدمت شرکای حسابرسی رابطه مثبت معناداری با بند عدم رعایت استانداردهای مرتبط با تلفیق داشته و فرضیه‌های پنجم و هشتم در این حالت تایید می‌شود. اما سال‌های تجربه و سابقه‌ی اشتغال در سازمان حسابرسی برای شرکای حسابرسی، رابطه معناداری با صدور بند عدم رعایت استانداردهای مرتبط با تلفیق، ندارند.

آزمون سایر بندهای شرط گزارش حسابرسی

با بررسی مدل‌های مربوط به سایر بندهای شرط گزارش حسابرسی، در جدول ۷، مشاهده می‌شود که سابقه‌ی اشتغال در سازمان حسابرسی اثر منفی و معناداری در سطح احتمال ۹۵ درصد بر سایر بندهای شرط گزارش حسابرسی دارد. همچنین ضریب قدمت شرکای حسابرسی نیز رابطه مثبت معناداری با سایر بندهای شرط گزارش حسابرسی دارد. بنابراین فرضیه‌های هشتم و یازدهم پژوهش تایید می‌شود. اما سال‌های تجربه و تجربه متنوع شرکای حسابرسی، رابطه معناداری با سایر بندهای شرط گزارش حسابرسی، ندارند.

آزمون بندهای تکراری گزارش حسابر

نتایج آزمون فرضیه‌های سوم، ششم، نهم و دوازدهم، مدل‌های مربوط به بندهای تکراری گزارش حسابر، در جدول ۸، ارائه شده است. نتایج رگرسیون نشان می‌دهد هیچ یک از ضرایب سال‌های تجربه شرکاء، تجربه متنوع شرکاء، قدمت شرکای حسابرسی و سابقه‌ی اشتغال در سازمان حسابرسی رابطه معناداری با بندهای تکراری گزارش حسابر ندارند. بنابراین فرضیه‌های پژوهش در این حالت تأیید نمی‌شود.

جدول ۸: نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش (متغیر وابسته: بندهای تکراری و غیر تکراری گزارش حسابر)

بندهای غیر تکراری گزارش حسابر		بندهای تکراری گزارش حسابر		نماد	متغیر
ضریب	آماره Z	ضریب	آماره Z		
۰/۴۷	۱/۴۵	۰/۲۸	۰/۱۷	AudExper	تجربه شرکای حسابرسی
۰/۱۱	۰/۵۶	-۰/۶۵	-۰/۲۳	AudPEXperMulti	تجربه متنوع شرکاء
-۰/۱۶	-۰/۶۷	۰/۷۷	۰/۳۵	۸۰audp	قدمت شرکای حسابرسی
-۰/۳۵*	-۱/۸۵	۰/۹۲	۰/۳۲	AudPBackg	سابقه‌ی اشتغال در سازمان حسابرسی
۰/۲۰	۱/۰۵	-۰/۶۱	-۰/۲۲	FirstRankAud	رتبه موسسه حسابرسی
۰/۱۶	۰/۷۹	۱/۶۰	۰/۶۱	AudChg	تغییر حسابر
-۰/۲۰	-۰/۹۳	-۰/۱۵	-۰/۰۶	PartChg	تغییر شریک مسئول حسابرسی
-۰/۰۷	-۰/۲۵	-۱/۱۲	-۰/۶۱	AudMerg	ادغام موسسات حسابرسی
-۰/۶۹**	-۲/۶۰	۰/۰۵	۰/۰۳	Busy	فصل پر مشغله حسابرسی
۰/۴۷*	۱/۸۸	-۲/۲۹	-۱/۰۹**	Loss	زیان
۰/۲۳	۱/۳۸	-۰/۵۹	-۰/۲۰	Size	اندازه شرکت
۰/۲۰	۰/۵۰	۰/۶۶	۰/۵۴	Lev	اهرم مالی
-۰/۵۲	-۱/۰۷	۰/۹۸	۰/۹۰	Liq	نسبت نقدینگی
۱/۱۱	۱/۱۹	-۰/۵۰	-۰/۸۷	TACC	کل اقلام تعهدی
۰/۳۴	۱/۵۵	-۱/۴۵	-۰/۵۸	Age	عمر شرکت
-۰/۱۰	-۱/۶۲	۰/۵۳	۰/۱۲	MTB	ارزش بازار به ارزش دفتری
۰/۴۸**	۲/۶۸	-۱/۲۸	-۰/۴۵	Sub	شرکت (های) فرعی
-۰/۵۷	-۱/۵۲	۱/۶۳	۱/۲۷	ConOwn	تمرکز مالکیت
۰/۰۴	۰/۱۸	-۱/۷۳	-۰/۶۰*	Nstown	مالکیت خصوصی
-۳/۴۳	-۱/۴۵	۱/۰۹	۵/۳۹	C	ضریب ثابت
کنترل شد				Year, Industry	سال و صنعت
۸۲/۵۰		۶۱/۵۱			آماره کای دو
۰/۰۰۰		۰/۰۰۳			احتمال آماره کای دو
۰/۰۸۸		۰/۱۹۰			ضریب تعیین پسودو
۷۲۱		۵۲۷			تعداد مشاهدات

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

آزمون بندهای غیر تکراری گزارش حسابر

نتایج آزمون فرضیه‌های سوم، ششم، نهم و دوازدهم، برای بررسی مدل‌های مربوط به بندهای غیر تکراری گزارش حسابر، در جدول ۸، ارائه شده است. در همین راستا، نتایج رگرسیون نشان می‌دهد که تنها ضریب سابقه‌ی اشتغال در سازمان حسابرسی برابر با ۰/۳۵- بوده و در سطح احتمال ۹۰ درصد معنادار شده است. بنابراین فرضیه دوازدهم در این حالت تأیید می‌شود. همچنین هیچ یک از ضرایب سال‌های تجربه شرکاء، تجربه متنوع شرکاء و قدمت شرکای حسابرسی، رابطه معناداری با بندهای غیر تکراری گزارش حسابر ندارند.

