

بررسی ارزش افزوده آموزش حسابداری بر کیفیت حسابداری

فروغ حیرانی^۱ و نسیم شاهمرادی^۲ و علی جلالی زمانی^۳

۱. فروغ حیرانی، عضو هیات علمی دانشگاه آزاد یزد، ایران heyrani@iauyazd.ac.ir

۲. نسیم شاهمرادی، عضو هیات علمی دانشگاه آزاد یزد، ایران N.shahmoradi@iauyazd.ac.ir

۳. علی جلالی زمانی، دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد یزد، ایران ali.jalali.zamani@gmail.com

نویسنده و مسئول: نسیم شاهمرادی

چکیده

هدف از این تحقیق بررسی رابطه بین رشته تحصیلی و سطح تحصیلات و کیفیت حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می‌باشد. بدین منظور از طریق تکنیک غربالگری طی 6 سال (۱۳۹۲-۱۳۹۷) تعداد ۱۰۶ شرکت از بورس اوراق بهادار تهران انتخاب گردید. متغیرهای پژوهش به صورت تلفیقی یا ترکیبی و با استفاده از رگرسیون چند متغیره تجزیه و تحلیل شده است. در پژوهش حاضر برای تعیین پایایی و مانایی متغیرهای پژوهش از آزمون آزمون لوین، لین و چو و دیکی فولر استفاده شده و برای بررسی هم خطی متغیرها از آزمون عامل تورم واریانس بهره گرفتیم که نتایج نشان می‌دهد که متغیرها پایا بوده و هم خطی بین آنها وجود ندارد. سپس از طریق اجرای آزمون‌های F لیمر و آزمون هاسمن برای تعیین مناسب‌ترین مدل رگرسیونی پرداخته و از طریق مدل مربوطه اقدام به آزمون فرضیه‌ها نموده‌ایم. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد که ارتباط مثبت و معنادار بین رشته تحصیلی و سطح تحصیلات و کیفیت حسابداری دارد.

واژه‌های کلیدی: آموزش حسابداری، رشته تحصیلی، سطح تحصیلات، کیفیت حسابداری.

۱- مقدمه

دانش مورد نیاز حسابرسان باید حداقل تحصیلات دانشگاهی در رشته‌های حسابداری و رشته‌های مرتبط باشد (بستانیان، ۱۳۸۷). آموزش عالی، معرف نوع مهمی از سرمایه‌گذاری در منابع انسانی است که با فراهم آوردن و ارتقاء بخشیدن دانش، مهارت‌ها و نگرش‌های مورد نیاز کارکنان ارشد فنی، حرفه‌ای و مدیریتی به توسعه اقتصادی کمک می‌کند. آموزش عالی بطور قطع نه تنها موجب ترویج دانش می‌شود بلکه با پیشرفت‌های تحقیقاتی، علمی و تکنولوژیک، دانش جدید به وجود می‌آورد. برنامه آموزش عالی به منظور پاسخ‌گویی به تقاضاهای بازار کار برای نیروی انسانی ماهر و متخصص از توجه خاصی در اکثر کشورها برخوردار است (مظاهری کوپایی، ۱۳۷۴).

آموزش‌های دانشگاهی باید فارغ‌التحصیلان را به‌گونه‌ای آماده نماید که بتوانند وظایف زیر را انجام دهند: ۱- برای ورود به حرفه حسابداری و حسابرسی موفق باشند ۲- مهارت‌های اولیه لازم جهت تداوم در حرفه حسابداری و حسابرسی را به‌گونه‌ای داشته باشند که حرفه‌ای باشند ۳- فارغ‌التحصیلان باید از دانش‌های زمینه‌ای و مهارت‌هایی برخوردار باشند تا بتوانند برای ایفای نقش سازمانی و تعامل‌های فردی و گروهی در طول عمر کاری خود در مشاغل مختلف آماده باشند (رضائی و قربانی، ۱۳۹۰).

