

عنوان مقاله :

تراکم کار حسابرسی و کیفیت حسابرسی

نویسندگان :

محمد رضا عباس زاده^{1*}

حمیده کدیور²

سعید خرمی³

چکیده:

با توجه به اهمیت شفافیت اطلاعات صورت های مالی در تصمیم گیری استفاده کنندگان، شناسایی عوامل تاثیرگذار بر کیفیت حسابرسی ضروری به نظر می رسد تا در زمان وجود این عوامل، استفاده کنندگان بتوانند حقیقت صورت های مالی و حسابرسی انجام شده را بهتر درک کنند. در این تحقیق تاثیر تراکم کار حسابرسی بر کیفیت حسابرسی صورتهای مالی ارائه شده توسط حسابسان مستقل مورد بررسی قرار گرفته است. تراکم کار حسابرسی به این علت به وجود می آید که بیشتر شرکت ها، سال مالی خود را با سال تقویمی تنظیم کرده اند و در اولین فصل هر سال حجم عمده ای از کار به حسابسان تحمیل می گردد. روش مورد نظر برای انجام این تحقیق همبستگی و با استفاده از اطلاعات گذشته است.

¹عباس زاده، محمدرضا، استادیار، دانشگاه فردوسی مشهد، abbaszadeh_mr@yahoo.com
²کدیور، حمیده، کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، ha.kadivar@gmail.com
³خرمی، سعید، کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، sa.khorrami@gmail.com
*نویسنده پاسخگو: عباس زاده، محمدرضا

بررسی فرضیه‌ی تحقیق در دوره زمانی 1381 تا 1388 بیانگر وجود رابطه‌ی معنادار بین تراکم کار حسابرسی و سطح اقلام تعهدی اختیاری به عنوان معیار اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی می‌باشد. بدین صورت که تراکم کار حسابرسی منجر به افزایش سطح اقلام تعهدی اختیاری و کاهش کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی می‌شود.

کلمات کلیدی: اقلام تعهدی اختیاری، کیفیت حسابرسی، تراکم کار حسابرسی

بیان مساله

مسئله اصلی این تحقیق یافتن پاسخی برای این سوال است که: آیا بین تراکم کار حسابرسی و کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی انجام شده ارتباط معناداری وجود دارد؟

مروری بر پیشینه تحقیق و چارچوب نظری

کیفیت حسابرسی

گسترش روز افزون واحدهای اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات و وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی را به وجود می‌آورد. مسئله جهانی شدن اقتصاد و انقلاب اطلاعات، موجب شده است حرفه حسابرسی به تدریج تلاش کند تا از قافله عقب نماند و همگام با تغییرات فناوری در راستای نیازهای جامعه حرکت کند. در این محیط، استفاده کنندگان برای تصمیم‌گیری به اطلاعات مختلفی از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه‌های اقتصادی نیاز دارند. صورت‌های مالی به عنوان مهم‌ترین مجموعه اطلاعات مالی محسوب می‌شود. اما مسئله مهم تردید در مورد قابلیت اتکای اطلاعات مزبور است که از تضاد منافع سرچشمه می‌گیرد. علاوه بر تضاد منافع مسائل دیگری از قبیل عدم دسترسی مستقیم استفاده کنندگان به اطلاعات موجب تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است. در واقع یکی از نقش‌های حسابرسی، ارزیابی کیفیت اطلاعات برای استفاده کنندگان است.

به هر حال، از آنجا که کیفیت حسابرسی در عمل به سختی قابل مشاهده است، تحقیقات در این زمینه همواره با مشکلات زیادی روبرو بوده است.

یکی از متداول‌ترین تعریف‌ها درباره کیفیت حسابرسی، تعریفی است که توسط دی آنجلو¹ (1981) ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را این‌گونه تعریف کرده است: ارزیابی بازار از احتمال این که حسابرس (1) موارد تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند، و (2) تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش دهد. احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرس، و احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرس بستگی دارد. این تعریف بر این فرض استوار است که درک استفاده‌کنندگان از کیفیت حسابرسی (استنباط بازار)، بیانگر کیفیت واقعی حسابرسی می‌باشد.

دیویدسون و نیو² (1993) کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرس در کشف و حذف تحریفات با اهمیت و نیز کشف دستکاری انجام شده در سود خالص می‌داند.

تیتمان و ترومن³ (1986) کیفیت حسابرسی را میزان صحت و درستی اطلاعاتی تعریف کرده‌اند که پس از حسابرسی در اختیار سرمایه‌گذاران قرار می‌گیرد.

پالمروز⁴ (1988) کیفیت حسابرسی را بر حسب میزان اعتباردهی حسابرس تعریف می‌کند. از آن‌جا که هدف حسابرس، ایجاد اطمینان نسبت به صورت‌های مالی است، لذا، کیفیت حسابرسی به معنی عاری بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده از تحریفات با اهمیت است. این تعریف بر نتایج حسابرسی تأکید می‌ورزد.

لام و چانگ⁵ (1994) بیان می‌کنند کیفیت حسابرسی باید برای هر کار حسابرسی بطور جداگانه (به تفکیک خدمات انجام شده) تعریف شود زیرا موسسه حسابرسی ممکن است تمام حسابرسی‌های خود را در یک سطح کیفی مشابه اجرا و اعمال نکند.

کیفیت واقعی حسابرسی غیر قابل مشاهده است و فقط می‌توان آن را پس از اجرای حسابرسی ارزیابی کرد. از آن‌جا که کیفیت واقعی حسابرسی قبل از انجام حسابرسی و یا در حین حسابرسی قابلیت

1 De Angelo

2 Davidson and Neu

Titman et al³⁴ Palmrose

5 Lam & Chang

مشاهده ندارد، نیاز به متغیرهایی است تا بر اساس آن بتوان کیفیت واقعی حسابرسی را ارزیابی کرد. در ادامه به چند نمونه از معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی اشاره می‌گردد؛

پالمروز (1988) در رابطه با اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی از میزان دعاوی حقوقی علیه حسابرسیان استفاده می‌کند و مضافاً نشان داد که کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی با یکدیگر همبستگی مثبت دارند.

دایز و گیروس¹ (1992) بررسی کنترل کیفیت در موسسات را معیاری برای سنجش کیفیت واقعی حسابرسی تلقی می‌کند.

دیویدسون و نیو (1993) مقیاس اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی را تفاوت بین سود پیش‌بینی شده و سود گزارش شده قرار داده و تفاوت بیشتر به معنی کیفیت حسابرسی بیشتر قلمداد می‌گردد. دامنه تحقیق مزبور شرکت‌های کانادایی می‌باشد.

