

The effect of Auditor Effort, Specialization and Size on the Auditor Performance with an emphasis on the Complexity Environment

Rasoul Baradaran Hasanzadeh*¹
Hassan Safir²

(Receipt: 2022.12.11- Acceptance:2022.12.31)

Abstract

This research is an investigation the effect of Auditor Effort, Specialization and Size on the Auditor Performance with an emphasis on the Complexity Environment of listed companies in Tehran Stock Exchange (TSE). The goal of this present research is application and the type of research methodology is causal. Statistic population is firms listed in Tehran Stock Exchange, and using systematic elimination sampling method, were selected as sample 128 firms, and time period has been during the years 2008 to 2014. The method used for information gathering is library research and this test hypotheses, we used of multivariate linear regression. The results of this research show that the Auditor Effort and Auditor Size has not effect on Abnormal Accruals and the Auditor Specialization has positive and significant effect on Abnormal Accruals. Complexity Environment has positive and significant effect on Abnormal Accruals. Also, Complexity Environment has not effect on the relationship between Auditor Effort, Specialization and Size with Abnormal Accruals.

Key Words: Auditor Effort, Auditor Specialization, Auditor Size, Auditor Performance, Complexity Environment.

1.Associate Professor of Accounting Department,Tabriz branch,Islamic Azad University,Tabriz, Iran.

*.Corresponding Author: Baradaran313@iaut.ac.ir

2.Graduate Student,Department of Accounting,Tabriz branch, Islamic Azad University,Tabriz, Iran.
Safirhassan66@yahoo.com

تاثیر تلاش، تخصص و اندازه حسابرس بر عملکرد حسابرس با تاکید بر پیچیدگی محیط شرکت

رسول برادران حسن زاده*^۱

حسن صفیر^۲

(دریافت: ۱۴۰۱/۰۹/۲۰- پذیرش نهایی: ۱۴۰۱/۱۰/۱۰)

چکیده

این پژوهش به بررسی تاثیر تلاش، تخصص و اندازه حسابرس بر عملکرد حسابرس با تاکید بر پیچیدگی محیط در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می پردازد. پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی بوده و از بعد روش شناسی از نوع تحقیقات علی(پس رویدادی) است. جامعه آماری پژوهش، شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد و با استفاده از روش نمونه گیری حذف سیستماتیک، ۱۲۸ شرکت به عنوان نمونه پژوهش انتخاب، و دوره زمانی آن بین سال های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۳ است. روش مورد استفاده جهت جمع آوری اطلاعات، کتابخانه ای و برای آزمون فرضیه های پژوهش از رگرسیون خطی چندمتغیره استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می دهد که تلاش حسابرس و اندازه حسابرس بر ارقام تعهدی غیرعادی تاثیر ندارد و تخصص حسابرس بر ارقام تعهدی غیرعادی تاثیر مثبت و معنادار دارد. پیچیدگی محیط بر ارقام تعهدی غیرعادی تاثیر مثبت و معنادار دارد. همچنین، پیچیدگی محیط بر ارتباط بین تلاش حسابرس، تخصص حسابرس و اندازه حسابرس با ارقام تعهدی غیرعادی تاثیر ندارد.

واژه‌های کلیدی:

تلاش حسابرس، تخصص حسابرس، اندازه حسابرس، عملکرد حسابرس، پیچیدگی محیط.

۱. دانشیار گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران

*نویسنده مسئول: Baradaran313@iaut.ac.ir

۲. دانش‌آموخته کارشناس ارشد، گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران safirhassan66@yahoo.com

مقدمه

در ارتباط با اثربخشی حسابرسی عنوان گردید که حرفه حسابرسی، با محیطی که به سرعت در حال تغییر است، همگام نمی باشد. این نگرانی ها بیانگر نیاز مستمر به انجام پژوهش هایی برای ارزیابی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی است. کیفیت که تعیین کننده عملکرد حسابرسی است، تابع عوامل متعددی از قبیل توانایی های حسابرس شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی و اجرای حرفه ای شامل استقلال، عینیت، مراقبت حرفه ای، تضاد منافع و قضاوت است. ساختار کیفیت حسابرسی چندب عدی ولی نامشهود است؛ به همین جهت اندازه گیری آن بسیار دشوار است. حسابرسی با کیفیت تر، صحت اطلاعات ارائه شده را بهبود می بخشد و به سرمایه گذاران اجازه می دهد برآورد دقیق تری از ارزش شرکت به دست آورند (تیتمان و ترومن، ۱۹۸۶).

حسابرسی عبارت است از رسیدگی به اسناد و مدارک حسابداری شرکت تحت رسیدگی و سایر شواهدی که مبنای تهیه صورتهای مالی بوده است به منظور تهیه گزارشی که در آن حسابرس، عقیده خود را نسبت به اینکه آیا صورتهای مالی مذکور، تصویری مطلوب و به نسبت کامل از وضعیت مالی شرکت در تاریخ ترازنامه، نتایج عملیات و گردش وجوه نقد آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور ارائه می کند یا خیر، بیان می کند. همان طور که از تعریف حسابرسی برمی آید، مرحله اول آن رسیدگی و مرحله آخر آن اظهارنظر در مورد کلیت صورتهای مالی است. بنابراین، هرگز حسابرسان بدون اجرای رسیدگی، نسبت به مطلوبیت ارائه صورتهای مالی اظهار نظر نمی کنند. حتی عواملی از قبیل شناخت حسابرس از فعالیتهای صاحبکار، نتایج حاصل از حسابرسی های انجام شده در سال های گذشته و اعتقاد به درستکاری مالکان و مدیران باعث نمی شود که حسابرس بدون اجرای رسیدگی نسبت به صورتهای مالی صاحبکار اظهار نظر کند (قراچورلو، ۱۳۹۲).