اهمیت بسیاری از خصوصیات حسابرس در شکل دادن به روند حسابرسی و نتایج حسابرسی توسط چندین محقق بررسی شده است (به عنوان مثال نلسون و تان ۲۰۰۵؛ فرانسویس ۲۰۱۱). با این حال، در مورد نقش ویژگی‌های حسابرس در تعیین کیفیت حسابرسی، اطلاعات کمی وجود دارد. فقط اخیراً دانشگاهیان شروع به مطالعه کیفیت حسابرسی در سطح حسابرس فردی (به عنوان مثال گل، وو و یانگ ۲۰۱۳؛ لی، چی، تیان و ژانگ ۲۰۱۶) کردند. یک کار موازی، ارتباط بین مشخصات آموزشی مدیران ارشد و کیفیت تصمیم‌گیری را بررسی کرده است (به عنوان مثال نیکبخت ۲۰۰۶؛ وافیس ۲۰۰۹).

اکثر موسسات حسابداری حرفه‌ای در سراسر جهان نه تنها به مدرک دانشگاهی نیاز دارند (FEE 2002) بلکه مدرک دانشگاهی باید یک مدرک حسابداری اختصاصی یا یک مدرک دارای اعتبار تجاری خاص باشد. به عنوان مثال، CPA (ایالات متحده)، HKICPA (هنگ کنگ)، SAICA (آفریقای جنوبی)، NZICA (نیوزیلند) و CICA (کانادا) از جمله این مدارک هستند. در مقابل، هیچ یک از نهادهای حسابداری حرفه‌ای در انگلستان شرایط تحصیلات دانشگاهی را ندارند. فارغ‌التحصیلان رشته‌های مختلف، یا حتی افراد فاقد مدرک دانشگاهی، واجد شرایط عضویت در ارگان‌های حرفه‌ای و ورود به آزمون‌های مقدماتی خود هستند.

آموزش مؤلفه مهمی از سرمایه‌انسانی است. با این حال، پیامدهای آموزش مربوط به حسابرسان برای کیفیت کار حسابرسی آنها کاملاً مشخص نیست. از یک سو، در راستای نظریه سرمایه‌انسانی (به عنوان مثال شاو، ۱۹۸۴) دانش و مهارت‌های تخصصی و تفصیلی کسب شده از طریق مدرک حسابداری ممکن است مهارت‌های خلق شده توسط حسابرسان از طریق آموزش ضمن کار و صلاحیتهای حرفه‌ای را تکمیل و تقویت کند. از طرف دیگر، تمرکز فنی نسبتاً ظریف آموزش حسابداری ممکن است حسابرسان را از مهارت‌های با ارزش مرتبه بالا، مانند مهارت‌های تحلیلی و حل مسئله محروم کند که تصمیم‌گیری را در شرایط پیچیده یا غیرقابل پیش‌بینی تسهیل می‌کند (به عنوان مثال دیاموند، ۲۰۰۵).

کیفیت حسابرسی به دو ورودی اصلی فرآیند حسابرسی بستگی دارد: افرادی که ممیزی انجام می‌دهند و آزمون‌های حسابرسی مورد استفاده برای جمع‌آوری اطلاعات (فرانسویس، ۲۰۱۱). زمانی که حسابرسی‌ها توسط حسابرسان ذیصلاح و با مهارت لازم انجام شود، از کیفیت بالاتری برخوردار می‌گردند. ادبیات تحقیق قبلی نقش دانش و تخصص حسابرس را در تعیین کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد. به طور خاص، دانش مربوط به دامنه (به عنوان مثال دانش جمع‌آوری شده از طریق مشتری، کار و تخصص صنعت) با ممیزی‌های با کیفیت بالاتر همراه است (نکچل و کریشنان، ۲۰۱۳).