از آنجائی که در کشور سنگاپور سود پیش‌بینی شده نیز بطور جداگانه حسابرسی و تأیید می‌شود، لام و چانگ (1994) نشان می‌دهند که اختلاف در سود پیش‌بینی شده و سود گزارش شده مستقل از کیفیت حسابرسی نمی‌باشد.

کریشنان و شوئر² (2000) مقیاس اندازه‌گیری کیفیت واقعی را گزارش عدم رعایت اصول حسابداری توسط موسسات می‌داند.

لوپز³ (2007) در تحقیقش بیان می‌کند، کیفیت سود می‌تواند به عنوان معیاری برای سنجش کیفیت حسابرسی و میزان قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده به کار رود زیرا حسابرسی‌های با کیفیت بالا، از تصمیمات جانب‌دارانه مدیریت در گزارشگری مالی می‌کاهد. وی معیار اندازه‌گیری کیفیت سود و به تبع آن کیفیت حسابرسی را میزان اقلام تعهدی اختیاری در نظر گرفت.

در تحقیق حاضر به اقتباس از تحقیق لوپز (2007)، کیفیت حسابرسی توانایی حسابرس برای محدود کردن تصمیمات جانب‌دارانه مدیریت در گزارشات مالی تعریف شده است و با اقتباس از تحقیق

¹Dies & Giroux

²Krishnan & Scheuer

³Lopez

می‌یر¹ (2003) و لوپز (2007) معیار اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، کیفیت سود که از طریق اندازه‌گیری میزان اقلام تعهدی اختیاری اندازه‌گیری می‌شود در نظر گرفته شده است.

تراکم کار حسابرسی و کیفیت حسابرسی

درصد بالایی از شرکت‌ها سال مالی خود را با سال تقویمی تنظیم کرده‌اند، 75% شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که سوابق شان طی سال‌های 1374 تا 1388 موجود است پایان سال مالی شان در اسفند ماه بوده است.

تجمع پایان سال مالی شرکت‌ها در اسفند، حجم کار عمده‌ای را در اولین فصل هر سال به حساب‌برسان تحمیل کرده است. تمرکز پایان سال مالی شرکت‌ها در ماه‌های خرداد، شهریور و آذر را نیز وجود دارد که ممکن است دلیل آن اثر نوع صنعت باشد. دلیل احتمالی دیگر، نیز این است که این ماه‌ها، ماه‌های پایان هر فصل هستند. اگر چه، تمرکز پایان سال مالی شرکت‌ها در ماه‌های خرداد، شهریور و آذر در مقایسه با شرکت‌های با پایان سال مالی در اسفند ماه بسیار کمتر است.

فشارهای بودجه‌زمانی ممکن است باعث کاهش عملکرد کارکنان موسسات حسابرسی شده و منجر به کاهش روحیه و غیبت از کار در موسسات حسابرسی شود. (جانسون، مورنو و هی² 2003)

همچنین هنگامی که حساب‌برسان تحت فشارها و محدودیت‌های زمانی هستند ممکن است متوسل به امور غیر حرفه‌ای شوند که یکی از رایج‌ترین روش‌های مقابله با فشارهای بودجه‌زمانی است، که بر کیفیت حسابرسی تاثیر گذار است. از جمله این امور می‌توان به موارد ذیل اشاره کرد: (ماریم و کلی³ 1990 - مهرانی 1380)

- 1- بررسی سطحی و زودگذر مدارک صاحبکار
- 2- حذف برخی از مراحل حسابرسی به طور پنهانی
- 3- انجام کار در زمان شخصی و بدون گزارش نمودن زمان صرف شده
- 4- میانبر زدن غیر منطقی بعضی از دستورالعمل‌های حسابرسی
- 5- کاهش دادن غیر معقول زمان حسابرسی

¹Myers
Hayes&Moreno²Johnson
³ Margheim & Kelley

6- تکیه زیاد به توضیحات صاحبکار

7- قصور در پیگیری های لازم

با توجه به حجم عمده کار در اولین فصل هر سال به علت تنظیم سال مالی بیشتر شرکت ها با سال تقویمی، حسابرسی شرکت هایی که پایان سال مالی آن ها در اسفند ماه است به عنوان حسابرسی های انجام شده در شرایط تراکم کار در نظر گرفته می شوند.

تنظیم سال مالی شرکت ها با سال تقویمی فقط خاص کشور ایران نمی باشد، به عنوان مثال لویز در تحقیقش بیان می کند که پایان سال مالی 63 درصد از شرکت هایی که سوابق مالی آن ها طی سال های 1950 تا 2005 در Compustat موجود است، منتهی به دسامبر می باشد.

روش دیگر برای تعیین تراکم کار حسابرسی این است که اطلاعات شرکت های حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد و تراکم کار در ماه های مختلف برای هر شرکت حسابرسی به طور جداگانه بررسی شود. اما چون در این تحقیق فقط شرکت های عضو بورس مورد بررسی قرار می گیرند و اطلاعاتی در مورد سایر صاحبکاران شرکت های حسابرسی در دسترس نمی باشد استفاده از این روش در شرایط فعلی مقدور نمی باشد.

ماریم و کلی (1990) شواهدی را یافتند که نشان می دهد، هنگامی که حسابرسان تحت فشارها و محدودیت های زمانی هستند عملیاتی را به کار می گیرند که باعث کاهش کیفیت حسابرسی می شود. بررسی سطحی و زودگذر مدارک صاحبکار، کاهش دادن غیر معقول زمان حسابرسی و پذیرفتن توضیحات ضعیف صاحبکار از این قبیل هستند.

راناتان¹ (1991) در یک بررسی پرسش نامه ای از حسابرسان شرکت های بین المللی، دریافت که محدودیت های بودجه زمانی تا 24 درصد از عوامل امضای گزارش حسابرسی پیش از موعد است.

نچل و پاین² (2001) دریافتند که گزارش حسابرسی در فصل پرمشغله کاری برای شرکت های با پایان سال مالی دسامبر به طور متوسط 17.34 روز پس از شرکت های با پایان سال مالی غیر دسامبر است. این نتیجه شواهدی فراهم می کند که نشان می دهد صاحبکاران شرکت های با پایان سال مالی

¹Ragunathan
²Knechel & Payne

دسامبر توجه و دقت تقسیم شده ای را دریافت می کنند و روزهای بیشتری نیاز است تا حسابرسی آن‌ها تکمیل شود.

سوونی و سامرز¹ (2002) سه موضوع خستگی مفرط روحی، افسردگی و کاهش مهارت های فردی را در مورد حسابرسان بررسی کردند. نتیجه مطالعه آن‌ها نشان داد که در پایان فصل پر مشغله کاری حسابرسان مقادیر بیشتری از خستگی مفرط و احساس افسردگی و ناامیدی نسبت به کارشان را تجربه می کنند.