رشد فزاینده و پیچیدگی های جامعه، نیاز به اطلاعات اقتصادی مربوط و سیستم های اطلاعاتی و همچنین فرآیندهای مولد اطلاعات را توجیه می کند و نیاز به حسابرسی را به عنوان بخشی از فرآیند گزارشگری گسترش می دهد. استفاده بخش های مختلف یک جامعه از خدمات حسابرسی در شرایطی به حداکثر خواهد رسید که با تلاشی همه جانبه نقش حسابرسی در جامعه به روشنی مشخص شود. حسابرس کسی است که به دعوت اشخاص حقیقی یا حقوقی و یا به حکم قانون اسناد، مدارک، دفاتر و اطلاعات مالی را مورد رسیدگی و بررسی قرار داده و نتیجه را کتباً به دعوت کننده و یا هر شخصی که او تعیین نماید گزارش می دهد. عملکرد حسابرس شامل کشف و

جلوگیری از بروز اظهارات نادرست و با اهمیت در صورتهای مالی اساسی و همچنین عامل بازدارنده در حرکات سوء تهیه کنندگان گزارشهای مالی می باشد (زینالی و داداش زاده، ۱۳۹۳).

تجربه (تخصص) در یک زمینه عبارت است از برخورد با یک مورد خاص که فرصتی را برای کسب دانش (اطلاعات در حافظه ذخیره و دانش مورد نظر کسب می شود) فراهم می کند (لایبی، ۱۹۹۵).

تجربه در یک زمینه، به دانش ساختار یافته منجر می شود (بونر و همکاران، ۱۹۹۶؛ تابس، ۱۹۹۲). تجربه تاثیر غیرقابل انکاری بر دقت قضاوت حسابرسان دارد. تجربه باعث افزایش توانایی های حسابرسان در پردازش اطلاعات و ایجاد راهکارهای مختلف در شرایط خاص می شود. همچنین تجربه باعث ایجاد ساختاری برای قضاوت حسابرسان می شود که این ساختارها باعث ایجاد روشهای تصمیم گیری و تفسیر اطلاعات می شود (گیببیز، ۱۹۸۴).

زمانی از یک فعالیت به عنوان پیچیده نام برده می شود که تصمیم گیرنده یا با این کار آشنایی ندارد و یا برای تصمیم گیری در این خصوص نیاز به پردازش مقدار زیادی اطلاعات دارد (آرنولد و همکاران، ۲۰۰۰).

عملکرد حسابرسان نه تنها با پیچیدگی ذاتی شرکت و کسب و کار واحد حسابرسانی داخلی، بلکه با ویژگی های حسابرسان و کار آنها تعیین می شود. تحقیقات تجربی و تئوری در این زمینه نشانگر این است که عملکرد حسابرسان با کاهش پیچیدگی کار و با بالاتر رفتن تجربه حسابرسان، افزایش می یابد (لایبی و فردریک، ۱۹۹۰؛ لیم و تان، ۲۰۱۰؛ سیمنت، ۱۹۹۶).

افزایش تجربه حسابرسان می تواند بر روی عملکرد آن تاثیرگذار باشد و هنگامی عملکرد مناسب و مطلوب حاصل می شود که حسابرسان تجربه اندکی در مورد آن کار داشته باشد. هرچه تجربه حسابرسان بالاتر باشد، تاثیر تلاش حسابرسان بر عملکرد او وقتی افزایش پیدا می کند که پیچیدگی کار افزایش یابد (تان و کائو، ۱۹۹۹).

شواهد تجربی از تاثیر مستقیم تجربه حسابرسان، تلاش حسابرسان و پیچیدگی کار بر عملکرد حسابرسان حمایت می کند. به عبارتی، مبانی نظری پژوهش حمایت کامل از تاثیر تجربه حسابرسان بر عملکرد حسابرسان، و همچنین تاثیر بالقوه تلاش حسابرسان با تجربه بر عملکرد حسابرسان علی الخصوص در کارهای با پیچیدگی زیاد می کند.

با نگاهی گذرا به چارچوب نظری پژوهش و با مساعدت از نتایج پژوهش های خارجی، می توان چنین تحلیل نمود که چه در حوزه حسابرسانی و چه در سایر حوزه های مختلف، تلاش، تجربه (تخصص) در هر کار منجر به رشد و توسعه میزان عملکرد می گردد. با بسط دادن این موضوع در حوزه حسابرسانی و حسابداری، یکی از مواردی که می تواند اعتبار حسابرسان را در موقعیت مناسب و

مطلوب قرار دهد، تلاش و تجربه آنها نسبت به این امر می باشد. البته ناگفته نماند تا زمانی که تلاش و تجربه حسابرس چندان مشهود و کارساز نباشد، عملکرد آنها از جلگه میزان اثربخشی افتاده و حتی تضعیف نمایان می شود. بنابراین در حالت کلی می توان چنین استنباط نمود هرچه تلاش و تجربه حسابرس بالاتر رود، اهمیت عملکرد آنها بیشتر مورد توجه قرار می گیرد. با توجه به مطالب فوق الذکر، از آنجایی که موضوع پژوهش (بررسی تاثیر تلاش، تخصص و اندازه حسابرس بر عملکرد حسابرس با تاکید بر پیچیدگی محیط در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران)، پنج مقوله مجزا از هم را در حوزه حسابرسی مورد بحث قرار داده و نهایتاً سعی در یافتن ارتباط احتمالی بین این پنج مقوله را دارد، بنابراین در کل این پژوهش، این دو مفهوم به صورت پنج پدیده جدای از هم تعریف و تبیین گشته و مورد آزمون قرار می گیرند. با توجه به مطالب ذکر شده، سوالی که می توان مطرح نمود این است که تاثیر ویژگی های حسابرس (تلاش، تخصص و اندازه حسابرس) بر عملکرد حسابرس چگونه است و نقش پیچیدگی محیط در این ارتباط چگونه است؟

پیشینه پژوهش

ایمان و سوکرینسو (۲۰۱۴)، در پژوهشی تاثیر تخصص حسابرس در صنعت، استقلال حسابرس و رویکردهای حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را در شرکتهای بورسی اندونزی مورد بررسی قرار دادند؛ نتایج پژوهش نشان می دهد که تخصص حسابرس در صنعت، استقلال حسابرس بر اجرای روشهای حسابرسی برای کشف تقلب تاثیر معنادار دارد و تخصص حسابرس در صنعت، استقلال حسابرس و رویکردهای حسابرسی به منظور حذف تقلب تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد. لیستیا یونیاستوتی و سوکرینسو (۲۰۱۴)، در پژوهشی تحت عنوان تاثیر استقلال حسابرس، دوره تصدی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را در بازار سرمایه اندونزی مورد بررسی قرار دادند؛ به طور کلی نتایج پژوهش نشان می دهد که استقلال حسابرس، دوره تصدی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیر مثبت و معنادار دارد. والید و همکاران (۲۰۱۴)، در پژوهشی به بررسی تاثیر ویژگی های حسابرس بر عملکرد حسابرس در بازار سرمایه فرانسه پرداختند؛ نتایج پژوهش نشان می دهد که با کاهش پیچیدگی کار، بین تلاش حسابرس و عملکرد آن ارتباط مثبت و معنادار وجود دارد و همچنین نتایج پژوهش حاکی از این مطلب است که با افزایش تجربه حسابرس و حجم تراکم کاری شرکت (پیچیدگی کار)، تلاش حسابرس بر عملکرد آن تاثیر مثبت و معنادار دارد.