اقتصاددانان کارگری بین سرمایه انسانی "عمومی" و "خاص" تمایز قائل هستند (بکر، ۱۹۶۲). با تکیه بر این، شاو (۱۹۸۴)، ۱۹۸۷) مفهوم سرمایه گذاری شغلی را به عنوان جمع آوری مهارت‌هایی که فرد برای انجام کار در یک حرفه به دست می آورد، تعریف می‌کند. وی سپس نشان می‌دهد که پیشرفت مهارت‌های خاص شغلی، مؤلفه مهمی از سرمایه انسانی بوده و بر تأثیر تجربه عمومی حاکم می‌باشد. تحقیق بعدی (به عنوان مثال، مک کالل ۱۹۹۰؛ کامبوروف و مانوویسی ۲۰۰۹؛ سالیوان، ۲۰۱۰) شواهد دیگری را برای حمایت از ارزش تطابق شغلی (یعنی تطبیق سرمایه گذاری شغلی شخص با انتخاب شغل خود) ارائه می‌دهد. از این رو می‌توان انتظار داشت که به عنوان کانالی که از طریق آن مهارت‌ها کسب می‌شود، تعیین کننده سرمایه انسانی یک فرد باشد.

در همین راستا در این تحقیق تلاش می‌شود به این سوال پاسخ داده شود که آیا آموزش حسابداری بر کیفیت حسابرسی ارزش افزوده ایجاد می‌کند.

۳- پیشینه تحقیق

صالحی و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی چالش‌های آموزش حسابداری در ایران از دید شاغلین حرفه و مراجع دانشگاهی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که پاسخ‌دهندگان معتقدند سیستم کنونی آموزش حسابداری نتوانسته معلومات کافی درباره نحوه به‌کارگیری و بهره‌مندی از عمده ابزارهای تکنولوژی اطلاعاتی روز را به دانشجویان انتقال دهد. نونهال و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی ارزیابی تأثیر آموزش حسابداری (آموزش دانشگاهی و دوره‌های ضمن خدمت) و تجربه بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. نتایج آن‌ها نشان می‌دهد که آموزش حسابداری (آموزش دانشگاهی و دوره‌های ضمن خدمت) بر قضاوت حرفه‌ای حسابداران تأثیر مثبت و معناداری دارد.

باقیمیان (۱۳۹۰) در پژوهشی به بررسی موانع پیشرفت آموزشی در ایران پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که عدم استقبال رتبه‌های برتر آزمون‌های ورودی به دلیل عدم گزینش علمی مناسب دانشجویان در بدو ورود به رشته تحصیلی حسابداری، چند شغله بودن استادان رشته حسابداری و نیز عدم تسلط استادان و دانشجویان حسابداری به زبان انگلیسی و فناوری اطلاعات، به‌عنوان موانع پیشرفت آموزش حسابداری در ایران مورد تأیید قرار گرفته است. بشیری‌منش و شاهرخی (۱۳۹۰) در پژوهش خود با عنوان ارزیابی درک دانشجویان حسابداری از تجربه یادگیری دروس دانشگاهی به این نتیجه رسیدند که دانشجویان رشته حسابداری دارای سطح مناسبی در رابطه با مبانی حسابداری برخوردارند ولی سطح یادگیری آن‌ها در رابطه با سایر مباحث مربوط به حرفه یا مسائل روز حرفه مناسب نیست.

مجته‌زاده و علوی (۱۳۸۸) به بررسی دانش و مهارت‌های موردنیاز برای دانش‌آموختگان مقطع کارشناسی حسابداری دیدگاه استادان دانشگاه، شاغلان در حرفه و دانشجویان حسابداری (بررسی موردی استان آذربایجان غربی) پرداخته‌اند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که به‌رغم تفاوت در میانگین کفایت ارائه دانش و مهارت‌ها با برنامه‌های کنونی آموزش حسابداری، از دیدگاه پاسخ‌دهندگان برنامه‌های کنونی آموزش حسابداری در ارائه دانش و مهارت‌های موردنیاز به دانش‌آموختگان، کفایت لازم را ندارد. همچنین شکاف بین سطح اهمیت دانش و مهارت‌ها سطح کفایت ارائه آن با برنامه‌های کنونی آموزش حسابداری، معنی‌دار است.