جانسون، مورنو و هی (2003) در تحقیقی به این نتیجه رسیدند که تقاضای زیاد در فصل پر مشغله کار، ممکن است باعث کاهش عملکرد کارکنان شود و منجر به کاهش روحیه و غیبت از کار در موسسات حسابرسی شود.

در مطالعه ای کورام² (2004) تواما اثرات محدودیت زمان و ریسک اظهار نظر نادرست را بر گرایش حسابرس به تحویل زیر استاندارد کار به صاحبکار را بررسی کردند. آن‌ها یافتند که به نظر می رسد حسابرسان با وجود محدودیت های زمانی بدون در نظر گرفتن ریسک اظهار نظر نادرست، حسابرسی مشکوک را می پذیرند.

هرتز³ (2006) تراکم کار را به عنوان یک متغیر در نظر می گیرد که اگر پایان سال مالی شرکت در دسامبر بود عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر را میگیرد. محقق دریافت که بعد از قانون ساربنز اکسلی⁴، استعفا حسابرسان در حسابرسی شرکت های با پایان سال مالی دسامبر نسبتا بیشتر از اخراج آن هاست. این مطالعه بر این تئوری استوار است که خستگی مفرط حسابرس و محدودیت های زمانی منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می شود. و این شرایط نسبتا در حسابرسی های با حجم کار بالا اتفاق می افتد.

لوپز (2007) در مطالعه ای اثر تراکم کار حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را مورد آزمون قرار داد. او با استفاده از یک نمونه تفکیکی بر اساس پایان سال مالی شرکت ها دریافت که شرکت های با پایان سال مالی دسامبر کیفیت حسابرسی پایین تری نسبت به سایر شرکت ها دارند.

¹Sweeney & Summers

²coram

³Hertz

⁴Sarbanes-Oxley

مک نامارا¹(2008) به بررسی تاثیر فشارهای بودجه زمانی بر رفتارهای غیر معمول حسابرسان پرداخت. نتایج تحقیق پرسش نامه ای او نشان داد، زمانی که حسابرسان تحت فشارهای بودجه زمانی هستند، عملیاتی را به کار می گیرند که باعث کاهش کیفیت حسابرسی می شود و همچنین حسابرسان زمان هایی را که صرف انجام کار حسابرسی کرده اند را کمتر از میزان واقعی گزارش می کنند.

یون²(2010) در یک تحقیق پرسش نامه ای به بررسی عوامل موثر بر رفتارهای غیرمعمول حسابرسان پرداخت. او با این فرض که یکی از عوامل موثر بر رفتارهای غیر معمول حسابرسان، فشار بودجه زمانی است به این نتیجه رسید که بین فشار بودجه زمانی و بروز رفتارهای غیرمعمول در حسابرسان ارتباط وجود دارد.

پاینو³(2011) در یک تحقیق پرسش نامه ای به بررسی عوامل موثر بر رفتارهای غیرمعمول حسابرسان پرداخت. نتایج تحقیق او نشان داد بین بودجه زمانی و رفتارهای غیر معمول حسابرسان ارتباط مستقیمی وجود ندارد.

اکبری 1387 به بررسی رابطه بین محدودیت زمانی و ساختار برنامه حسابرسی بر عملکرد و اجرای حسابرسی پرداخت و بیان نمود که افزایش محدودیت زمانی، منجر به کاهش کارایی و اثربخشی ساختار برنامه ای می گردد.

مهرانی 1382 تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل را مورد بررسی قرار داد. نتایج این تحقیق پرسش نامه ای نشان داد هرچند حسابرسان خود را مقید به رعایت اخلاق حرفه ای می دانند اما در برابر فشار بودجه زمانی، اقدام به اعمال رفتارهای غیر حرفه ای می نمایند. همچنین نتایج نشان می دهد که متناسب با افزایش فشار بودجه زمانی، احتمال بروز رفتارهای غیر حرفه ای نیز بیشتر می شود.

مجتهدزاده و آفایی 1383 در تحقیقی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه استفاده کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مورد مطالعه قرار دادند. نتایج به دست آمده بیان گر این است که یکی از عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی فشارهای بودجه زمانی می باشد.

¹McNamara

²Yuen

³Paino

برزیده 1390 در تحقیقی به بررسی این موضوع پرداخت که آیا مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده و فشار زمانی منجر به کتمان شواهدی می گردد که تصمیمات اتخاذ شده مبتنی بر یافته های اولیه را نقض کند. نتایج به دست آمده بیان گر این است که در صورت مواجه شدن حسابرسان با شواهد متناقض با یافته های اولیه در فرآیند حسابرسی مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده و وجود فشار زمانی منجر به ایجاد نگرانی مربوط به از دست دادن شهرت گردیده و احتمال کتمان شواهد حسابرسی افزایش می یابد.

تمرکز بیشتر مطالعات رفتاری بر روی رفتارهای غیر عادی حسابرسان تحت فشارهای بودجه زمانی است که به نظر می رسد منتج از رفتارهای فردی حسابرسان است در حالی که تحقیق حاضر تاثیر تراکم کار حسابرسی را از منظر کل شرکت حسابرسی، بررسی می کند.

فرضیه های تحقیق

با توجه به مبانی نظری مطروحه فرضیه های تحقیق به شرح ذیل طراحی می گردد:

فرضیه اول: حسابرسی هایی که تحت شرایط تراکم کار بالا انجام می شوند نسبت به حسابرسی های فاقد تراکم بالا اقلام تعهدی اختیاری بیشتری را ارائه می دهند.

فرضیه دوم: شرکت های با پایان سال مالی منتهی به اسفند ماه، که مدیریت سود افزایشی دارند، اقلام تعهدی اختیاری را نمایش می دهند که نسبت به شرکت های با پایان سال مالی غیر اسفند ماه مثبت تر است.

فرضیه سوم: شرکت های با پایان سال مالی منتهی به اسفند ماه، که مدیریت سود کاهشی دارند، اقلام تعهدی اختیاری را نمایش می دهند که نسبت به شرکت های با پایان سال مالی غیر اسفند ماه منفی تر است.

آزمون احتمال وجود جهت گیری های مدیریت ضروری است. به این دلیل که شرکت های با اقلام تعهدی افزایشده سود، نسبت به شرکت هایی که اقلام تعهدی کاهنده سود دارند، سطوح بیشتری از ریسک دعاوی حقوقی را به همراه دارند. علاوه بر این اقلام تعهدی کاهنده سود توسط مدیرانی استفاده می شود که سعی می کنند عملکرد مالی را هموار سازند یا از این اقلام برای ایجاد ذخایری جهت سال های بعد استفاده می کنند.