اسماعیل زاده مقری و امجدی (۱۳۹۱)، در پژوهشی به بررسی تاثیر تخصص مورد نیاز حسابرسان در روند حسابرسی عملکرد (مطالعه موردی: دیوان محاسبات کشور) پرداختند؛ جامعه

آماري پژوهش، حسابرسان ديوان محاسبات در ۳۰ استان و ۶ منطقه در کشور و بر اساس ۱۸۵ پرسشنامه تکميل شده مي باشد. نتايج پژوهش نشان مي دهد مهارت و تخصص حسابرسان به عنوان عاملي موثر در روند حسابري عملکرد است. کاشاني پور و همکاران (۱۳۹۱)، در پژوهشي به بررسي رابطه بين دوره تصدي حسابرس و ارقام تعهدی اختياري در شرکتهای پذيرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند؛ نتايج حاصل از آزمون فرضيه پژوهش نشان مي دهد که بين ارقام تعهدی اختياري و دوره تصدي حسابرس در کليه شرکتهای مورد مطالعه رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. آقايي و ناظمي اردکاني (۱۳۹۲)، در پژوهشي با عنوان تاثير کيفيت حسابري بر مديريت سود در شرکتهای پذيرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسي قرار دادند؛ نتايج پژوهش نشان مي دهد شرکتهایی که حسابرس آنها متخصص صنعت است دارای سطح مديريت ارقام تعهدی اختياري پايين تر مي باشند.

فرضيه های پژوهش

- فرضيه اصلي اول پژوهش: تلاش، تخصص و اندازه حسابرس بر عملکرد حسابرس تاثير دارد.
- فرضيه فرعي اول پژوهش: تلاش حسابرس بر ارقام تعهدی غيرعادی تاثير دارد.
- فرضيه فرعي دوم پژوهش: تخصص حسابرس بر ارقام تعهدی غيرعادی تاثير دارد.
- فرضيه فرعي سوم پژوهش: اندازه حسابرس بر ارقام تعهدی غيرعادی تاثير دارد.
- فرضيه اصلي دوم پژوهش: پيچيدگي محيط بر عملکرد حسابرس تاثير دارد.
- فرضيه فرعي چهارم پژوهش: پيچيدگي محيط بر ارقام تعهدی غيرعادی تاثير دارد.
- فرضيه اصلي سوم پژوهش: پيچيدگي محيط بر ارتباط بين تلاش حسابرس و عملکرد حسابرس تاثير دارد.
- فرضيه فرعي پنجم: پيچيدگي محيط بر ارتباط بين تلاش حسابرس و ارقام تعهدی غيرعادی تاثير دارد.
- فرضيه فرعي ششم: پيچيدگي محيط بر ارتباط بين تخصص حسابرس و ارقام تعهدی غيرعادی تاثير دارد.
- فرضيه فرعي هفتم: پيچيدگي محيط بر ارتباط بين اندازه حسابرس و ارقام تعهدی غيرعادی تاثير دارد.

روش پژوهش

این پژوهش از نظر روش پژوهش، در زمره پژوهش های توصیفی و از نظر هدف پژوهش، در زمره پژوهش های کاربردی جای می گیرد. طرح این پژوهش با استفاده از رویکرد علی (پس رویدادی) است.

جامعه آماری پژوهش شامل شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، و برای دوره زمانی ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۳ می باشد. در این پژوهش با توجه به شرایط متغیرها از روش نمونه گیری حذف سیستماتیک برای رسیدن به نمونه استفاده گردیده که معیارهای اعمال شده برای انتخاب نمونه به این قرار است؛ الف) با در نظر گرفتن افزایش قابلیت مقایسه، دوره مالی شرکتهای منتهی به پایان اسفند ماه باشد. ب) تغییر سال مالی شرکتهای اتفاق نیفتاده باشد. پ) به دلیل متفاوت بودن ماهیت و نوع فعالیت، جزء شرکتهای سرمایه گذاری، لیزینگ، هلدینگ، بانکها و واسطه گری مالی و بیمه ها نباشند. ت) ارزش دفتری سهام شرکتهای منفی نباشد. ث) به دلیل اطمینان از تداوم فعالیت، شرکتهای نباید بیش از شش ماه وقفه معاملاتی داشته باشند. ج) اطلاعات مالی شرکتهای در دسترس باشد. با توجه به اعمال محدودیت های فوق، تعداد ۱۲۸ شرکت به عنوان نمونه آماری انتخاب شده است. آزمون فرضیه های پژوهش با استفاده از نرم افزار EVIEWS انجام شده است.

مدل و متغیرهای پژوهش: در این پژوهش از مدل های زیر برای آزمون فرضیه های پژوهش استفاده شده است:

$$ABACC = \alpha + \beta_1 AUEF + \beta_2 SIZE + \beta_3 OG + \beta_4 AGE + \beta_5 CFO + \epsilon_i$$

$$ABACC = \alpha + \beta_1 AUSP + \beta_2 SIZE + \beta_3 OG + \beta_4 AGE + \beta_5 CFO + \epsilon_i$$

$$ABACC = \alpha + \beta_1 AUSIZE + \beta_2 SIZE + \beta_3 OG + \beta_4 AGE + \beta_5 CFO + \epsilon_i$$

$$AUPER = \alpha + \beta_1 CE + \beta_2 SIZE + \beta_3 OG + \beta_4 AGE + \beta_5 CFO + \epsilon_i$$

$$AUPER = \alpha + \beta_1 AUEF + \beta_2 CE + \beta_3 AUEF * CE + \beta_4 SIZE + \beta_5 OG + \beta_6 AGE + \beta_7 CFO + \epsilon_i$$

$$AUPER = \alpha + \beta_1 AUSP + \beta_2 CE + \beta_3 AUSP * CE + \beta_4 SIZE + \beta_5 OG + \beta_6 AGE + \beta_7 CFO + \epsilon_i$$

$$AUPER = \alpha + \beta_1 AUSIZE + \beta_2 CE + \beta_3 AUSIZE * CE + \beta_4 SIZE + \beta_5 OG + \beta_6 AGE + \beta_7 CFO + \epsilon_i$$

۱. تلاش حسابرس (AUEF): با استفاده از لگاریتم طبیعی تعداد روزهای کاری حسابرس محاسبه می شود.