وکیلی فرد و رهنمای رودپشتی (۱۳۹۰) در پژوهشی به بررسی و تعیین دیدگاه‌های دانشجویان، اساتید دانشگاه و شاغلین در حرفه نسبت به اولویت‌های گرایش‌های تخصصی حسابداری، محتوای دروس تخصصی حسابداری، میزان واحدهای دروس تخصصی و مؤثرترین روش تدریس حسابداری به‌منظور تدوین چارچوبی برای برنامه‌ریزی رشته حسابداری در مقاطع کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری با استفاده از روش آماری تحلیل عاملی با کمک داده‌ها فازی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که بین دیدگاه‌های طیف جامعه آماری نسبت به پنج مؤلفه موردبررسی فوق‌الذکر تفاوت معناداری وجود داشته و درحالی‌که مدرسین حسابداری به حسابداری مالی و دانشجویان مقاطع تکمیلی به حسابداری مدیریت بیشتر بها می‌دادند، شاغلین حرفه، پرداختن به مباحث حسابرسی را اولویت مباحث آموزشی در راستای تأمین نیازهای جامعه مالی ایران عنوان کرده‌اند. عرب مازار و سنایی (۱۳۸۵) در زمینه ضرورت بازنگری جایگاه سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری در

آموزش و حرفه اظهار می‌دارد که برنامه آموزش حسابداری نیاز به اصلاحات جدی در این زمینه دارد و به هر شکل ممکن باید دروس مختلفی در برنامه سطوح کارشناسی ارشد حسابداری بر پایه مباحث مربوط به سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری گنجانده شود.

نوروش و مشایخ (۱۳۸۳) در پژوهش خود به تعیین نیازها و اولویت‌های آموزشی حسابداری مدیریت و بررسی فاصله ادراکی بین دانشگاهیان و شاغلین در حرفه حسابداری پرداخته و نتیجه‌گیری نموده که شاغلین حرفه در مورد روش‌های مورد استفاده در سازمان بیشتر به روش‌های سنتی حسابداری مدیریت توجه داشته‌اند و در مورد مهارت‌های مورد نیاز برای فارغ‌التحصیلان جدید حسابداری که وارد مشاغل حسابداری مدیریت می‌شوند از دیدگاه هر دو گروه مورد مطالعه، مهارت‌های حل مسئله را بالاترین اولویت بیان داشته‌اند.

یانگ و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی اصلاحات و نوآوری و آموزش‌های دستی حسابداری پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که آموزش دانش‌آموزان در ابتدا باید منطبق با نیازهای جامعه باشد و با انجام کارآموزی و تمرین‌های مستمر با آن‌ها اجازه دهید که بتوانند روند واقعی مالی شرکت‌های بزرگ را شبیه‌سازی کنند تا پس از فارغ‌التحصیلی توانایی انجام کارهای مالی را داشته باشند.

ساگارا و لائو (۲۰۱۸) در پژوهشی به تأثیر یادگیری مبتنی بر بازی مدیریت به‌عنوان یک ابزار یادگیری تجربی بر آموزشی حسابداری و کسب‌وکار پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که بازی مدیریت خود به‌عنوان یک ابزار یادگیری تجربی برای آموزش حسابداری و کسب‌وکار است.

وانگ و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی نوآوری و شیوه آموزش کاربردی استعدادها حسابداری در دانشکده‌های محلی و دانشگاه‌ها بر اساس اصلاحات جانبی عرضه پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که دانشکده‌ها و دانشگاه‌های محلی باید به سمت نیازهای اجتماعی هدایت شوند و مهارت‌های مورد نیاز جامعه را پرورش دهند، زیرا فقط از این راه می‌شود در رقابت شدید پیشرفت کرد. دانش حرفه‌ای و برخی مهارت‌های عملی عمدتاً از طریق یادگیری در کلاس درس به دست می‌آید، در حالی که تسلط دانش حرفه‌ای و پرورش توانایی‌های نوآوری عمیق از طریق مشارکت در مسابقات رشته‌ای سطح بالا باید حاصل شود. این رقابت نه تنها کمک می‌کند تا مهارت‌های حرفه‌ای دانش‌آموزان را افزایش دهد، بلکه رقابت اصلی آن‌ها را در عمل بهبود می‌بخشد، بلکه کمک می‌کند تا گزینه‌های بیشتری برای توسعه حرفه‌ای دانش‌آموزان فراهم شود.