در مجموع، فرضیه اول با میزان ارقام تعهدی اختیاری که مدیریت گزارش می کند ارتباط دارد، در حالی که فرضیه دوم و فرضیه سوم جهت گیری ارقام تعهدی اختیاری را بررسی می کند.

روش تحقیق

روش مورد نظر برای انجام این تحقیق همبستگی و با استفاده از اطلاعات گذشته است. در این تحقیق با استفاده از مطالعات کتابخانه‌ای مبانی نظری تحقیق گردآوری و سپس با استفاده از صفحه گسترده اکسل اطلاعات مورد نیاز جهت تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه‌ها، با استفاده از داده‌های صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران محاسبه می گردد.

روش‌های گردآوری اطلاعات

به طور کلی در این تحقیق اطلاعات مالی از نرم افزارهای موجود (از جمله نرم افزار تدبیر پرداز و ره‌آورد نوین) یا صورت‌های مالی مربوط به شرکت‌های مورد مطالعه و لوح‌های فشرده منتشره از سوی سازمان بورس اوراق بهادار تهران جمع‌آوری شده است.

معرفی مدل‌های تحقیق

در تحقیقات حسابداری از چند نوع مدل برای ارزیابی و سنجش جهت و اندازه مدیریت سود در شرکت‌ها، استفاده می شود. سطح ارقام تعهدی اختیاری که در این مطالعه به عنوان معیار کیفیت حسابداری در نظر گرفته شده اند با استفاده از مدل تعدیل شده عملکردی جونز تعیین می شود. برآورد مدل شامل دو مرحله است. در مرحله اول نیاز به تخمینی از کل ارقام تعهدی¹ است. در این مطالعه کل ارقام تعهدی با استفاده از رویکرد جریان‌های نقدی که توسط هربر و کالینز² (2002) معرفی شده اند تعیین می شود.

تحت رویکرد جریان‌های نقدی کل ارقام تعهدی این گونه تعیین می شوند.

$$TA_CF_{it} = Op_{it} - CFO_{it}$$

¹ Total accruals
²Hribar & Collins

TA_CF = کل اقلام تعهدی تحت رویکرد جریان های نقدی

Op = سود عملیاتی

CFO = خالص جریان های نقدی عملیاتی

i و t به ترتیب شرکت و سال می باشد.

در گام بعدی، کل اقلام تعهدی بر روی متغیرهایی که جانشین هایی برای اقلام تعهدی عادی هستند رگرسیون زده می شوند. اقلام تعهدی اختیاری، آن هایی هستند که باقی مانده اجزای کل اقلام تعهدی هستند.

مدل تعدیل شده عملکردی جونز در سال 2005 توسط کوثری¹ و همکاران ارائه شد. تفاوت اصلی این مدل با مدل تعدیل شده جونز که توسط دچو در سال 1995 ارائه شده بود، استفاده از نرخ بازده دارایی ها در مدل بود. انگیزه «کوثری» برای استفاده از نرخ بازه دارایی ها در مدلش ریشه در مقاله دچو و همکاران² (1998) داشت. در آن مقاله پیشنهاد گردیده بود از نرخ بازه دارایی ها به منظور کنترل آثار عملکرد بر اقلام تعهدی اختیاری اندازه گیری شده، استفاده شود.

تحت این مدل، ابتدا ضرایب α_1 ، α_2 ، α_3 و α_4 جهت محاسبه اقلام تعهدی غیر اختیاری به صورت ذیل تعیین می شوند.

$$TA_{it} / A_{i,t-1} = \alpha_1(1/A_{i,t-1}) + \alpha_2((\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}) / A_{i,t-1}) + \alpha_3(PPE_{it} / A_{i,t-1}) + \alpha_4(ROA_{it} / A_{i,t-1}) + \epsilon_{it}$$

A = جمع دارایی ها

ΔREV = تغییرات در درآمدها

PPE = ناخالص ماشین آلات، اموال و تجهیزات

ΔREC = تغییرات در حساب های دریافتی

ROA = نرخ بازده دارایی ها

i و t به ترتیب نشانگر شرکت و سال می باشد.

پس از محاسبه ضرایب مذکور، اقلام تعهدی غیر اختیاری (NDA) با استفاده از رابطه ذیل تعیین

می گردد:

$$NDA_{it} / A_{i,t-1} = \alpha_1(1/A_{i,t-1}) + \alpha_2((\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}) / A_{i,t-1}) + \alpha_3(PPE_{it} / A_{i,t-1}) + \alpha_4(ROA_{it} / A_{i,t-1}) + \epsilon_{it}$$

در پایان اقلام تعهدی اختیاری از تفاوت کل اقلام تعهدی و اقلام تعهدی غیر اختیاری و به شرح ذیل محاسبه می‌گردد:

$$DA_{it} = TA_{it} - NDA_{it}$$

معادله مدل رگرسیون خطی چندگانه برای بررسی های اصلی در ذیل ارائه شده است:

$$DA = \alpha + \beta_1 WLC + \beta_2 TENURE + \beta_3 AUDIT + \beta_4 SIZE + \beta_5 \Delta NI + \beta_6 \Delta ASSETS + \beta_7 LOSS + \beta_8 DISTRESS + \Sigma YEAR + \Sigma INDUSTRY + \epsilon$$

DA = اقلام تعهدی اختیاری

WLC = اگر پایان سال مالی شرکت اسفند ماه است یک و در غیر این صورت صفر

TENURE = تعداد سال هایی که حسابرسی یک شرکت توسط یک حسابرس انجام شده است و

تغییر حسابرس نداشته است. سال مبنا سال 1378 در نظر گرفته شده است. لذا این متغیر عددی از 1 تا 11 می باشد.

AUDIT = اگر حسابرس شرکت سازمان حسابرسی بوده است یک و در غیر این صورت صفر.

SIZE = لگاریتم کل دارایی

ΔNI = درصد تغییرات در سود خالص

$\Delta ASSETS$ = درصد تغییرات در کل دارایی

LOSS = اگر شرکت در طی سال زیان داشته است برابر یک و در غیر این صورت صفر

DISTRESS = ضریب ورشکستگی مدل ژنتیک فرج زاده

$\Sigma YEAR$ = ماتریسی از متغیر مجازی سال

$\Sigma INDUSTRY$ = ماتریسی از متغیر مجازی صنعت

جامعه آماری

جامعه آماری تحقیق شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که جزو شرکت های سرمایه گذاری و بانک ها نباشند و اطلاعات تمامی متغیر های مدل برای آن ها در دسترس باشد. با توجه به نوع فعالیت و ساختار مالی متفاوت شرکت های سرمایه گذاری و بانک ها این شرکت ها از جامعه

مورد بررسی کنار گذاشته شده اند. جامعه آماری به صورت واحدهای آماری شرکت - سال در طی دوره زمانی معین می باشد و هم چنین فرض می شود که اطلاعات شرکت سال ها به یکدیگر وابسته نمی باشد.