۲. تخصص حسابرس (AUSP): با استفاده از رویکرد سهم بازار از طریق تقسیم مجموع داراییهای کل صاحبکاران یک موسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص بر مجموع داراییهای صاحبکاران آن صنعت محاسبه می شود.
۳. اندازه حسابرس (AUSIZE): یک متغیر مجازی می باشد؛ در صورتی که حسابرس شرکت صاحبکار، سازمان حسابرسی و مفید راهبر بوده است، مقدار متغیر مجازی برابر با عدد یک و در غیر این صورت برابر با عدد صفر است.
۴. عملکرد حسابرس (AUPER): با استفاده از معیار اقلام تعهدی غیرعدای (ABACC) طبق الگوی بال و شیواکومار (۲۰۰۶) به صورت زیر اندازه گیری می شود:

$$ACC_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 CFO_{i,t-1} + \beta_2 CFO_{i,t} + \beta_3 CFO_{i,t+1} + \beta_4 \Delta REV_{i,t} + \beta_5 PPE_{i,t} + \beta_6 ROA_{i,t-1} + \beta_7 \Delta CFO_{i,t} + \beta_8 DUMMY \Delta CFO_{i,t} + \beta_9 \Delta CFO_{i,t} * DUMMY \Delta CFO_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

- $ACC_{i,t}$ (کل اقلام تعهدی (جریان نقد عملیاتی-سود عملیاتی))؛ $CFO_{i,t}$ (جریان نقد عملیاتی)؛ $\Delta REV_{i,t}$ (تغییرات فروش)؛ $PPE_{i,t}$ (کل اموال، ماشین آلات و تجهیزات)؛ $ROA_{i,t-1}$ (بازده دارایی سال قبل)؛ $\Delta CFO_{i,t}$ (تغییرات جریان نقد عملیاتی سال جاری) و $DUMMY \Delta CFO_{i,t}$ (یک متغیر مجازی می باشد؛ در صورتی که تغییرات جریان نقد عملیاتی منفی باشد، برابر با عدد یک و در صورت مثبت بودن متغیر مذکور، برابر با عدد صفر است).

۵. پیچیدگی محیط (CE): یک متغیر مجازی می باشد؛ در صورت ارائه صورتهای مالی تلفیقی از جانب شرکتهای پیچیدگی محیط اتفاق افتاده و متغیر مجازی برابر با عدد یک و در غیر این صورت برابر با عدد صفر است.
۶. اندازه شرکت (SIZE): از طریق لگاریتم فروش شرکت محاسبه می شود.
۷. فرصتهای رشد (OG): ارزش دفتری سهام / ارزش بازار سهام
۸. سن شرکت (AGE): از طریق مابه التفاوت سال تاسیس با سال مورد بررسی به دست می آید.
۹. نسبت جریان نقد عملیاتی (CFO): جریان نقد عملیاتی / کل دارایی ها

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش: شاخص های آماری پژوهش در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول شماره (۱): شاخص های آماری پژوهش

متغیر / شاخص	AUEF	ABACC	SIZE	OG	AGE	CFO
میانگین	4.213	0.066	13.39	0.750	3.479	0.136
ماکزیمم	4.875	0.569	18.49	4.151	4.127	0.651
مینیمم	2.079	0.0003	8.899	0.011	2.079	-0.336
انحراف معیار	0.397	0.065	1.453	0.533	0.423	0.135
متغیرهای اسمی	AUSP = 32.8(0) AUSP = 67.2(1)		CE = 62.5(0) CE = 37.5(1)		AUSIZE = 74.1(0) AUSIZE = 25.9(1)	

اصلی ترین شاخص مرکزی، میانگین است که نشان دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده هاست. برای مثال مقدار میانگین برای متغیر تلاش حسابرسان برابر با (۴,۲۱۳) می باشد که نشان می دهد بیشتر داده ها حول این نقطه تمرکز یافته اند. پارامترهای پراکندگی، معیاری برای تعیین میزان پراکندگی از یکدیگر یا میزان پراکندگی آنها نسبت به میانگین است؛ از مهم ترین پارامترهای پراکندگی، انحراف معیار است. مقادیر انحراف معیار متغیرها نشان می دهد اندازه شرکت و اقلام تعهدی غیرعادی به ترتیب دارای بیشترین و کمترین میزان پراکندگی می باشند.

آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش: نتایج آزمون جارک- برا در جدول (۲) ارائه شده است:

جدول شماره (۲): آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش

آزمون	ABACC	AUEF	SIZE	OG	AGE	CFO
آماره J-B	1.900	74.14	141.8	995.5	69.71	102.4
احتمال	0.386	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000

مقادیر احتمال آزمون جارک- برا برای متغیر وابسته بیشتر از ۵ درصد است و بنابراین متغیر اقلام تعهدی غیرعادی (ABACC) به عنوان متغیر وابسته از توزیع نرمال پیروی می کند و در نهایت اعمال رگرسیون بر روی آنها بلامانع است.