آزمون‌های حساسیت درون‌زا بودن انتخاب حسابرسی

هنگامی که مشکلی در درون‌زایی^{۱۰۷} متغیر اصلی پژوهش وجود دارد، روش حداقل مربعات معمولی منجر به برآوردهای ناسازگار می‌شود (چینی و همکاران^{۱۰۸}، ۲۰۰۴: ۲۸). پژوهش‌ها نشان می‌دهد که صاحبکارها حسابرسان خود را به طور تصادفی انتخاب نمی‌کنند، بلکه آن‌ها را بر اساس نیازهای خود انتخاب می‌کنند (ترومن و تیتمن^{۱۰۹}، ۱۹۸۶: ۱۶۵). چنین موضوعی منجر به نقض اصل انتخاب تصادفی نمونه پژوهش می‌شود. این موضوع زمانی مطرح شد که برخی از محققان مانند لاورنس و همکاران^{۱۱۰} (۲۰۱۱: ۲۵۹) ادعا کردند که کیفیت بالای صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط چهار موسسه حسابرسی بزرگ به دلیل کیفیت بالای حسابرسی آن‌ها نیست بلکه به این دلیل است که صاحبکارانی که دارای سیستم کنترل مناسب هستند و می‌خواهند صورت‌های مالی با کیفیت در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهند چهار موسسه حسابرسی بزرگ را انتخاب می‌کنند.

بنابراین، این پژوهش همانند پژوهش‌های قبلی (چینی و همکاران، ۲۰۰۴: ۳؛ لاورنس و همکاران، ۲۰۱۱) از یک روش فراگیر استفاده شده برای تخمین «امتیاز-گرایش^{۱۱۱}» استفاده می‌کند تا بتواند مشکل مذکور را مرتفع نماید. در این روش، یک شرکتی که حسابرسی شده توسط یک شریک با تجربه بالا، شریک با قدمت، شریک با تنوع تجربه کاری و شریک عضو سابق سازمان حسابرسی، با یک شرکتی که حسابرسی با چنین ویژگی‌هایی را انتخاب نکرده (بدون جایگزینی و تکرار) براساس فرآیند «پیوند نزدیکترین همسایه^{۱۱۲}» با هم جورسازی می‌شوند. در نهایت، مدل اصلی پژوهش براساس نمونه تطبیقی بدست آمده اجرا و نتایج آن تفسیر می‌شود. البته 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.

$$\begin{aligned} & AudPExper_{it}, AudPExperMulti_{it}, AudP80_{it} \text{ or } AudPBackg_{it} = \lambda + \gamma_1 Nstow_{it} \\ & + \gamma_2 ConOwn_{it} + \gamma_3 FirstRankAud_{it} + \gamma_4 AudChg_{it} + \gamma_5 Size_{it} + \gamma_6 Lev_{it} + \gamma_7 \\ & Liq_{it} + \gamma_8 Loss_{it} + \gamma_9 Salegrowth_{it} + \gamma_{10} Aturn_{it} + \gamma_{11} Subs_{it} + \sum \beta_j IndustryDum_{it} + \beta_k \\ & YearDum_{it} + \delta_{it} \quad (2) \end{aligned}$$

متغیرهای بکار رفته در مدل ۲ به شرح زیر تعریف می‌شوند:

Salegrowth: درصد تغییرات در فروش، تفاوت فروش سال جاری نسبت به سال قبل تقسیم بر فروش سال قبل (کین و ولوری^{۱۱۳}، ۲۰۰۴: ۹۸۰).

Aturn: نسبت فروش به جمع کل دارائی‌ها (باقریور و همکاران^{۱۱۴}، ۲۰۱۴).

شرکت‌هایی با رشد بیشتر (*SaleGrowth*) تمایل به انتخاب حسابرسان بی‌کیفیت دارند (مک نیکولز^{۱۱۵}، ۲۰۰۰: ۳۲۸). سایر متغیرها در بخش‌های قبلی تعریف شده‌اند. نتایج گزارش نشده

بر اساس نمونه‌های انطباقی، از یافته‌های اصلی پژوهش پشتیبانی می‌کند و نشان می‌دهد که نتایج اصلی ما تحت تاثیر مشکل درون‌زایی احتمالی ناشی از سوگیری انتخاب، قرار نگرفته است.

تعریف جایگزین متغیرهای وابسته

درصد بندهای شرط تکراری به تعداد کل بندها و درصد بندهای شرط غیر تکراری به تعداد کل بندها، جایگزین تعریف اصلی این نوع بندها شده و مدل‌ها دوباره اجرا شدند. نتایج گزارش شده نشان می‌دهد که هیچ یک از متغیرهای مستقل رابطه معناداری با متغیرهای وابسته تعریف شده، نداشته و یافته‌های پژوهش بر اساس بازتعریف متغیر وابسته، صرف نظر از رابطه منفی و معنادار سابقه اشتغال در سازمان حسابرسی و بندهای شرط غیر تکراری، با یافته‌های اصلی پژوهش مطابقت دارد.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

تعدد گزارش‌های مشروط و بندهای شرط گزارش حسابرسی، ماهیت بسیار متنوع و تکراری بودن بسیاری از بندهای شرط گزارش حسابرسی در ایران برخلاف بسیاری از کشورهای دیگر است. همچنین، کوچک بودن موسسات حسابرسی، عدم فعالیت موسسات حسابرسی بین‌المللی در ایران، سیستم رتبه‌بندی ضعیف موسسات، ریسک دعاوی حقوقی پایین، عدم ارتباط شهرت موسسات با کیفیت خدمات آنان و عدم صرفه اقتصادی اعمال سیستم کنترل کیفیت مناسب در سطح موسسات حسابرسی از جمله عواملی هستند که ممکن است باعث شوند کیفیت حسابرسی در محیط پژوهشی ایران بیشتر متاثر از ویژگی‌های شرکای حسابرسی باشد. پژوهش‌های پیشین، اثر ویژگی‌های شرکای حسابرسی را بر موضوعات مختلفی چون کیفیت حسابرسی، تجدیدارائه صورت‌های مالی، حق‌الزحمه حسابرسی، کیفیت سود، خطای حسابرسی، بررسی کرده‌اند. اما خلا شواهد تجربی در مورد تاثیر ویژگی شرکا بر انواع بندهای شرط (ماهیت و تکراری و غیر-تکراری بودن بندهای شرط) و اشکال مختلف ویژگی‌های شرکای حسابرسی، مشهود می‌باشد. بنابراین پژوهش حاضر به دنبال بررسی نقش ویژگی شرکای حسابرسی (سال‌های تجربه شرکاء، تجربه متنوع شرکاء، قدمت شرکای حسابرسی و سابقه‌ی اشتغال در سازمان حسابرسی) بر تعداد و انواع بندهای شرط گزارش حسابرسی می‌باشد.