نمونه آماری

در این تحقیق جامعه آماری و نمونه آماری با یکدیگر تفاوتی ندارند و کلیه شرکت هایی که اطلاعات مالی آن ها در طی سال های 1381 تا 1388 در دسترس بوده اند به روش سرشماری مورد بررسی قرار گرفته اند.

نمونه اولیه شامل همه شرکت های عضو بورس است که اطلاعات مالی آن ها از سال 1381 تا 1388 در دسترس می باشد.

با توجه به نوع فعالیت و ساختار مالی متفاوت شرکت های سرمایه گذاری و بانک ها این شرکت ها از جامعه مورد بررسی کنار گذاشته شده اند.

پس از بررسی کلیه اطلاعات مالی شرکت ها و حذف شرکت - سال هایی که اطلاعات مالی آن ها در محدوده زمانی سال های 1381 تا 1388 در دسترس نبود اطلاعات شرکت ها مورد بررسی قرار گرفت.

در این مطالعه نمونه گیری تصادفی صورت نگرفته است و کلیه شرکت های واجد شرایط در دسترس مورد آزمون قرار گرفته اند.

در این مطالعه تعداد 9 طبقه بندی صنعت در نمونه وجود دارد. در این مطالعه برخی از صنعت ها با توجه به تشابه شان با یکدیگر با هم ادغام شده اند. لیست صنایع مختلف به شرح ذیل می باشد:

خودرو و ساخت قطعات، محصولات دارویی، محصولات شیمیایی، صنایع غذایی، کانی غیرفلزی، نفت و لاستیک و پلاستیک، ماشین آلات و تجهیزات، معادن و فلزات، منسوجات.

در نمونه نهایی 1531 شرکت - سال وجود دارد. 1273 شرکت - سال (80 درصد) شرکت های با پایان سال مالی اسفند و 258 شرکت - سال (20 درصد) شرکت های با پایان سال مالی غیر اسفند بوده اند.

در تحلیل رگرسیون در این تحقیق، از داده‌های ترکیبی¹ با استفاده از نرم افزار Eviews استفاده می‌گردد.

داده‌های ترکیبی

داده‌های ترکیبی به بیان خصوصیات یک متغیر می‌پردازند که هم در طول زمان و هم با توجه به مقاطع تغییر می‌کنند. به عبارتی، این داده‌ها ترکیبی از داده‌های سری زمانی و مقطعی هستند. در داده‌های ترکیبی یا پانل، اگر هر واحد مقطعی دارای تعداد یکسانی از مشاهدات سری زمانی باشد، آن گاه چنین پانلی (داده‌ای) یک پانل متوازن² نامیده می‌شود. اما اگر تعداد مشاهده‌ها در میان اعضای پانل متفاوت باشد، چنین پانلی، یک پانل نامتوازن³ نامیده می‌شود. بررسی‌های پژوهش حاضر بر روی یک پانل نامتوازن انجام شده است.

مزایای داده‌های تابلویی نسبت به داده‌های مقطعی و سری زمانی: استفاده از تحلیل داده‌های ترکیبی برای تحقیقات حسابداری، مزایای زیادی نسبت به مطالعه سری‌های زمانی استاندارد و یا داده‌های مقطعی دارد که برخی از این مزایا به شرح ذیل می‌باشند:

- 1- از آن‌جا که داده‌های ترکیبی به شرکت‌های مختلف طی زمان ارتباط دارند، وجود ناهمسانی واریانس محدود می‌گردد (سیائو⁴، 2005؛ کلو مارکن⁵، 1989؛ گجراتی، 1387).
- 2- با ترکیب مشاهده‌های سری زمانی و مقطعی، داده‌هایی با اطلاعات بیشتر، تغییرپذیری بیشتر، هم خطی کمتر میان متغیرها، درجات آزادی بیشتر و کارایی بیش تر ارائه می‌گردد (همان).
- 3- با مطالعه مشاهده‌های مقطعی تکراری، داده‌های ترکیبی به منظور مطالعه پویای تغییرات، مناسب‌تر و بهتر هستند و دوره‌های مختلف اقتصادی را بهتر کنترل می‌کنند (همان).
- 4- داده‌های ترکیبی با ارائه داده برای هزاران مشاهده، می‌تواند تشریحی را که ممکن است در نتیجه لحاظ شرکت‌ها حاصل شود، حداقل سازد (همان).

¹. Panel data

². Balanced Panel

³. Unbalanced Panel

⁴. Hsiao

⁵. Klevmarken

5- با توجه به این حقیقت که داده‌های پانل شامل اطلاعاتی در مورد دینامیک بین دوره‌ای و منحصر به فرد بودن مقاطع می‌باشد، به کنترل آثار متغیرهای حذف شده و یا مشاهده نشده، کمک بیشتری می‌نماید. این روش، تحلیل دقیق‌تری را از یک متغیر مشخص به وسیله تکمیل مشاهده‌های آن متغیر خاص در مسأله، در کنار سایر متغیرهای مشابه به دست می‌دهد (کامرون و تریودی¹، 2005؛ سیائو، 2005).

6- در نهایت دلیل دیگر برای استفاده از داده‌های ترکیبی به جای یک سری زمانی منفرد، محدودیت‌های مرتبط با توزیع‌ها در آزمون‌های آماری می‌باشد. با استفاده از داده‌های ترکیبی، به جای تبعیت از توزیع‌های غیرمرسوم، توزیع آماری به طور مجانبی نرمال باقی می‌ماند و تقریباً برای حجم نمونه‌هایی که در بازارهای مالی استفاده می‌شود، توزیع داده‌ها نرمال می‌گردد (لویین و لین²، 2002؛ کوه³، 1994؛ پسران، شین و اسمیت⁴، 1999).

البته داده‌های ترکیبی با وجود مزایای زیاد، با چند مشکل مانند مسئله تخمین و استنباط مواجه است. از آن‌جا که این داده‌ها شامل ابعاد مقطعی و زمانی‌اند، مشکلات پدید آمده از کاربرد داده‌های مقطعی (مثل ناهمسانی واریانس) و داده‌های سری زمانی (مثل خودهمبستگی) نیز باید بررسی شود (سیائو، 2007؛ گجراتی، 1387).