آزمون ناهمسانی واریانس فرضیه های پژوهش: جهت بررسی ناهمسانی واریانس پسماندها، از آزمون بروش-پاگان-گادفری و آزمون گلجسر استفاده، که نتایج آن در جدول (۳) ارائه شده است:

جدول شماره (۳): نتایج آزمون ناهمسانی واریانس فرضیه های پژوهش

فرضیه های پژوهش	آزمون بروش-پاگان-گادفری		آزمون گلجسر	
	آماره آزمون	احتمال	آماره آزمون	احتمال
فرعی اول	1.318	۰,۲۵۴۲	1.732	۰,۱۲۴۸
فرعی دوم	1.491	۰,۱۹۰۳	1.804	۰,۱۰۹۶
فرعی سوم	1.437	۰,۲۰۸۴	1.883	۰,۰۹۴۸
فرعی چهارم	1.332	۰,۲۴۸۲	1.616	۰,۱۵۳۱
فرعی پنجم	1.054	۰,۳۹۱۳	1.314	۰,۲۴۰۳
فرعی ششم	1.047	۰,۳۹۶۳	1.292	۰,۲۵۱۲
فرعی هفتم	1.151	۰,۳۲۸۷	1.413	۰,۱۹۶۶

اطلاعات به دست آمده در جدول فوق نشان می دهد که احتمال آزمون فرضیه های فرعی پژوهش بیشتر از ۵ درصد است؛ بنابراین فرض ناهمسانی واریانس جملات اخلاص رد می شود.

آزمون F لیمر (چاو)

نتایج آزمون F لیمر (چاو) برای فرضیه های پژوهش در جدول (۴) ارائه شده است:

جدول شماره (۴): نتایج آزمون F لیمر (چاو)

فرضیه های پژوهش	آزمون F لیمر (چاو)	
	آماره آزمون	احتمال
فرعی اول	0.0548	۰,۹۹۸۱
فرعی دوم	۰,۱۱۵۷	۰,۹۸۸۹
فرعی سوم	0.0831	۰,۹۹۴۹
فرعی چهارم	0.0804	۰,۹۹۵۳
فرعی پنجم	0.0538	۰,۹۹۸۲
فرعی ششم	۰,۱۳۹۰	۰,۹۸۳۲
فرعی هفتم	0.0833	۰,۹۹۴۸

در جدول فوق، با توجه به اینکه مقادیر احتمال آزمون F لیمر(چاو) برای فرضیه های فرعی پژوهش بیشتر از ۵ درصد است؛ از روش داده های تلفیقی (Pooling) استفاده می شود.

آزمون فرضیه های پژوهش: نتایج آزمون رگرسیون خطی چندمتغیره برای فرضیه فرعی اول پژوهش در جدول (۵) ارائه شده است:

جدول شماره (۵): خلاصه نتایج آزمون فرضیه فرعی اول پژوهش

متغیرها	نماد	ضریب β	آماره t	سطح معنی داری
مقدار ثابت	A	0.700	8.299	0.0000
تلاش حسابرس	AUEF	0.023	1.585	0.1133
اندازه شرکت	SIZE	-0.002	-0.638	0.5232
فرصتهای رشد	OG	0.054	5.001	0.0000
سن شرکت	AGE	-0.006	-0.495	0.6205
نسبت جریان نقد عملیاتی	CFO	0.007	0.174	0.8619
آزمون دوربین - واتسون	ضریب تعیین	آماره F	احتمال F	
1.661	0.041	3.292	۰,۰۰۰۳	

مقدار آماره دوربین - واتسون بیانگر فرض عدم همبستگی بین خطاها پذیرفته می شود. ضریب تعیین مدل بیانگر این است که حدوداً ۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل قابل توجیه است. مقدار احتمال مدل نشانگر معنادار بودن مدل کلی رگرسیون می باشد. با توجه به سطح معناداری و ضریب رگرسیون ارائه شده برای متغیر مستقل، تلاش حسابرس بر ارقام تعهدی غیرعادی تاثیر ندارد. اندازه شرکت، سن شرکت و نسبت جریان نقد عملیاتی بر ارقام تعهدی غیرعادی تاثیر ندارد و فرصتهای رشد بر ارقام تعهدی غیرعادی تاثیر مثبت و معنادار دارد.

نتایج آزمون رگرسیون خطی چندمتغیره برای فرضیه فرعی دوم پژوهش در جدول (۶) ارائه شده است:

جدول شماره (۶): خلاصه نتایج آزمون فرضیه فرعی دوم پژوهش

متغیرها	نماد	ضریب β	آماره t	سطح معنی داری
مقدار ثابت	α	0.842	11.29	0.0000
تخصص حسابرِس	AUSP	0.049	1,932	0.0537
اندازه شرکت	SIZE	-0.0063	-1.410	0.1587
فرصتهای رشد	OG	0.0563	5.179	0.0000
سن شرکت	AGE	-0.007	-0.573	0.5668
نسبت جریان نقد عملیاتی	CFO	-0.003	-0.717	0.9429
آزمون دوربین- واتسون	ضریب تعیین	آماره F	احتمال F	
1.645	0.046	3.720	0.0000	

با توجه به سطح معناداری و ضریب رگرسیون ارائه شده برای متغیر مستقل پژوهش، تخصص حسابرِس بر اقلام تعهدی غیرعادی تاثیر ندارد. اندازه شرکت، سن شرکت و نسبت جریان نقد عملیاتی بر اقلام تعهدی غیرعادی تاثیر ندارد و فرصتهای رشد بر اقلام تعهدی غیرعادی تاثیر مثبت و معنادار دارد.

نتایج آزمون رگرسیون خطی چندمتغیره برای فرضیه فرعی سوم پژوهش در جدول (۷) ارائه شده است:

جدول شماره (۷): خلاصه نتایج آزمون فرضیه فرعی سوم پژوهش

متغیرها	نماد	ضریب β	آماره t	سطح معنی داری
مقدار ثابت	α	0.793	11.34	0.0000
اندازه حسابرِس	AUSIZE	0.008	0.616	0.5379
اندازه شرکت	SIZE	-0.002	-0.617	0.5371
فرصتهای رشد	OG	0.058	5.377	0.0000
سن شرکت	AGE	-0.006	-0.481	0.6304
نسبت جریان نقد عملیاتی	CFO	-0.0003	-0.007	0.9944
آزمون دوربین- واتسون	ضریب تعیین	آماره F	احتمال F	
1.637	0.040	3.188	0.0005	

با توجه به سطح معناداری و ضریب رگرسیون ارائه شده برای متغیر مستقل پژوهش، اندازه حسابرس بر ارقام تعهدی غیرعادی تأثیر ندارد. اندازه شرکت، سن شرکت و نسبت جریان نقد عملیاتی بر ارقام تعهدی غیرعادی تأثیر ندارد و فرصتهای رشد بر ارقام تعهدی غیرعادی تأثیر مثبت و معنادار دارد.