طبق یافته‌های پژوهش، تجربه حسابرسان صرفاً منجر به افزایش احتمال وجود بند تاییدیه حسابرسان می‌شود. نتایج فوق می‌تواند بیانگر این موضوع باشد که طبق نظریه‌های طول عمر، انگیزه‌های رشد مربوط به کار، فرصت‌های پیشرفت و یادگیری مداوم، با افزایش سن حسابرسان کاهش یافته و تجربه حسابرسان را نمی‌توان به عنوان عاملی موثر بر کیفیت حسابرسی در محیط پژوهشی ایران دانست. تجربه متنوع شرکا به جز داشتن رابطه معنادار با بند عدم رعایت استانداردها، رابطه معناداری با سایر موارد بررسی شده (تعداد بندهای شرط، ماهیت بندهای

تعداد و تنوع بندهای شرط گزارش حسابرسی: آزمون ویژگیهای شرکای حسابرسی به عنوان معیار تمایز/۵۷

شرط، بندهای شرط تکراری و غیرتکراری) ندارد که این امر نیز موید آن است که برخلاف مفهوم تنوع مهارت کارکنان، تنوع تجارب محرکی برای کیفیت حسابرسی در بازار حسابرسی ایران، نمی‌باشد.

همچنین، هیچ رابطه معناداری میان قدمت شریک و تعداد بندهای شرط، ماهیت بندهای شرط و بندهای شرط تکراری و غیرتکراری وجود نداشته، و صرفاً قدمت شریک رابطه معناداری با بند عدم رعایت استانداردهای مرتبط با تلفیق و سایر بندهای شرط گزارش حسابرسی دارد. بنابراین، به دلیل عدم تفاوت معنادار شرکای با قدمت و بدون قدمت، عملاً پژوهش حاضر شواهدی برای رد یا قبول دیدگاه تناسب شغل و شاغل، فراهم نمی‌کند. سابقه اشتغال در سازمان حسابرسی رابطه منفی معناداری با تعداد بندهای شرط، ماهیت بندهای شرط (سایر بندهای شرط گزارش حسابرسی) و بندهای غیرتکراری گزارش حسابرسی دارد. چنین یافته‌هایی، شواهدی ضعیف فراهم می‌کنند که فرهنگ سازمانی سلسله‌مراتبی را نمی‌توان به عنوان محرکی موثر برای تغییر در رفتارها و شیوه‌های درک ارزش‌های فرهنگی و هنجاری حسابرسی و بهبود کیفیت حسابرسی آنان دانست.

طبق یافته‌های پژوهش، پیشنهاد می‌شود نهادهای ناظر مالی مانند سازمان بورس و اوراق بهادار، تعداد و انواع بندهای شرط گزارش حسابرسی مشروط را مورد توجه قرار داده و دلایل تعدد بندهای شرط گزارش حسابرسی، ماهیت بسیار متنوع بندهای شرط و تکراری بودن بندها را در شرکت‌های بورسی پیگیری نمایند. همچنین پیشنهاد می‌شود، سهامداران شرکت‌ها در مجامع عمومی سالیانه، دلایل وجود بندهای متعدد شرط گزارش حسابرسی را با توجه به ماهیت متنوع آن‌ها در تصمیمات مختلف‌شان مانند تقسیم سود، خرید یا فروش سهام مورد توجه قرار داده و هیات مدیره را به رفع بندهای شرط ملزم نمایند. همچنین پیشنهاد می‌شود سهامداران در مجمع عمومی عادی سالیانه در انتخاب حسابرس سطح بررسی‌ها و تصمیم‌گیری‌های خود را صرفاً به موسسه محدود نکرده و ویژگی‌های شرکای آن موسسات را در مدل‌های تصمیم‌گیری خود وارد کنند. همچنین پیشنهاد می‌شود سازمان بورس و اوراق بهادار در امتیازدهی موسسات حسابرسی معتمد بورس فقط بر معیارهای ورودی کیفیت حسابرسی مانند تجربه شرکاء و... توجه نکند و بر معیارهای خروجی کیفیت حسابرسی مرتبط با شرکای حسابرسی مانند خطای شرکای حسابرسی، هم توجه نماید.

یافته‌های پژوهش حاضر با در نظر گرفتن محدودیت‌هایی که در ادامه ذکر می‌شوند باید با احتیاط بیشتری تفسیر شوند. نبود بانک اطلاعاتی جامع و کامل در خصوص ویژگی‌های شرکا که دسترسی به برخی از این اطلاعات را با مشکل مواجه نمود از محدودیت‌های پژوهش می‌باشد، چرا که اطلاعاتی از شرکای موسسات حسابرسی در سایت کدال افشاء نمی‌شود. همچنین استفاده از روش حذف سیستماتیک برای نمونه‌گیری، منجر به حذف برخی صنایع از جمله

واسطه‌گری‌های مالی شده است، بنابراین در تعمیم نتایج به همه صنایع، باید مراقبت‌های لازم صورت گیرد. همچنین، هر یک از بندهای شرط گزارش حسابرسی ممکن است سطح اهمیت متفاوتی داشته باشند که به دلیل این که بندهای محدودیت در دامنه رسیدگی و ابهام، فاقد رقم هستند، امکان کنترل این موضوع، فراهم نبود.

پژوهش‌های آتی می‌توانند اثر ویژگی‌های شرکای حسابرسی که در این پژوهش مورد مطالعه قرار گرفته است را بر بندهای غیرشرط حسابرسی که بعد از بند اظهارنظر می‌آیند، مطالعه کنند. همچنین پیشنهاد می‌شود، پژوهش‌های آتی سایر ویژگی‌های شرکای حسابرسی مانند تحصیلات، جنسیت و ... یا عوامل دیگری چون، دوره تصدی حسابرس، اندازه حسابرس، شهرت موسسات حسابرسی، تغییر رتبه موسسات حسابرسی، عملکرد موسسات حسابرسی تازه‌وارد و ... را بر تعداد و انواع بندهای شرط گزارش حسابرسی بین شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی نمایند.