انواع مدل‌های به کار رفته در داده‌های ترکیبی به همراه آزمون‌های تشخیصی: تخمین مدل رگرسیون با داده‌های ترکیبی به فرض‌ها درباره عرض از مبدأ، ضرایب شیب و جمله خطا بستگی دارد. با پذیرفتن ضرایب شیب و جمله خطای ثابت، رگرسیون با داده‌های ترکیبی به چند روش قابل تخمین است:

1- روشی که معادله را بدون عرض از مبدأ برآورد می‌کند.

2- روشی که ضریب ثابت مشترکی را برای تمام اعضای داده‌های ترکیبی در نظر می‌گیرد (مدل تلفیقی).

¹. Cameron and Trivedi

². Levin and Lin

³. Quah

⁴. Pesaran, Shin and Smith

3- روشی که ضرایب ثابت متفاوتی را برای هر عضو داده‌های ترکیبی (شرکت‌ها یا سال‌ها یا هر دو) برآورد می‌نماید (مدل آثار ثابت¹ یا FEM).

4- روشی که در آن ضریب ثابت برای اعضای داده‌های ترکیبی به صورت متغیر تصادفی هستند (مدل آثار تصادفی² یا REM).

در روش تلفیقی که ساده‌ترین روش است، ابعاد مختلف شرکت و زمان نادیده انگاشته شده و رگرسیون به روش معمول برآورد می‌گردد. در مدل آثار ثابت فرض بر این است که عرض از مبدأ برای شرکت‌های مختلف و برای سال‌های مختلف، متفاوت هستند. بنابراین، با وارد کردن متغیرهای مصنوعی این تفاوت‌ها کنترل می‌گردد. مشکل اصلی این روش از دست دادن درجات آزادی بسیاری در مدل می‌باشد؛ به خصوص هنگامی که تعداد شرکت‌ها و سال‌ها زیاد باشند. در مدل آثار تصادفی فرض بر این است که عرض از مبدأ تمامی شرکت‌ها و سال‌ها مقادیر متفاوتی هستند اما میانگین همه آن‌ها مقدار ثابتی است و اختلاف تک‌تک عرض از مبداها با این مقدار میانگین در جمله خطای رگرسیون منعکس می‌گردد. حال پرسش این است که چگونه از بین روش‌های مذکور، روش مناسب را انتخاب کنیم؟

برای انتخاب بین مدل تلفیقی و مدل آثار ثابت از آزمون چاو³ (F مقید) استفاده می‌شود. این آزمون مشخص می‌کند که آیا ضریب تعیین رگرسیون با آثار ثابت به صورت معناداری بزرگ‌تر از ضریب تعیین مدل رگرسیونی تلفیقی است یا خیر. فرضیه‌ها و آماره مربوط به این آزمون در ذیل ارائه شده است:

$$H_0: \alpha_1 = \alpha_2 = \alpha_3 = \alpha_4 = \alpha_5 \Leftrightarrow \text{Pooled Model} \Leftrightarrow \text{تمام عرض از مبدأها با هم برابرند}$$

$$H_1: \exists r \neq s \Rightarrow \alpha_r \neq \alpha_s \Leftrightarrow \text{FEM} \Leftrightarrow \text{حداقل یکی از عرض از مبدأها با بقیه متفاوت است}$$

$$Chow = F = \frac{(R_{LSDV}^2 - R_{Pooled}^2) / (T - 1)}{(1 - R_{LSDV}^2) / (NT - T - K)} = \frac{(RSS_{Pooled} - RSS_{LSDV}) / (T - 1)}{RSS_{LSDV} / (NT - T - K)}$$

¹. Fixed effect model

². Random effect model

³. Chow test

که در آن R_{LSDV}^2 و RSS_{LSDV} به ترتیب ضریب تعیین و مجموع مربعات باقی مانده‌های حاصل از مدل نامقید (FEM) و R_{Pooled}^2 و RSS_{Pooled} به ترتیب ضریب تعیین و مجموع مربعات باقی مانده‌های حاصل از مدل مقید (Pooled) است. N تعداد مقاطع (شرکت‌ها) و T طول دوره زمانی (یعنی سال‌ها) می‌باشد¹.

اگر مدل تلفیقی بهتر بود، کار به اتمام رسیده است. ولی اگر مدل آثار ثابت ارجح بود، باید آن، در مقابل مدل آثار تصادفی آزمون گردد تا از میان آن دو، مدل مناسب جهت برآورد معین شود که این کار با آزمون هاسمن² صورت می‌گیرد. آزمون هاسمن دارای توزیع مجانبی کای³ بوده و درجات آزادی آن برابر با تعداد متغیرهای توضیحی (رگرسورها) است. فرضیه‌ها و آماره مربوط به این آزمون در ذیل ارائه شده‌اند:

H_0 : بین آثار فردی و متغیرهای توضیحی همبستگی وجود ندارد \Leftrightarrow مدل آثار تصادفی

H_1 : بین آثار فردی و متغیرهای توضیحی همبستگی وجود دارد \Leftrightarrow مدل آثار ثابت

$$Husman = (\beta_{FEM} - \beta_{REM})' (Var(\beta_{FEM}) - Var(\beta_{REM}))^{-1} (\beta_{FEM} - \beta_{REM})$$

که در این آماره β_{FEM} ضرایب برآوردی تحت روش آثار ثابت و β_{REM} ضرایب برآوردی تحت روش آثار تصادفی می‌باشد.

یافته‌های تحقیق و نتایج

از تعداد 1531 مشاهده سال - شرکت اولیه، پس از حذف داده‌های پرت تعداد 1277 سال - شرکت باقی مانده است. برای آزمون فرضیه‌ها از تحلیل رگرسیون چندگانه استفاده می‌شود.

برآورد این مدل با استفاده از داده‌های پانل نامتوازن و با روش حداقل مربعات پانل، انجام گرفت. نتایج آزمون نسبت درست‌نمایی چاو، انتخاب مدل آثار ثابت مقاطع را در قیاس با مدل ترکیبی در

¹. آماره فوق برای مدل آثار ثابت زمانی است. زمانی که می‌خواهیم آزمون چاو را برای مدل آثار مکانی استفاده کنیم، جای T و N در آماره فوق عوض می‌شود.

². Hausman test

³. Asymptotic chi-squared distribution

هر سه فرضیه برتر می‌داند و لذا انجام آزمون هاسمن ضرورت می‌یابد. نتیجه آزمون هاسمن، حاکی از انتخاب مدل آثار تصادفی مقاطع است.