نتایج آزمون رگرسیون خطی چندمتغیره برای فرضیه فرعی چهارم پژوهش در جدول (۸) ارائه شده است:

جدول شماره (۸): خلاصه نتایج آزمون فرضیه فرعی چهارم پژوهش

متغیرها	نماد	ضریب β	آماره t	سطح معنی داری
مقدار ثابت	α	0.815	11.57	0.0000
پیچیدگی محیط	CE	0.021	1.769	0.0771
اندازه شرکت	SIZE	-0.003	-0.855	0.3926
فرصتهای رشد	OG	0.055	5.084	0.0000
سن شرکت	AGE	-0.010	-0.773	0.4397
نسبت جریان نقد عملیاتی	CFO	0.003	0.073	0.9415
آزمون دوربین-واتسون	ضریب تعیین	آماره F	احتمال F	
1.638	0.044	3.475	0.0001	

با توجه به سطح معناداری و ضریب رگرسیون ارائه شده برای متغیر مستقل پژوهش، پیچیدگی محیط بر ارقام تعهدی غیرعادی در سطح اطمینان ۹۰ درصد تأثیر مثبت و معنادار دارد. اندازه شرکت، سن شرکت و نسبت جریان نقد عملیاتی بر ارقام تعهدی غیرعادی تأثیر ندارد و فرصتهای رشد بر ارقام تعهدی غیرعادی تأثیر مثبت و معنادار دارد.

نتایج آزمون رگرسیون خطی چندمتغیره برای فرضیه فرعی پنجم پژوهش در جدول (۹) ارائه شده است:

جدول شماره (۹): خلاصه نتایج آزمون فرضیه فرعی پنجم پژوهش

متغیرها	نماد	ضریب β	آماره t	سطح معنی داری
مقدار ثابت	α	0.723	7.324	0.0000
تلاش حسابرِس	AUEF	0.023	1.326	0.1852
پیچیدگی محیط	CE	0.091	0.678	0.4978
تعامل تلاش حسابرِس و پیچیدگی محیط	AUEF*CE	-0.016	-0.527	0.5977
اندازه شرکت	SIZE	-0.003	-0.885	0.3764
فرصتهای رشد	OG	0.052	4.786	0.0000
سن شرکت	AGE	-0.011	-0.838	0.4019
نسبت جریان نقد عملیاتی	CFO	0.009	0.208	0.8346
آزمون دوربین- واتسون	ضریب تعیین	آماره F	احتمال F	
1.656	0.045	2.997	0.0004	

با توجه به سطح معناداری و ضریب رگرسیون ارائه شده برای تعامل تلاش حسابرِس و پیچیدگی محیط، پیچیدگی محیط بر ارتباط بین تلاش حسابرِس و ارقام تعهدی غیرعادی تاثیر ندارد. اندازه شرکت، سن شرکت و نسبت جریان نقد عملیاتی بر ارقام تعهدی غیرعادی تاثیر ندارد و فرصتهای رشد بر ارقام تعهدی غیرعادی تاثیر مثبت و معنادار دارد.

نتایج آزمون رگرسیون خطی چندمتغیره برای فرضیه فرعی ششم پژوهش در جدول (۱۰) ارائه شده است:

جدول شماره (۱۰): خلاصه نتایج آزمون فرضیه فرعی ششم پژوهش

متغیرها	نماد	ضریب β	آماره t	سطح معنی داری
مقدار ثابت	α	0.878	11.33	0.0000
تخصص حسابرس	AUSP	0.044	1.404	0.1605
پیچیدگی محیط	CE	0.019	1,223	0.2214
تعامل تخصص حسابرس و پیچیدگی محیط	AUSP*CE	0.0139	0,314	0.7535
اندازه شرکت	SIZE	-0.008	-1.754	0.0797
فرصت های رشد	OG	0.053	4,905	0.0000
سن شرکت	AGE	-0.013	-0.955	0.3398
نسبت جریان نقد عملیاتی	CFO	0.009	0.2099	0.8338
آزمون دوربین- واتسون	ضریب تعیین	آماره F	احتمال F	
1.651	0.053	3.541	0.0000	

با توجه به سطح معناداری و ضریب رگرسیون ارائه شده برای تعامل تخصص حسابرس و پیچیدگی محیط، پیچیدگی محیط بر ارتباط بین تخصص حسابرس و اقلام تعهدی غیرعادی تاثیر ندارد. اندازه شرکت، سن شرکت و نسبت جریان نقد عملیاتی بر اقلام تعهدی غیرعادی تاثیر ندارد و فرصتهای رشد بر اقلام تعهدی غیرعادی تاثیر مثبت و معنادار دارد.

نتایج آزمون رگرسیون خطی چندمتغیره برای فرضیه فرعی هفتم پژوهش در جدول (۱۱) ارائه شده است:

جدول شماره (۱۱): خلاصه نتایج آزمون فرضیه فرعی هفتم پژوهش

متغیرها	نماد	ضریب β	آماره t	سطح معنی داری
مقدار ثابت	α	0.814	11.11	0.0000
اندازه حسابرس	AUSIZE	0.020	1.228	0.2196
پیچیدگی محیط	CE	0.029	2.108	0.0354
تعامل اندازه حسابرس و پیچیدگی محیط	AUSIZE*CE	-0.028	-1.075	0.2823
اندازه شرکت	SIZE	-0.003	-0.819	0.4126
فرصتهای رشد	OG	0.054	5.008	0.0000
سن شرکت	AGE	-0.011	-0.838	0.4019
نسبت جریان نقد عملیاتی	CFO	0.003	0.080	0.9359
آزمون دوربین- واتسون	ضریب تعیین	آماره F	احتمال F	
1.643	0.046	3.037	0.0003	

با توجه به سطح معناداری و ضریب رگرسیون ارائه شده برای تعامل اندازه حسابر س و پیچیدگی محیط، پیچیدگی محیط بر ارتباط بین اندازه حسابر س و اقلام تعهدی غیرعادی تاثیر ندارد. اندازه شرکت، سن شرکت و نسبت جریان نقد عملیاتی بر اقلام تعهدی غیرعادی تاثیر ندارد و فرصتهای رشد بر اقلام تعهدی غیرعادی تاثیر مثبت و معنادار دارد.