یادداشت‌ها

- | | |
|----------------------------------|--|
| 1. Carson et al | 59. Goldman & Nagel |
| 2. Francis et al | 60. Heyes |
| 3. Ege & Stuber | 61. Chung & Monroe |
| 4. Payne & Williamson | 62. the central information processing |
| 5. Wang et al | 63. Street et al |
| 6. Ferguson et al | 64. Jamal et al |
| 7. Cunningham et al | 65. Theories of person-environment fit |
| 8. Burke et al | 66. Schmitt et al |
| 9. Abbott et al | 67. Saks & Ashforth |
| 10. Pittman et al | 68. Bretz & Judge |
| 11. Mohammad Rezaei et al | 69. Person-job Fit |
| 12. Langli & Svanström | 70. Person-Organization Fit |
| 13. Experiential learning theory | 71. Guan et al |
| 14. Che et al | 72. Bowen et al |
| 15. Disengagement theory | 73. needs-supplies fit |
| 16. Cleveland & Shore | 74. Cable & DeRue |
| 17. Multi skilling | 75. Theory of work adjustment |
| 18. Galenson | 76. Oh et al |
| 19. Carvalho & Palma | 77. May et al |
| 20. Demands-abilities fit | 78. Tong & Tong |
| 21. Edwards | 79. Holt et al |
| 22. Kristof-Brown et al | 80. Chambers & McDonald |
| 23. Payne et al | 81. Goal Orientation |
| 24. Janssen & Van Yperen | 82. learning goal orientation |
| 25. Lee et al | 83. Whitaker & Levy |
| 26. Hartnell et al | 84. Coad |

27. Richard et al
28. Roudaki
29. Mashayekhi & Mashayekh
30. Bonner
31. Libby & Frederick
32. Sundgren & Svanström
33. Goodwin & Wu
34. Lennox & Wu
35. Socio-cultural learning theory
36. Yardley et al
37. Butler et al
38. Becker
39. Bedard
40. Bröcheler et al
41. Moroney & Carey
42. Cianci & Bierstaker
43. Moroney
44. Owhoso et al
45. Francis & Yu
46. Umar & Anandarajan
47. Geiger & Raghunandan
48. Bonner & Lewis
49. Cheng et al
50. Zahmatkesh & Rezazadeh
51. Kanfer & Ackerman
52. Damman et al
53. شواهد موجود ارتباط معکوسی را بین سن شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی مشاهده کرده است (گودوین و وو ۲۰۱۶ :
ساندگرن و سوانستروم، ۲۰۱۴)
54. Resource-Based View
55. Acedo et al
56. Barney et al
57. Collins & Smith
58. Gerhart & Feng
85. Mohd-Sanusi et al
86. Fisher & Wilmoth
87. Hutchison et al
88. Tarba et al
89. Pratt & Beaulieu
90. Alberti et al
91. Chan et al
92. Daniels & Greguras
93. Wrzesniewsk & Dutton
94. Giberson et al
۹۵. موسسه حسابرسی مفید راهبر در ارتباط با حسابرسی شرکت‌های تحت نظارت رهبری مانند شرکت ستاد فرمان اجرایی امام، آستان قدس رضوی، بنیاد شهید، بنیاد مستضعفان، حوزه‌های علمیه و ... است و همچنین به دلیل تعداد شرکای زیاد، از گردش چهارساله کار هم معاف هستند. بنابراین، چندان شباهتی به حسابرسان بخش خصوصی که کوچکتر هستند و بازارشان رقابتی است، ندارند.
96. Chan et al
97. Cho et al
98. Sharma et al
99. Ding & Jia
100. Kothari et al
101. Chen et al
102. Peel & Roberts
103. Carey & Simnett
104. Habib
105. Francis & Krishnan
106. Habib & Bhuiyan
107. Endogenous
108. Chaney et al
109. Trueman & Titman
110. Lawrence et al
111. Propensity score
112. Nearest neighborhood
113. Kane & Velury
114. Bagherpour et al
115. McNichols

کتابنامه

- ایمنی، محسن؛ دریائی، عباسعلی (۱۳۹۹). حق الزحمه حسابرسی: شواهدی بیشتر از نقش اهرم‌های بدهی عملیاتی و مالی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۴)، ۴۹۵-۵۲۲. برزگری، محمدرضا، طالب نیا، قدرت‌اله (۱۳۹۲). شناسایی و بررسی علل اختلاف بین مالیات بر سود ابراز شده و مالیات برسود قطعی شده اشخاص حقوقی غیردولتی، پژوهشنامه مالیات، ۲۱(۱۸): ۳۱-۵۶.
- بنی‌مهد، بهمن، نجاتی، امیر(۱۳۹۵). رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حسابرسان. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی. ۳۰(۸): ۱۱۹-۱۳۸.
- خواجهی، شکرالله؛ نوشادی، میثم (۱۳۸۸). تجربه حسابرسان و نقش آن در قضاوت موضوعات ساختار نیافته حسابرسی. تحقیقات حسابداری، ۳(۱): ۱۰۸-۱۲۰.
- دریایی، عباسعلی، عزیزی، اکرم (۱۳۹۷). رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل کننده شک و تردید حرفه ای). مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی، ۱(۵): ۷۹-۹۹.
- دریایی، مجید، نیکو مرام، هاشم، خان محمدی، محمد حامد (۱۳۹۹). تأثیر فرهنگ سازمانی بر گزارش خطا کاری سازمانی در حرفه حسابرسی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲(۱۲): ۲۷-۵۰.
- رضائی علی آبادی، شوکت (۱۳۹۵). ویژگی های شرکای حسابرسی و نوع گزارش حسابرسان. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه خوارزمی.
- سهیلی، حسین، چراغی، فرشته (۱۳۹۴). بررسی اثرات تجربه شرکاء حسابرسی و دوره تصدی موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی. سومین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت، مرکز همایش های تلاش، تهران، ۳۰ مهر ۱۳۹۴.
- عبدی پور، سجاد، شاه ویسی، فرهاد، خیر الهی، فرشید، طاهر آبادی، علی اصغر (۱۳۹۹). اثر فرهنگ سازمانی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت با استفاده از رویکرد معادلات ساختاری. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲(۱۲): ۲۲۹-۲۶۶.
- عبدی گلزار، بهمن و بهاروند، داریوش (۱۳۹۷). بررسی تاثیر فرهنگ سازمانی بر قضاوت های اخلاقی حسابرسان. چهارمین کنفرانس ملی پژوهش های کاربردی در علوم مدیریت، اقتصاد و حسابداری ایران، تهران، <https://civilica.com/doc/849424>
- کریمی، فاطمه و نونهال نهر، علی اکبر(۱۳۹۶). ارتباط بین ویژگی های اخلاقی حسابرسان، کیفیت حسابرسی و تردید گرایی حسابرسان، کنفرانس ملی تحولات نوین در مطالعات و حسابداری، مراغه.

تعداد و تنوع بندهای شرط گزارش حسابرسی: آزمون ویژگیهای شرکای حسابرسی به عنوان معیار تمایز/۶۱

مبینی - دهکردی، علی، رضازاده، آرش، دهقان نجم‌آبادی، عامر، دهقان نجم‌آبادی، منصور (۱۳۹۱). تأثیر فرهنگ سازمانی بر گرایش کارآفرینانه‌ی سازمان (مطالعه موردی: شرکت خودروسازی زامیاد)، فصلنامه علمی پژوهشی توسعه کارآفرینی، (۲): ۴۷-۶۶.