برابری مقدار آماره F با 47.179 و سطح معنی‌داری کمتر از 0.001، اعتبار مدل را در سطح اطمینان 95 درصد تأیید می‌کند. بر این اساس می‌توان پذیرفت که مدل به طور کلی توان تبیین بخشی از تغییرات متغیر وابسته را توسط متغیرهای مستقل، دارا می‌باشد.

مقدار ضریب تعیین (R^2) برابر با 0.229 است که نشان می‌دهد متغیرهای مدل، در مجموع توان تعیین 22.9 درصد از تغییرات متغیر وابسته را دارند. به این ترتیب، مجموعه‌ی متغیرهای مستقل اثرگذار حاضر در مدل نهایی، 22.9 درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می‌دهند.

مقدار ضریب تعیین مدل در فرضیات 2 و 3 به ترتیب 0.282 و 0.214 می‌باشد.

نگاره 1- مقادیر و ضریب تعیین و آماره F و سطح معناداری

سطح معناداری	آماره F	ضریب تعیین	
<0.001	47.179	0.229	فرضیه 1
<0.001	38.186	0.282	فرضیه 2
<0.001	17.77	0.214	فرضیه 3

ضریب متغیرها

در خصوص فرضیه اول، چنان که در نگاره 2 مشخص است سطح معنی‌داری 0.023 متغیر مستقل آزمون (تراکم کار حسابرسی) بیانگر معنی‌دار بودن رابطه بین تراکم کار حسابرسی و سطح ارقام تعهدی اختیاری در سطح اطمینان 95 درصد می‌باشد. همچنین ضریب متغیر تراکم کار حسابرسی که معادل 3857.945 می‌باشد بیانگر وجود رابطه مثبت میان تراکم کار حسابرسی و سطح ارقام تعهدی اختیاری می‌باشد. بدین صورت که با افزایش تراکم کار حسابرسی، سطح ارقام تعهدی اختیاری افزایش می‌یابد. از بین متغیرهای کنترلی صرفاً رابطه بین متغیر اندازه شرکت با سطح ارقام تعهدی اختیاری در سطح اطمینان 95 درصد معنی‌دار است. همچنین با توجه به ضریب مثبت برای متغیر مذکور می‌توان گفت که رابطه این متغیر با متغیر وابسته (سطح ارقام تعهدی اختیاری) مستقیم و در یک سو است.

در خصوص فرضیه دوم، سطح معنی داری 0.0208 متغیر مستقل آزمون (تراکم کار حسابرسی) بیانگر معنی دار بودن رابطه بین تراکم کار حسابرسی و سطح ارقام تعهدی اختیاری مثبت در سطح اطمینان 95 درصد می باشد. از بین متغیرهای کنترلی صرفاً رابطه بین متغیر اندازه شرکتها سطح ارقام تعهدی اختیاری در سطح اطمینان 95 درصد معنی دار است. همچنین با توجه به ضریب مثبت برای متغیر مذکور می توان گفت که رابطه این متغیر با متغیر وابسته (سطح ارقام تعهدی اختیاری) مستقیم و در یک سو است.

در خصوص فرضیه سوم، سطح معنی داری 0.766 متغیر مستقل آزمون بیانگر عدم وجود رابطه بین تراکم کار حسابرسی و سطح ارقام تعهدی اختیاری منفی در سطح اطمینان 95 درصد می باشد. از بین متغیرهای کنترلی صرفاً رابطه بین متغیرهای اندازه شرکت و زیان ده بودن، با سطح ارقام تعهدی اختیاری در سطح اطمینان 95 درصد معنی دار است. همچنین با توجه به ضریب منفی برای متغیرهای اندازه شرکت و زیان ده بودن می توان گفت که رابطه این متغیرها با متغیر وابسته (سطح ارقام تعهدی اختیاری منفی) مستقیم و در یک سو است.

نگاره ۲- ضرایب و سطح معناداری متغیرها

نام متغیر	فرضیه ۱		فرضیه ۲		فرضیه ۳	
	ضرایب	سطح معناداری	ضرایب	سطح معناداری	ضرایب	سطح معناداری
Constant	-۱۰۱۹۸۴	<۰.۰۰۱	-۱۲۴۷۶۹	<۰.۰۰۱	۷۵۰۴۷.۹۳	<۰.۰۰۱
WLC	۳۸۵۷.۹۴۵	۰.۰۲۳	۵۲۱۳.۲۷۲	۰.۰۲	-۵۸۷.۱۴۳	۰.۷۶۶
TENURE	۹۲.۰۶۹	۰.۶۶	۱۴۷.۱۲۹	۰.۶۱	۳۱۴.۰۸۲	۰.۲۲۳
AUDIT	۱۰۶.۴۰۱	۰.۹۳۸	۴۷.۶۹۱	۰.۹۷۹	۳۷.۰۳۲	۰.۹۸۳
SIZE	۲۲۷۴۷.۴۳	<۰.۰۰۱	۲۷۲۱۸.۵۵	<۰.۰۰۱	-۱۷۵۸۸.۱	<۰.۰۰۱
NI	-۰.۰۵۶	۰.۶۷۱	-۰.۰۹۵	۰.۵۴۴	-۰.۱۲۲	۰.۶۵
ASSETS	-۹.۴۷۳	۰.۴۵۷	-۱۲.۴۹	۰.۴۴۸	۲.۷۴۹	۰.۸۸۸
LOSS	۱۹۱۶.۵۷۴	۰.۱۴۶	۹۸۰.۴۹۸	۰.۶۱۲	-۵۵۵۱.۲۹	<۰.۰۰۱
DISTRESS	۵.۵۶	۰.۶۹۷	۸.۹۳	۰.۵۶۸	۴.۱۹۱	۰.۸۱۸

به طور خلاصه نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها به شرح ذیل می باشد:

با توجه به ضریب 0.023 متغیر تراکم کار در فرضیه اول، این فرضیه تایید می شود. ضریب 0.02 متغیر تراکم کار در فرضیه دوم، بیانگر تایید این فرضیه می باشد. و ضریب 0.766 متغیر تراکم کار در فرضیه سوم، بیانگر عدم تایید این فرضیه می باشد.

پیشنهادهای تحقیق

- با توجه به این موضوع که سرمایه‌گذاران به جهت سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها گزارش حسابرسی مستقل و اطلاعات صورت‌های مالی به خصوص صورت سود و زیان را نیز مورد بررسی قرار می دهند و از این بابت کیفیت سود گزارش شده مهم است لذا در مواردی که پایان سال مالی شرکت‌ها منتهی به اسفند ماه است با دقت و حساسیت بیشتری اطلاعات صورت‌های مالی و به خصوص صورت سود و زیان را تجزیه و تحلیل کنند.
- یافته‌های این مطالعه نیاز به تنظیم آیین‌نامه‌ای که کار حساب‌برسان را به طور معقولانه‌ای در طی سال پخش کند را برجسته تر می کند. برای مثال، قوانین جدید می توانند تعداد شرکت‌های با پایان سال مالی اسفند را محدود کنند یا سهم کارهایی را که حساب‌برسان اجازه دارند یا قادرند قبل از پایان سال مالی انجام دهند را افزایش دهد. استفاده از حسابرسی مستمر نیز ممکن است اثرات تراکم کار حسابرسی را کاهش دهد.