تان (۲۰۱۲) در پژوهشی تحت عنوان تأثیر آموزش حسابداری و استدلال اخلاقی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که تحصیلات دانشگاهی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان بخصوص در افشاء اطلاعات مؤثر است و همچنین تحصیلات دانشگاهی در آماده‌سازی دانشجویان حسابداری برای ورود به حرفه حسابداری کمک می‌کند.

راگتامن و همکاران (۲۰۰۷) با مطالعه نظر شاغلان در حرفه و استادان دانشگاه درباره دانش و مهارت‌های مورد نیاز برای دانش‌آموختگان رشته حسابداری بیان کردند که دانش‌آموختگان حسابداری به‌منظور موفقیت در تجارت الکترونیکی به دانش عمومی، فناوری، دانش سازمانی و دانش تجاری نیاز دارند. از نظر شاغلان در حرفه، مهارت‌های ذهنی و از نظر استادان دانشگاه، مهارت‌های ارتباطی، مهارت‌های بین فردی، دانش حسابداری و توانایی رهبری از اولویت برخوردار بودند.

پایسی (۲۰۱۰) نقش دوره کارآموزی را در توسعه مهارت‌های دانشجویان حسابداری مورد بررسی قرار داد. وی با مقایسه دیدگاه‌های دانشجویان شرکت‌کننده در دوره کارآموزی و دانشجویانی که در این دوره شرکت نکرده بودند، بیان کرد که دوره کارآموزی ابزار آموزشی سودمندی در ایجاد مهارت‌های انتقال‌پذیر در دانشجویان است؛ بنابراین گنجاندن دوره کارآموزی در برنامه درسی دانشگاهی حسابداری می‌تواند سودمند باشد. همچنین معایب و محاسن دوره کارآموزی از دیدگاه دانشجویان شاغلان در حرفه نیز مورد بررسی قرار گرفت.

لاین و همکاران (۲۰۰۵) با بررسی نظر شاغلان در حرفه، استادان دانشگاه و دانشجویان، به‌منظور تعیین دانش و مهارت‌های مورد نیاز برای دانش‌آموختگان رشته حسابداری بیان کردند که موقعیت کنونی آموزش حسابداری در چین برای ایجاد دانش و مهارت‌های مورد نیاز راضی‌کننده نیست. پاسخ‌دهندگان از ارائه دانش و مهارت‌های مورد نیاز توسط برنامه‌های کنونی آموزش

حسابداری، رضایت نداشتند. به عنوان نتیجه لین و همکاران بیان کردند که اصلاح برنامه آموزش حسابداری، نه تنها ضروری بلکه الزام آور است.

بلیزی و همکاران (۲۰۰۸) دیدگاه‌های شاغلان در حرفه، استادان دانشگاه و دانش‌آموختگان رشته حسابداری را به منظور تعیین مهارت‌های اساسی برای دانش‌آموختگان رشته حسابداری را به منظور تعیین مهارت‌های اساسی برای دانش‌آموختگان این رشته مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که به رغم تأکید بر اهمیت مهارت‌های ذکر شده توسط سه گروه، بین دیدگاه‌های آنان تفاوت‌هایی وجود دارد. شاغلان در حرفه بر داشتن مهارت‌های فکری و بین فردی، دانش‌آموختگان رشته حسابداری بر داشتن مهارت‌های ارتباطی فکری و بین فردی، دانش‌آموختگان رشته حسابداری بر داشتن مهارت‌های ارتباطی و بین فردی و استادان دانشگاه بر داشتن مهارت‌های فکری، خود مدیریتی، ارتباطی و بین فردی تأکید فراوان داشتند. مهارت‌هایی که از یک حسابدار انتظار می‌رود بر آن تسلط داشته باشد. شامل مهارت‌های پایه، حسابداری مؤسسات و شرکت‌ها و همچنین مهارت‌های فنی که شامل بودجه‌بندی و حسابداری مدیریت است و مهارت‌های حرفه‌ای که وظایف حسابرسی، تصمیم‌گیری و گزارشگری را شامل می‌شود و مهارت‌های پژوهشی که مهارت‌های تحلیلی و طراحی سیستم و مشاوره‌ی حرفه‌ای مستقل را در بر می‌گیرد. این مهارت‌ها را می‌توان با توجه به پیچیدگی و توانایی تحلیل آن‌ها در نظر گرفت. جعفری (۱۳۸۵) به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران پرداخت. و به این نتیجه رسید که میان عوامل مؤثر بر شایستگی حسابرسان و شاخص‌های استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. نتیجه گرفت که حسابرسی‌های حسابداران رسمی در کشف و گزارش تحریفات با اهمیت در صورتهای مالی از اثر بخشی لازم برخوردار نمی‌باشد.