محمدرضائی، فخرالدین و فرجی، امید (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش های آرشویی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران، بررسی های حسابداری و حسابرسی، (۱): ۸۷-۱۲۲.

محمدرضائی، فخرالدین، گل چهره، محمد (۱۳۹۶). خطای حسابرسی، نوع گزارش و تعداد بند های شرط حسابرسی: نقش مشغله کاری شرکای موسسات حسابرسی. فصلنامه حسابداری مالی، (۹): ۳۶-۳۱.

ملکیان، محمدحسین (۱۳۷۹). بررسی اثرات موارد مطروحه در گزارش حسابرسی بر تصمیمات مدیران واحدهای تجاری. رساله کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.

مهدوی، غلامحسین، هوشمند، عبدالحمید (۱۳۹۲). بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار حسابرس. دانش حسابرسی. (۵۱): ۴۱-۶۱.

نجاتی، امیر (۱۳۹۴). فرهنگ سازمانی حسابرسی. فصلنامه حسابدار رسمی، ۲۹: ۳۳-۴۱.

نجفی قادیکلایی، یاسر (۱۳۹۶). انواع بندهای گزارش غیر مقبول حسابرسی و مدت زمان صدور گزارش حسابرسی. پایان نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری، دانشگاه خوارزمی.

نونهال نهر، علی اکبر، اکبر پور، سعید (۱۳۹۸). بررسی تأثیر تجربه حسابرس بر حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه چشم انداز حسابداری مدیریت، (۱): ۱-۱۶.

نیکبخت، محمدرضا، شعبان زاده، مهدی و کنارکار، امین (۱۳۹۵). رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرس با کیفیت حسابرسی. فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، (۲): ۱-۲۰۸.

وجودی نویخت، ارمین، کردستانی، غلامرضا، حقیقت، حمید، دریائی، عباسعلی (۱۴۰۰). تأثیر انحراف توجه حسابرسان و ارزشهای شخصی بر کشف مدیریت سود. پژوهش های حسابداری مالی، (۱): ۴-۲۵.

هوانسیان فر، گارو (۱۳۸۹). حسابرسی با قیمت شکنی ناباورانه. دنیای اقتصادی، ۱۴ فروردین ماه.

References

Abbott, L.J., Boland, C., Buslepp, W.L., & McCarthy, S. (2018). What's in a name? The impact of U.S. audit partner identification on going concern audit report modifications. SPGMI: Compustat Fundamentals (Topic). 1-46.

فصلنامه علمی دانش حسابداری مالی، مقاله پژوهشی، دوره ۹- شماره (۲)، پیاپی ۳۳، تابستان ۱۴۰۱: ۲۹-۷۰

- Acedo, F. J., Barroso, C., & Galan, J. L. (2006). The resource-based theory: Dissemination and main trends. *Strategic Management Journal*, 27(7):621-636.
- Abdi Golzar, B., & Baharvand, D. (2018). The Impact of Organizational Culture on the Ethical Judgments of Auditors, Fourth National Conference on Applied Research in Management, Economics and Accounting, Iran, Tehran, <https://civilica.com/doc/849424> (In Persian).
- Abdipour, S., Shah Veisi, F., Khair Elahi, F., Taherabadi, A. A. (2020). The effect of organizational culture on the effectiveness of management performance auditing using structural equation approach. *The Financial Accounting and Auditing Researches*, (12)48: 229-266 (In Persian).
- Alberti, C. T., Bedard, J.C., Bik, O., & Vanstraelen, A. (2020). Audit firm culture: recent developments and trends in the Literature. *European Accounting Review*, <https://doi.org/10.1080/09638180.2020.1846574>.
- Bagherpour, M., Monroe, G., & Shailer, G. (2014). Government and managerial influence on auditor switching under partial privatization. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33, 372-390.
- Barney, J., Ketchen, D. & Wright, M. (2011). The future of resource-based theory. *Journal of Management*. 37(5):1299-1315.
- BaniMahd, B., Nejati, A (2015). The relationship between organizational culture and auditors' work commitment. *Financial Accounting and Auditing Research*. (8) 30: 119-138 (In Persian).
- Barzegari M, Talebnia Q (2013). The Identification and Study of Causes on Difference between the Declared Profit Tax and Final Profit Tax of Non-governmental Legal Persons. *J Tax Res*. (18) 21 :31-56 (In Persian).
- Becker, G.S. (1993). *Human capital* (3rd ed.). Chicago, IL: University of Chicago Press.
- Bedard, J. (1991). Expertise and its relation to audit decision quality. *Contemporary Accounting Research*, 8 (1) :198-222.
- Bonner, S. E. (1990). Experience effects in auditing: The role of task-specific knowledge. *The Accounting Review*, (65)1:72-92.
- Bonner, S., and Lewis B. (1990). Determinants of auditor expertise. *Journal of Accounting Research* 28: 1-20.
- Bowen DE, Ledford GE Jr, Nathan BR. (1991). Hiring for the organization, not the job. *Academy of Management Executive*, 5(4): 35-52.
- Bretz RD, Judge TA. (1994). Person-organization fit and the theory of work adjustment: Implications for satisfaction, tenure, and career success. *Journal of Vocational Behavior*, 44(1): 32-54.
- Bröcheler, V., Maijoor, S., & Witteloostuijn, A.V. (2004). Auditor human capital and audit firm survival: The Dutch audit industry in 1930-1992. *Accounting, Organizations and Society*, 29(7):627-646.