نتیجه گیری و پیشنهادها

با توجه به نتایج حاصله از تحلیل فرضیه های پژوهش، می توان این گونه بیان نمود که تلاش حسابر س و اندازه حسابر س و تخصص حسابر س بر عملکرد حسابر سی تاثیر ندارد. پیچیدگی محیط بر عملکرد حسابر سی تاثیر منفی و معنادار دارد. همچنین، پیچیدگی محیط بر ارتباط بین تلاش حسابر س، تخصص حسابر س و اندازه حسابر س با عملکرد حسابر سی تاثیر ندارد. با توجه به اینکه تلاش حسابر س از طریق تعداد روزهای کاری محاسبه میشود لزوما تعداد روزهای کاری زیاد به بهبود عملکرد حسابر سی منجر نمی شود، همچنین اندازه حسابر س از جنبه دیگر بیانگر شهرت حسابر سی نیز می باشد بنابراین شهرت حسابر س موجب ارتقای کیفیت گزارشگری مالی که همان شاخصی از عملکرد حسابر سی می باشد نگردیده است. با نگاهی گذرا به مبانی نظری پژوهش در خصوص ارتباط بین ویژگی های حسابر س(تلاش، تخصص و اندازه) و عملکرد آن، می توان بیان کرد که شواهد تجربی از تاثیر مستقیم تجربه حسابر س، تلاش حسابر س، اندازه حسابر س و پیچیدگی کار بر عملکرد حسابر س حمایت می کند. به عبارتی، مبانی نظری پژوهش حمایت کامل از تاثیر تجربه حسابر س بر عملکرد حسابر س، و همچنین تاثیر بالقوه تلاش حسابر س با تجربه بر عملکرد حسابر س علی الخصوص در کارهای با پیچیدگی زیاد می کند. یکی از مواردی که می تواند اعتبار حسابر س را در موقعیت مناسب و مطلوب قرار دهد، تلاش و تجربه آنها نسبت به این امر می باشد. البته ناگفته نماند تا زمانی که تلاش و تجربه حسابر س چندان مشهود و کارساز نباشد، عملکرد آنها از حوزه میزان اثربخشی افتاده و حتی تضعیف نمایان می شود. بنابراین در حالت کلی می توان چنین استنباط نمود هرچه تلاش، تخصص و اندازه حسابر س بالاتر رود، اهمیت عملکرد آنها بیشتر مورد توجه قرار می گیرد که این مورد در محیط شرکتهایی که پیچیده می باشد، حساس تر می شود. طبق نتایج پژوهش، عملکرد حسابر س تحت تاثیر تلاش حسابر س و اندازه حسابر س و تخصص حسابر سی حتی در شرکتهای دارای محیط پیچیده، قرار نمی گیرد که این مطلب با مبانی نظری پژوهش و حتی با نتایج پژوهش های خارجی مطابقت ندارد؛ بنابراین در بازار سرمایه ایران، ویژگی های حسابر س را نمی توان به عنوان محرکی برای عملکرد حسابر س ذکر نمود که این موضوع به شرایط حاکم در

بازار سرمایه ایران بر می‌گردد و چنین به نظر می‌رسد در محیط شرکتهای ایرانی از جانب سهامداران، سرمایه‌گذاران، مدیران و سایر ذینفعان شرکتهای روی ویژگی‌های حسابرس تأثیری صورت نمی‌گیرد تا عملکرد آنها را تحت تأثیر قرار دهد. نتایج دیگر پژوهش حاکی از تأثیر منفی پیچیدگی محیط بر عملکرد حسابرس است؛ یعنی هرچه محیط شرکت پیچیده‌تر باشد، عملکرد حسابرس کاهش می‌یابد که این موضوع به شخص خود حسابرسان شرکتهای برمی‌گردد. دلیل آن می‌تواند کم‌توجهی و حتی نادیده گرفتن شرایط و وضعیت محیط شرکتهای ایرانی از جانب حسابرسان شرکتهای باشد. اهمیت منافع شخصی حسابرس با توجه به چشم‌پوشی حسابرس از هرگونه وضعیتی که محیط شرکت در آن قرار دارد، نمی‌توان از این قضیه هم به سادگی گذر کرد.

توضیح بر اینکه در حالت کلی تأثیر تلاش، تخصص و اندازه حسابرس بر عملکرد حسابرس حتی در شرکتهای دارای پیچیدگی محیط چندان قابل تصور نیست؛ با توجه به مبانی نظری پژوهش، شرکتهایی که از پیچیدگی محیط برخوردارند، معمولاً از حسابرسان باکیفیت برای اعمال گزارش حسابرسی صورتهای مالی استفاده می‌کنند و چنین حسابرسان با توجه به میزان سابقه کاری، تخصص و درک امنیت شغلی در جامعه، احساس مسئولیت بیشتری در قبال سایر حسابرسان می‌کنند. بنابراین ویژگی‌های حسابرس می‌تواند نقشی در تبیین و توصیف عملکرد حسابرس ایفا نماید و همین‌طور انتظار می‌رود که ویژگی‌های حسابرس می‌تواند به عنوان یکی از عوامل تأثیرگذار بر عملکرد حسابرس شرکتهای مورد بررسی در این پژوهش باشد. اما مطالب مذکور با نتایج پژوهش تناقض دارد؛ چرا که با توجه به نتایج پژوهش، در حالت کلی در بازار بورس اوراق بهادار ایران، عملکرد حسابرس تحت تأثیر ویژگی‌های حسابرس قرار نمی‌گیرد. بنابراین ویژگی‌های حسابرس در بازار سرمایه ایران نمی‌تواند نقش پررنگی در تبیین و توصیف عملکرد حسابرس ایفا نماید و در نتیجه نمی‌تواند اهمیت و تأثیرگذاری خودشان را بر عملکرد حسابرس حتی در شرکتهای دارای محیط پیچیده نشان دهند. دلیل این امر نشان دهنده عدم عکس‌العمل بازار و سرمایه‌گذاران نسبت به ویژگی‌های حسابرس می‌باشد و این موضوع نشان دهنده عدم شناخت کافی سرمایه‌گذاران و فعالین بازار سرمایه ایران از این مفهوم می‌باشد. نتایج پژوهش‌های خارجی متفاوت و مجزا از نتایج انجام شده در کشور ایران می‌باشد؛ دلیل این امر را می‌توان شرایط محیطی ایران دانست. نتایج این پژوهش مغایر با یافته‌های والید و همکاران (۲۰۱۴) [تأثیر مثبت و معنادار تلاش حسابرس بر عملکرد حسابرس]، وائل و همکاران (۲۰۱۳) [عدم تأثیرگذاری تخصص حسابرس در صنعت بر اقلام تعهدی]، آقایی و ناظمی اردکانی (۱۳۹۲) [عدم تأثیرگذاری تخصص حسابرس در صنعت بر اقلام تعهدی] و آقایی و ناظمی اردکانی (۱۳۹۱) [تأثیر منفی و معنادار تخصص حسابرس در صنعت بر اقلام تعهدی] می‌باشد.