۴- فرضیه های تحقیق

فرضیه اول: رشته تحصیلی حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه دوم: سطح تحصیلات حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

$$Quality_{it} = \beta_0 + \beta_1 Field_{it} + \beta_2 Degree_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 Size_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 GRO_{it} + \varepsilon_{it}$$

Quality: کیفیت حسابرسی	Field: رشته تحصیلی حسابرس	Degree: سطح تحصیلات
حسابرس		
LEV: اهرم مالی	Size: اندازه شرکت	ROA: سودآوری
GRO: فرصت های رشد	ε_{it} : خطای مدل	

۵- روش شناسی پژوهش

این پژوهش از نوع توصیف همبستگی و روش شناسی پژوهش از نوع پس رویدادی است. برای آزمون فرضیه ها، از مدل رگرسیون چند متغیره از نوع داده های تابلویی (مقطعی- زمانی) استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش را تمام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۲-۱۳۹۷ تشکیل می‌دهد. در این پژوهش برای انتخاب روش نمونه گیری، مطابق اکثر پژوهش‌هایی که در ایران انجام شده از نمونه برداری غیر احتمالی هدف دار استفاده شده است. در طرح نمونه گیری غیر احتمالی، اعضای از جامعه آماری انتخاب می‌شوند که با معیار یا معیارهای خاصی که پژوهشگر در نظر دارد مطابقت داشته باشد. در این پژوهش، نمونه با کل جامعه آماری آغاز و پس از در نظر گرفتن شرایط زیر انتخاب شده است:

۱) پایان سال مالی آن‌ها ۲۹ (بیست و نه) اسفند ماه باشد. (۲) قبل از سال ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند. (۳) جزء شرکت‌های سرمایه گذاری و واسطه‌گری مالی نباشند. (۴) در طی دوره مورد بررسی (۱۳۹۲-۱۳۹۷) تغییر سال مالی نداشته باشند. (۵) شرکت مورد نظر طی دوره پژوهش، فعالیت مستمر داشته و سهام آن مورد معامله قرار گرفته

باشد. و در پایان تعداد ۱۰۶ شرکت طی دوره ۶ ساله به عبارتی ۶۳۶ سال - شرکت به عنوان نمونه آماری انتخاب و شناسایی گردید.

۶- متغیرهای تحقیق

الف) کیفیت حسابرسی: دی آنجلو کیفیت حسابرسی را ارزیابی و استنباط بازار از احتمال اینکه حسابرس (۱) موارد تحریفات با اهمیت در صورت های مالی یا سیستم حسابداری صاحبکار را کشف کند و (۲) تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش کند، قلمداد کرده است. دیوید سان و نئو (۱۹۹۳) تعریف متفاوتی از کیفیت حسابرسی ارائه کردند: از دیدگاه آنان کیفیت حسابرسی به توانایی حسابرسی در کشف و رفع تحریف های با اهمیت و دستکاری در سود خالص گزارش شده مربوط می شود (نمازی و همکاران، ۱۳۹۰). در این تحقیق، کیفیت حسابرسی بوسیله ارقام تعهدی اختیاری سنجیده شده است.