- Burke, J & Hoitash, R & Hoitash, U & Xiao, S. (2021). The costs and benefits of retirement policies at U.S. audit firms. *Journal of Accounting and Public Policy*. (40) 4:1-21.
- Butler, M, G. & Church, K, S. & Spencer, A W, (2019). "Do, reflect, think, apply: Experiential education in accounting," *Journal of Accounting Education*, Elsevier, 48(C):12-21.
- Cable DM, & DeRue DS. (2002). The convergent and discriminant validity of subjective fit perceptions. *Journal of Applied Psychology*. 87(5):875–884.
- Carey, P. J. & Simnett, R. (2006). Audit partner tenure and audit quality, *The accounting review*, (81)3:653-676.
- Carson, E., Fargher, N. L., Geiger, M. A., Lennox, C. S., Raghunandan, K. and Willekens, M., (2012). Audit reporting for going-oncern uncertainty: a research synthesis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 (1): 353-384.
- Carvalho, R & Palma, P. (2018). Multi-specialization: The concept, motivations and impact on individuals. *Arab Economic and Business Journal*. (13) 2:143-154.
- Chambers, R., & McDonald, P. (2013). *Succeeding as a 21st century internal auditor: 7 Attributes of highly effective internal auditors* (pp. 112). Menlo Park, CA: Robert Half International Inc. and The Institute of Internal Auditors.
- Chan, K. H. Lin, K. Mo, P, L.L. (2006). A political-economic analysis of auditor reporting and auditor switches. *Review of Accounting Studies*,11(1):21-48.
- Chan, L., Shaffer, M. and Snape, E. (2004). "In search of sustained competitive advantage: the impact of organizational culture, competitive strategy, and human resource management practices on firm performance", *International Journal of Human Resource Management*, (15)1: 17-35.
- Chaney, P. K., D. C. Jeter, and L. Shivakumar, (2004). Self-selection of auditors and audit pricing in private firms, *The Accounting Review*, (79)1: 51–72.
- Che, L & Langli, J & Svanström, T. (2018). Education, Experience, and Audit Effort. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*. (73) 3:91-115.
- Chen, C., Su, X. & Wu, X. (2007). Market competitiveness and Big 5 pricing: Evidence from China's binary market. *The International Journal of Accounting*. (42) 1:1-24.
- Cheng, Y.S., Liu, Y.P., & Chien, C.Y. (2009). The association between auditor quality and human capital. *Managerial Auditing Journal*, 24(6):523–541.
- Cho, M., Kwon, S. Y., & Krishnan, G. V. (2020). Audit fee lowballing: Determinants, recovery, and future audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(4), 106787.
- Chung, J. & Monroe, G. (2002). The effect of experience and task difficulty on accuracy and confidence assessments of auditors. *Accounting & Finance*. (40) 2:135-151.

- Cianci, A.M., & Bierstaker, J. (2009). Auditors' efficiency motivated evaluation. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 25(1): 20–27.
- Cleveland, J.N. & Shore, N.M. (1992). Sels- and supervisory perspectives on age and work attitudes and performance. *Applied Psychology*. (77)4: 469-484.
- Coad, A. F. (1999). Some Survey Evidence on the Learning and Performance Orientations of Management Accountants. *Management Accounting Research*. (10)2: 109-135.
- Collins, C. J., & Smith, K. G. (2006). Knowledge exchange and combination: The role of human resource practices in the performance of high-technology firms. *Academy of Management Journal*, 49(3):544–560.
- Cunningham, L. M., Li, C., Stein, S.E., and Wright, N. S. (2019). What's in a name? Initial evidence of U.S. audit partner identification using difference-in-differences analyses. *The Accounting Review*, 94(5): 139–163.
- Damman, M., Hensens, K., Kalmijn, M., (2013). Late-career work disengagement: The role of proximity to retirement and career experiences. *J. Gerontology*. 68 (3):455-463.
- Daniels, M. A., & Greguras, G. J. (2014). Exploring the nature of power distance: Implications for micro- and macro-level theories, processes, and outcomes. *Journal of Management*. (40)5: 1202–1229.
- Ding, Y., & Jia, Y. (2012). Auditor mergers, audit quality and audit fees: Evidence from the PricewaterhouseCoopers merger in the UK. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31, 69-85.
- Daryaei, A.A, Azizi, A. (2019). The relationship between auditors' ethics, experience and professional competence with audit quality (considering the moderating role of professional skepticism). *Journal of Financial Accounting Knowledge*, (5)1: 79-99 (In Persian).
- Daryaei, M, Niko Maram, H, Khan Mohammadi, M.H. (2020). The effect of organizational culture on reporting organizational error in the auditing profession. *Financial accounting and auditing researches the financial Accounting and Auditing Researches*, (12)46:27-50 (In Persian).
- Edwards JR. (1991). Person–job fit: A conceptual integration, literature review, and methodological critique. In Cooper CLRIT (Ed.), *International review of industrial and organizational psychology*. (6): 283–357.
- Edwards JR. (1996). An examination of competing versions of the person–environment fit approach to stress. *Academy of Management Journal*, 39(2):292–339.
- Ege, M. S. & Stuber, S. B., (2021). Are auditors rewarded for low audit quality? The case of auditor lenience in the insurance industry. *Journal of Accounting and Economics*, Accepted manuscript, <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2021.101424>.
- Ferguson, A., J.R. Francis, and D.J. Stokes. (2003). The effects of firm wide and office-level industry expertise on audit pricing. *The Accounting Review* 78 (2): 429–448.

- Fisher, E. M., & Wilmoth, M. C. (2018). Do I take the job? Assessing fit with the organization. *Journal of Professional Nursing*, 34(2):82–86.
- Francis, J.R. and Krishnan, J. (1999). “Accounting accruals and auditor reporting conservatism”, *Contemporary Accounting Research*, 16 (1), 135-65.
- Francis, J. R., Michas, P. & Seavey, S.E. (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.
- Francis, J. R., & Yu, M. D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review*, 84(5):1521-1552.
- Galenson, D.W. (2004). A Portrait of the Artist as a Young or Old Innovator Measuring the Careers of Modern Novelists. *Historical Methods: A Journal of Quantitative and Interdisciplinary History*. (39) 2:51 - 72.
- Geiger, M., & Raghunandan, K. (2002). Auditor tenure and audit reporting failures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1): 67–78.
- Gerhart, B., & Feng, J. (2021). The Resource-Based View of the Firm, Human Resources, and Human Capital: Progress and Prospects. *Journal of Management*. (47) 7:1796-1819.
- Giberson, T. R., Resick, C. J., Dickson, M. W., Mitchelson, J. K., Randall, K. R., & Clark, M. A. (2009). Leadership and organizational culture: Linking CEO characteristics to cultural values. *Journal of Business and Psychology*, 24, 123–137.
- Goldman, S. L., & Nagel, R. N. (1993). Management, technology and agility: the emergence of a new era in manufacturing. *International Journal of Technology Management*, (8)1/2: 18 – 38.
- Goodwin, J & Wu, D (2016). What Is the Relationship Between Audit Partner Busyness and Audit Quality? *Contemporary Accounting Research*, 33(1):341–377.
- Guan, Y., Deng, H., Risavy, S.D., Bond, M.H., & Li, F. (2011). Supplementary fit, complementary fit, and work-related outcomes: The role of self-construal. *Applied Psychology: An International Review*, (60)2:286–310.
- Habib, A. & Bhuiyan, M. B. U. (2011). ‘Audit firm industry specialization and the audit report lag’, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, (20)1: 32–44.
- Habib, H. (2013). A meta-analysis of the determinants of modified audit opinion decisions. *Managerial Auditing Journal*, 28 (3), 184-216.
- Hartnell, C. A., Ou, A. Y., Kinicki, A., Choi, D., & Karam, E. P. (2019). A meta-analytical test of organizational culture's association with elements of an organization's system and its relative predictive validity on organizational outcomes. *Journal of Applied Psychology*, 104(6): 832-850.
- Heyes J. (2001). Experiencing multi-skilling: evidence from the chemical industry, *Journal of Vocational Education and Training*, (53)4: 543-560.
- Holt, T. & Burke-Smalley, L. & Jones, C. (2017). An Empirical Investigation of Student Career Interests in Auditing Using the Big Five Model of Personality. 1-31.