منابع:

1. اکبری، محمدعلی، 1387، "رابطه محدودیت زمانی و ساختار برنامه حسابرسی بر عملکرد و اجرای حسابرسی"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی
2. برزیده، فرخ و خیراللهی، مرشید، "مسئولیت پاسخگویی، فشار زمانی، و کتمان شواهد حسابرسی"، دانش حسابرسی، شماره 45، ص 4-27
3. قدرتی، حسن، 1389، "بررسی دقت مدل‌های پیش‌بینی ورشکستگی در بورس اوراق بهادار تهران"، تحقیقات حسابداری پاییز 1389.

4. مجتهدزاده، ویدا و آقایی، پروین، 1383، "عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرس مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی"، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره 33، ص 65-91.

5. مهرانی، ساسان و آمنه بذرافشان 1382، "تنوری اخلاقی و تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل"، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره 32، ص 43-61

6. Coram, P., J. Ng, and D.R. Woodliff. 2004. The effect of risk of misstatement on the propensity to commit reduced audit quality acts under time budget pressure. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23(2): 159-167.
7. Davidson, R. A. and D. Neu. 1993. A note on the association between audit firm size and audit quality. *Contemporary Accounting Research* (Spring): 479-488.
8. De Anglo, L.E. 1981, "Auditor Independence, Low balling and Disclosure Regulation" *Journal of Accounting and Economics*. No. 3, P.P.113-127
9. Dechow, P., R. solan, and A. sweeney. 1995. Detecting earnings management. *The accounting review* 70(April): 193-225.
10. Dennis M. Lopez Acevedo, 2007, "Audit quality: an analysis of management, auditor, and environmental factors". Dissertation of P.H.D.
11. Dies, D. R. and G. A Giroux 1992 "Determinants of Audit Quality in the Public Sector" *The Accounting Review*, Vol. 67, No.3, pp.462-479.
12. Hertz, K. 2006. Determinants and consequences of auditor resignations and dismissal the effects of SOX. Working paper, February 2006, 108-132.
13. Hribar p. and D.W. collins, 2002, Errors in estimating accruals: Implications for empirical research, *Journal of Accounting research* 40(1), 105-135.
14. Hsiao, C. (2005), "Why Panel Data?", *Singapore Economic Review*, Vol. 50.2, pp. 1-12.
15. Johnson-Moreno, H. and M. Hayes. 2003. To your health. *Journal of Accountancy* 196 (3): 65-68.
16. Kelley, T., and L. Margheim. 1990. The impact of time budget pressure, personality, and leadership variables on dysfunctional auditor behavior. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 9 (Spring): 21-41
17. Klevmarcken, N.A., (1989), "Panel studies: What can we learn from them? Introduction", *European Economic Review* 33, 523-529.
18. Knechel, W.R. and J. L. Payne. 2001. Additional evidence on audit report lag. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 20(1): 137-146.
19. Kothari, S., A. Leone and, C. Wasley, 2005, Performance matched discretionary accruals, *Journal of Accounting and Economics* 39, 163-197.
20. Krishnan, J. and P.C. Scheuer 2000 "The Differentiation of Quality Among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit Sector Auditing", *A Journal of Practice and Theory*, Vol. 19, No.2, pp. 9-26.
21. Lam, S. and S. Chang 1994 "Auditor Service Quality and Auditor Size: Evidence from Initial Public Offerings in Singapore", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. Vol. 3, No. 1, P. 103.
22. Levin, A., Lin, C.F. and Chu, C. (2002), "Unit root test in panel data: Asymptotic and finite sample properties", *Journal of Econometrics* 108, 1-25.
23. McNamara, S., and Liyanarachchi, G. 2008, "Time budget pressure and auditor dysfunctional behaviour within an occupational stress model", *Accountancy Business and the Public Interest*, Vol. 7, No. 1, 110-132.

24. Myers, J. N., Myers, L. A. and Omer, C. T. 2003. "Exploring the Term of the Auditor-client relationship and the quality of Earnings: A case for Mandatory Auditor rotation?" *The Accounting Review*, Vol. 78, Issue 3, pp. 779-799.
25. Paino, H, and Thani, A. 2011, " Attitudes Toward Dysfunctional Audit Behavior: The Effect of Budget Emphasis, Leadership Behavior, and Effectiveness of Audit Review ", *IEEE Symposium on Industrial Electronics and Applications* Vol.6 (4), pp. 547-579
26. Palmrose, Z. 1988. An analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review* (January): 55-73
27. Palmrose Z.V. 1999, "Empirical Research on Auditor Litigation : Considerations and Data" *Jornal of Accounting Research* Autumn : 887 – 910 .
28. Pesaran, M.H., Shin, Y. and Smith, R. (1999), "Pooled mean group estimation of dynamic heterogeneous panels", *Journal of the American Statistical Association* 94, 621-634.
29. Quah, D. (1994), "Exploiting cross section variation for unit root inference in dynamic data", *Economics Letters* 44, 9-19.
30. Raganathan, B. 1991. Premature signing-off of audit procedures: An analysis. *Accounting Horizons* 5 (2): 71-79.
31. Sweeney, J.T. and S.L. Summers. 2002. The effect of the busy season workload on public accountants' job burnout. *Behavioral Research in Accounting* 14: 223-245.
32. Titman, S, and B. Trueman, 1986, "Information Quality and the Valuation of New Issues" , *Journal of Accountig and Economics* , Vol. 5 , No. 2 , pp. 159-172.

Abstract:

According to Importance Transparency of financial information in decision-users, Identify factors affecting audit quality Essential Looks Despite these factors to Time, Users of the financial statements and the audit was conducted in order to better understand. This study investigates the effect of workload compression demands on audit quality. Workload compression, occurs as a result of most companies having their fiscal years aligned with the calendar year and impose a significant burden on auditors during the first calendar quarter of each year.in this paper, discretionary accruals are used as d proxy measure for earning management and concomitant audit quality. The result indicate that Esfand year-end companies display magnitudes of discretionary accruals. This result is consistent with compressed workload impairing audit quality, thus giving Esfand year-end companies more freedom to manage earning.

Keywords: audit quality, workload compression, discretionary accruals