۱) ارقام تعهدی اختیاری

ارقام تعهدی اختیاری، اقلامی هستند که به دلیل رویدادهای درون شرکت مرتبط بوده و به عوامل بیرون از آن ارتباط ندارد (جونز، ۱۹۹۱). هیلی (۱۹۸۵) نیز ارقام تعهدی اختیاری را تعدیلات جریان وجه نقد انتخاب شده به وسیله مدیریت در جهت تأثیر گذاشتن بر روی سودهای گزارش شده می داند. فرانسیس و همکاران (۲۰۰۵) ارقام تعهدی اختیاری را اقلامی می دانند که در نتیجه انتخاب روش های حسابداری، تخصیص های اختیاری، تصمیم های مدیریتی و قضاوت و برآورد ایجاد می شود. به عبارت دیگر، این ارقام از هر شرکت به شرکت دیگر می تواند متفاوت باشد، چون تحت تأثیر رویه و خط مشی های انتخابی شرکت قرار دارد و هر چقدر مدیر یک شرکت آزادی عمل بیشتری برای به وجود آوردن آنها داشته باشد، احتمال بیشتری دارد که از این ارقام برای تأثیر گذاری روی سود استفاده کند که این عمل به پدیده مدیریت سود معروف است.

۲) ارقام تعهدی غیراختیاری

ارقام تعهدی غیراختیاری، اقلامی هستند که به واسطه مقررات و دیگر عوامل برون سازمانی ایجاد شده و مدیریت نمی تواند آنها را تغییر داده و یا دخالتی در ایجاد آنها داشته باشد (جونز، ۱۹۹۱). فرانسیس و همکاران (۲۰۰۵)، اقلامی را که در مدل تجاری شرکت ها و محیط عملیاتی آنها به وجود می آید و مدیریت واحد تجاری در پیدایش آنها دخالتی نداشته و در حین انجام فعالیت های تجاری شرکت ایجاد شده است، را ارقام تعهدی غیراختیاری می نامند. همچنین، هاجبرگ (۲۰۰۳) ارقام تعهدی غیراختیاری را بیانگر آن قسمت از ارقام تعهدی میدانند که در روند عادی فعالیت یک موسسه ایجاد می شوند و پیش بینی می شود که مدیریت هیچ گونه دخالتی در ایجاد آنها نداشته باشد و یا به عبارت دیگر در اثر انجام مبادلات به طور طبیعی ایجاد شده باشند (نوروش و حسینی، ۱۳۸۸).

در این پژوهش جمع ارقام تعهدی از طریق سود و زیان به شرح زیر محاسبه شده است:

$$TA_{it} = EARN_{it} - CFO_{it}$$

TA_{it} : جمع ارقام تعهدی، $EARN_{it}$: سود عادی یعنی سود قبل از ارقام غیرمترقبه، CFO_{it} : وجه نقد عملیاتی (جریان های نقدی ناشی از فعالیت های عملیاتی). سپس مدل زیر در مورد کل ارقام تعهدی برآزش شده است. به منظور استاندارد کردن اعداد و ارقام و سهولت محاسبات، دو طرف معادله بر دارایی های اول دوره تقسیم شده است.

$$\frac{TA_{it}}{ATA_{it}} = \alpha_0 \left(\frac{1}{ATA_{it}} \right) + \beta_1 \left(\frac{\Delta REV}{ATA_{it}} \right) + \beta_2 \left(\frac{PPE_{it}}{ATA_{it}} \right) + \varepsilon_{it}$$

ΔREV : تغییر در درآمد سالانه (تفاوت درآمد پایان هر سال با درآمد ابتدای همان سال، ATA_{it} : متوسط دارایی های شرکت،

PPE_{it} = اموال و ماشین آلات همان سال (دارایی های ثابت هر سال پس از کسر استهلاک انباشته)

ε_{it} = مجموع خطای رگرسیون، فرض بر این است که به صورت مقطعی ناهمبسته و دارای توزیع نرمال با میانگین صفر هستند.