- Hovansianfar, G. (2010). Audit with unbelievable price break. *Donya-e-Eqtasad*, 2043, (In Persian).
- Hutchison, N., Burke, P., See Tao, H. Y., Kothari, S. J., Makwana, D., & Luna, S. (2019). The influence of organization alignment on the effectiveness of systems engineers. *Procedia Computer Science*, (153): 80–90.
- Imani, M.; Daryaei, A. A. (2021). Audit Fee: Further evidence of the role of operating and financial debt leverage. *Accounting and Auditing Reviews*, 27 (4), 522-495 (In Persian).
- Jamal, K., Johnson, P. E., & Berryman, R. G. (1995). Detecting framing effects in financial statements. *Contemporary Accounting Research*, (12)1:85- 105.
- Janssen, O. and Van Yperen, N. W. (2004). Employees' Goal Orientations, the Quality of Leader-member Exchange, and the Outcomes of Job Performance and Job Satisfaction, *Academy of Management Journal*, 47(3), 368–384.
- Kane, G. D., & Velury, U. (2004). The role of institutional ownership in the market for auditing services: An empirical investigation. *Journal of Business Research*, 57(9), 976–983.
- Kanfer, R., & Ackerman, P. L. (2004). Aging, Adult Development, and Work Motivation. *The Academy of Management Review*, (29)3:440-458.
- Kothari, S., Leone, A., & Wasley, C. (2005). Performance matched discretionary accrual measures. *Journal of Accounting and Economics*, 39, 163–197.
- Kristof-Brown, A & Zimmerman, R & Johnson, E. (2005). Consequences of Individual's Fit at Work: A Meta-Analysis of Person-Job, Person-Organization, Person-Group, and Person-Supervisor Fit. *Personnel Psychology*. (58) 2:281-342.
- Karimi, F, and Nonhal Nahr, A. (2017). The relationship between auditors' ethical characteristics, audit quality, and auditor skepticism, *National Conference on New Developments in Studies and Accounting*, Maragheh (In Persian).
- Khajavi, S, Noshadi, M. (2009). The auditor's experience and its role in adjudicating unstructured audit issues. *Accounting and Auditing Research*, (1)3: 108-122 (In Persian).
- Langli, J. C., & Svanström, T., (2014). Audits of private companies. In Hay, D., Knechel, W. R., & Willekens, M. (Ed.). *The Routledge Companion to Auditing*. New York, Routledge.
- Lawrence, A. Minutti-Meza, M. & Zhang, P. (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.
- Lee, M. C. C., Idris, M. A., & Delfabbro, P. H. (2017). The linkages between hierarchical culture and empowering leadership and their effects on employees' work engagement: Work meaningfulness as a mediator. *International Journal of Stress Management*, 24(4):392–415.
- Lennox, C. S. & Wu, X (2018). A Review of the Archival Literature on Audit Partners. *Accounting Horizons*, 32(2):1-35.
- Libby, R; Frederick, d. M (1990). Experience and the ability to explain audit findings. *Journal of accounting research*. (28) 2:348-367.

- Mashayekhi, B., & Mashayekh, Sh. (2008). Development of accounting in Iran. *The International Journal of Accounting*, 43(1): 66-86.
- May, D., Gilson, R., & Harter, L. (2004). The psychological conditions of meaningfulness, safety and availability and the engagement of the human spirit at work. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, (77)1: 11-37.
- McNichols, M. F. (2000). Research design issues in earnings management studies. *Journal of Accounting and Public Policy*, (19)4-5: 313-345.
- MohammadRezaei, F., Faraji, O., & Heidary, Z. (2021). Audit Partner Quality, Audit Opinions and Restatements: Evidence from Iran. *International Journal of Disclosure and Governance*, 18(4):106-119.
- MohammadRezaei, F., Mohd-Saleh, N. Jaffar, R. & Sabri, M. S. (2016). The effects of audit market liberalisation and auditor type on audit opinions: the Iranian experience, *International Journal of Auditing* (20)1: 87-100.
- MohammadRezaei, F., Mohd-Saleh, N. & Ahmed, K. (2018). Audit firm ranking, audit quality and audit fees: Examining conflicting price discrimination views. *The International Journal of Accounting* (53)4: 295-313.
- Mohammadrezaei, F., Mohd-Saleh, N. & Ali, M. J, (2015). Increased Competition in an Unfavourable Audit Market Following Audit Privatisation: The Iranian Experience. *Asian Journal of Business and Accounting*, 8 (1):115-149.
- Mohd Sanusi, Z., Iskandar, T.M., Monroe, G.S. and Saleh, N.M. (2018). "Effects of goal orientation, self-efficacy and task complexity on the audit judgement performance of Malaysian auditors". *Malaysian Accounting Review* (31)1: 75-95.
- Mahdavi, G, H, Hooshmand, A, H, (2013). Investigating the effect of organizational ethics culture on auditor behavior. *Auditing Knowledge*, Year 13, Summer 2013, No. 51 (In Persian).
- Malekian, M, H. (1379). Investigating the effects of the issues raised in the audit report on the decisions of business unit managers. Master Thesis, University of Tehran (In Persian).
- Mobini- Dehkordi, A, Rezazadeh, A, Dehghan Najmabadi, A, Dehghan Najmabadi, M, (2012). The Impact of Organizational Culture on the Entrepreneurial Orientation of the Organization (Case Study: Zamyad Automotive Company), *Journal of Entrepreneurship Development*, 2:47-66 (In Persian).
- Mohammadrezaei, F., Faraji, O. (2019). The Dilemma of Audit Quality Measuring in Archival Studies: Critiques and Suggestions for Iran's Research Setting. *Accounting and Auditing Review*, 26(1), 87-122 (In Persian).
- Mohammad Rezaei, F, Gol Chehreh, M (2017), Audit error, type of report and number of clauses of the audit condition: The role of audit firm partners in auditing firms. *Financial Accounting*. 36(9): 31-1. (In Persian).
- Moroney, R. (2007). Does industry expertise improve the efficiency of audit judgment? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2): 69-94.