به استفاده کنندگان گزارشهای مالی پیشنهاد می گردد در اتخاذ تصمیمات اقتصادی، تخصص حسابرس را به عنوان عوامل مثبت تأثیرگذار بر اقلام تعهدی غیرعادی شرکت مدنظر قرار دهند. نتایج فرضیه فرعی دوم پژوهش از تأثیرگذاری معکوس تخصص حسابرس بر عملکرد آن حکایت می کند؛ به حسابرسان شرکتها پیشنهاد می گردد با توجه به دارا بودن تخصص شان در صنعت، با مدنظر قراردادن حفظ اعتماد عمومی برای خودشان در جامعه، توانمندی های خودشان را نسبت به صاحبکاران شرکتها مورد هجوم قرار ندهند تا پیامدهای آن منجر به تضعیف عملکردشان نگردند. به سهامداران و سرمایه گذاران پیشنهاد می گردد با الهام گرفتن از نتایج پژوهش های خارجی که بیانگر نقش بالقوه ویژگی های حسابرس در بهبود عملکرد حسابرس است، نقش ویژگی های حسابرس را به عنوان یک متغیر اصلی در ارزیابی کارایی و اثربخشی عملکرد حسابرس مدنظر قرار دهند؛ چرا که ویژگی های حسابرس می تواند نقش مثرتری در ارزیابی عملکرد آن بازی کند. پیچیدگی محیط موجب تضعیف عملکرد حسابرس می شود؛ یعنی شرکتهای دارای محیط پیچیده، عملکرد حسابرسان تنزل پیدا می کند. به حسابرسان شرکتها پیشنهاد می گردد نسبت به مساله وضعیت محیط شرکتها بی تفاوت نباشند؛ چرا که در بازار سرمایه ایران، یکی از عواملی که می تواند میزان دقت عملکرد حسابرس و در نتیجه حرفه حسابرسی را به مخاطره بیاندازد، پیچیدگی محیط می باشد.

تعارض منافع

نویسندگان هیچ گونه تعارض منافع ندارند.

منابع و مأخذ:

- آقای، محمدعلی. ناظمی اردکانی، امین. (۱۳۹۱)، بررسی تاثیر تخصص حسابرس در صنعت بر مدیریت اقلام تعهدی اختیاری در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله دانش حسابداری، سال دوازدهم، شماره ۴۶.
- آقای، محمدعلی. ناظمی اردکانی، امین. (۱۳۹۲)، بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله دانش حسابداری، دوره دوازدهم، شماره ۴۶.
- اسماعیل زاده مقری، علی. امجدی، اکبر. (۱۳۹۱)، بررسی تاثیر تخصص مورد نیاز حسابرسان در روند حسابرسی عملکرد (مطالعه موردی: دیوان محاسبات کشور)، کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه گذاری، گلستان.
- زینالی، مهدی. داداش زاده، قادر. (۱۳۹۳)، حسابرسی پیشرفته، انتشارات افق دانش: تبریز، جلد اول.
- قراچورلو، آذر. (۱۳۹۲)، بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرسی و عملکرد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز.
- کاشانی پور، محمد. مران جوری، مهدی. مشعشی، سید محمد. (۱۳۹۱)، بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و اقلام تعهدی اختیاری در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دهمین همایش ملی حسابداری ایران، دانشگاه الزهرا.

References

- Arnold, V. Collier, P. A. Leech, S. A. Sutton, S. G. (2000), The Effect of Experience and Complexity on Order and Recency Bias in Decision Making by Professional Accountants. *Accounting and Finance* 40, pp 109-134.
- Bonner, S. Libby, R. Nelson, M. W. (1996), Using Decision Aid to Improve Auditors Conditional Probability Judgments. *The Accounting Review* 71, pp 221-240.
- Gibbins, M. (1984), Proposition About the Psychology of Professional Judgment in Public Accounting. *Journal of Accounting Research*, Vol. 22, pp 103-125.
- Iman, Sarwok. Sukrisno, Agoes. (2014), An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: Evidence from Indonesia. *Procedia-Social and Behavioral Sciences* 164, pp 271-281.

- Libby, R. (1995), The Role of Knowledge and Memory in Audit Judgment. in: R.H. Ashton and A.H Ashton, eds., Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing (Cambridge University Press, New York, NY), pp 176-206.
- Listya Yuniastuti, Rahmina. Sukrisno, Agoes. (2014), Influence of auditor independence, audit tenure, and audit fee on audit quality of members of capital market accountant forum in Indonesia. Procedia-Social and Behavioral Sciences 164, pp 324-331.
- Titman, S. Trueman, B. (1986), Information Quality and the Valuation of New Issues, Journal of Accounting and Economics, Vol. 5, No. 2, pp159-172.
- Wael, Aguir. Sharad. Asthana. Linxiao, Liu. (2013), Auditor characteristics and the pricing of discretionary accruals, Int. J. of Economics and Accounting; 4(4): pp 350-364.
- Walid, Alissaa. Vedran, Capkun. Thomas, Jeanjean. Nadja, Suca. (2014), An empirical investigation of the impact of audit and auditor characteristics on auditor performance. Accounting Organizations and Society, pp 1-16.