- Moroney, R., & Carey, P. (2011). "Industry-versus Task-based Experience and Auditor Performance." *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. (30)2: 1–18.
- Najafi Ghadikolaei, Y (2018). The Audit Remarks Type and Audit Report Lag. Master Thesis in Accounting, Kharazmi University (In Persian).
- Nejati, A. (2015). Organizational culture of auditing. *Certified Public Accountant Quarterly*, 29: 33-41 (In Persian).
- Nikbakht, M. R, Shabanzadeh, M, & Kenarkar, A, (2016). Relationship between audit fee and auditor experience with audit quality. *Journal of Management and Accounting Studies*, (2) 1: 208-190 (In Persian).
- Nonahalnahr, A., akbarpour, S. (2019). Investigating the Effect of Auditor's Experience on Audit Fees and Audit Quality in Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Management Vision*, 2(6): 1-16 (In Persian).
- Oh, I., Guay, R.P., Kim, K., Harold, C.M., Lee, J., Heo, C., & Shin, K. (2014). Fit happens globally: A meta-analytic comparison of the relationships of person-environment fit dimensions with work attitudes and performance across East Asia, Europe, and North America. *Personnel Psychology*, (67)1: 99-152.
- Owhoso, V.E., Messier, W.F., & Lynch, J.G. (2002). Error detection by industry-specialized teams during sequential audit review. *Journal of Accounting Research*, (40)3:883-900.
- Payne, J. L. & Williamson, R., (2021). An examination of the influence of mutual CFO/audit firm tenure on audit quality, *Journal of Accounting and Public Policy*, (40)4:106-825.
- Payne, S. C., Youngcourt, S. S. and Beaubien, J. M. (2007). A Meta-analytic Examination of the Goal Orientation Nomological Net. *Journal of Applied Psychology*, 92(1):128-50.
- Peel, M. & Roberts, R. (2003). Audit Fee Determinants and Auditor Premiums: Evidence from the Micro-Firm Sub-Market. *Accounting and Business Research*. (33)3: 207-233.
- Pittman, J. A., S. E. Stein, and D. F. Valentine. (2019). Audit partners' risk tolerance and the impact on audit quality available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3311682> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3311682>. Access on 18 July 2019.
- Pratt, J., Beaulieu, P. (1992), Organizational culture in public accounting: size, Technology, rank, and functional area, *Accounting Organizations and Society*, 17 (7), 667-684.
- Richard, O. C., McMillan-Capehart, A., Bhuiyan, S. N., & Taylor, E. C. (2009). Antecedents and consequences of psychological contrast: Does organizational culture really matter? *Journal of Business Research*. (62)8: 818–825.
- Roudaki, J., (2008), Accounting Profession and Evolution of Standard Setting in Iran, *Journal of Accounting, Business & Management*, (15)1:33-52.

- Rezaei Aliabadi, S (2015). Characteristics of audit partners and type of auditor report. Master Thesis, Kharazmi University (In Persian).
- Saks AM, Ashforth BE. (1997). A longitudinal investigation of the relationships between job information sources, applicant perceptions of fit, and work outcomes. *Personnel Psychology*, (50)2: 395–426.
- Schmitt, N., Oswald, F. L., Friede, A., Imus, A., & Merritt, S. (2008). Perceived fit with an academic environment: Attitudinal and behavioral outcomes. *Journal of vocational behavior*. (72)3: 317-335.
- Sharma, D. S., P. N. Tanyi, and B. A. Litt. 2017. Costs of mandatory periodic audit partner rotation: Evidence from audit fees and audit timeliness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36 (1): 129–149.
- Street, M. & Douglas, S. & Geiger, S. & Martinko, M. (2001). The Impact of Cognitive Expenditure on the Ethical Decision-Making Process: The Cognitive Elaboration Model. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*. (86)2: 256-277.
- Sundgren, S., & Svanström. T. (2014). Auditor-in-charge characteristics and going concern reporting. *Contemporary Accounting Research* (31)2: 531–550.
- Soheili, H, Cheraghi, F (2015). Investigating the effects of the experience of audit partners and the tenure of the auditing firm on the quality of auditing. Third International Conference on Accounting and Management, Talash Conference Center, Tehran, October 21 (In Persian).
- Tarba, S.Y., Ahammad, M.F., Junni, P., Stokes, P. and Morag, O. (2019). “The impact of organizational culture differences, synergy potential, and autonomy granted to the acquired high-tech firms on the M&A performance”, *Group and Organization Management*, (44)3: 483-520.
- Tong, D., & Tong, X. (2012). Negative opinion of company environment mediates career choice of accountancy students. *Education & Training*. (54) 6:534-557.
- Trueman, B. & Titman, S. (1986). Information quality and the valuation of new issues. *Journal of Accounting and Economics*. (8)2: 159-172.
- Umar, A., & Anandarajan, A. (2004). Dimensions of Pressures Faced by Auditors and Its Impact on Auditors' Independence. *Managerial Auditing Journal*.19(1):99-116.
- Wang, Yanyan. Yu, Lisheng. Zhao, Yuping (2016). The Association between Audit-Partner Quality and Engagement Quality: Evidence from Financial Report Misstatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 34 (3): 81-111.
- Whitaker, B.G., & Levy, P. (2012). Linking feedback quality and goal orientation to feedback seeking and job performance. *Human Performance*. 25(2):159-178.
- Wrzesniewski, A., & Dutton, J. E. (2001). Crafting a job: Revisioning employees as active crafters of their work. *Academy of Management Review*. (26)2: 179–201.

- Yardley, S & Teunissen, P & Dornan, T. (2012). Experiential learning: Transforming theory into practice. *Medical teacher*. 34(2):161-4.
- Zahmatkesh, S., & Rezazadeh, J. (2017). The effect of auditor features on audit quality. *Tékhné - Review of Applied Management Studies*. (15) 2:79-87.
- Vojudi Nobakht, A, Kurdistani, G, R, Haghghat, H, Daryaei, A. (2021). The effect of auditors' distractions and personal values on the discovery of earnings management. *Financial Accounting Research*, 13 (1): 25-4 (In Persian).