سپس ضرایب بدست آمده از دو مدل فوق به کار می رود تا اقلام تعهدی غیر اختیاری به شرح ذیل بدست آید:

$$NDA_{it} = \alpha_0 \left(\frac{1_{it}}{ATA_{it}} \right) + \beta_1 \frac{(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it})}{ATA_{it}} + \beta_2 \left(\frac{PPE_{it}}{ATA_{it}} \right) + \varepsilon_{it}$$

که در آن تغییر در ΔREC_{it} حساب های دریافتنی (تفاوت حساب های دریافتنی پایان هر سال با حساب های دریافتی ابتدای همان سال) در سال t برای شرکت i است. از تفاضل جمع اقلام تعهدی و اقلام تعهدی غیراختیاری، اقلام تعهدی اختیاری به شرح زیر به دست می آید:

$$DA_{it} = \frac{TA_{it}}{ATA_{it}} - NDA_{it}$$

(ب) رشته تحصیلی حسابرس:

در این تحقیق به پیروی از تحقیق چو و همکاران (۲۰۱۹)، در صورتی که مدیر حسابرسی مسئول، دارای مدرک حسابداری باشد عدد یک و در صورتی که غیر حسابداری باشد (اقتصاد، مدیریت و ...) برابر صفر خواهد بود.

(ج) سطح تحصیلات حسابرس:

در این تحقیق به پیروی از تحقیق چو و همکاران (۲۰۱۹)، در صورتی که مدیر حسابرسی مسئول، دارای مدرک فوق لیسانس و بالاتر باشد عدد یک و در صورتی که مدرک پایین تری داشته باشد برابر صفر خواهد بود.

(د) متغیرهای کنترلی:

۱- **اهرم مالی:** این متغیر از طریق تقسیم ارزش دفتری کل بدهی ها بر ارزش دفتری کل دارایی ها در پایان سال مالی بدست می آید.

$$LEV = \frac{TD}{TA}$$

TD: ارزش دفتری کل بدهی ها، TA: ارزش دفتری کل دارایی ها

۲- **اندازه شرکت:** این متغیر برابر با لگاریتم طبیعی کل دارایی ها در پایان سال مالی به دست می آید.

$$Size_{it} = \text{Log}(TA)$$

TA: کل دارایی ها

۳- **سودآوری:** این متغیر از طریق نسبت سود عملیاتی به کل دارایی ها بدست می آید. شرکت های دارای سودآوری بیشتر، به دلیل توانایی بیشتر برای ایفای تعهدات، ریسک کمتری دارند.

$$ROA = \frac{OI}{TA}$$

OI: سود عملیاتی، TA: کل دارایی ها

۴) **فرصت رشد:** برابر است با حاصل تقسیم (فروش در سال جاری منهای فروش در سال ماقبل سال جاری) بر فروش در سال

ماقبل سال جاری

$$GRO = \frac{Sale_{it} - Sale_{it-1}}{Sale_{it-1}}$$

۷- یافته های تحقیق

۷-۱- آمار توصیفی

آمار توصیفی ۱۰۶ شرکت طی دوره زمانی ۶ سال (۱۳۹۲-۱۳۹۷) به شرح جدول فوق ارائه می گردد. جدول (۱) بیانگر آمار توصیفی متغیرهای تجربی می باشد. این جدول نشان می دهد که متغیرهای تحقیق دارای چه ویژگی هایی هستند، ستون سوم بیان می کند که همه ی داده ها برای تمامی متغیرهای مورد مطالعه برابر ۶۳۶ شرکت- سال می باشد. این جدول حاوی شاخص هایی برای توصیف متغیرهای تحقیق که شامل شاخص های مرکزی، شاخص های پراکندگی و شاخص های شکل توزیع می باشد.

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	علامت	تعداد مشاهدات	بیشترین	کمترین	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
رشته تحصیلی	Field	۶۳۶	۱	۰	۰/۵۱۳	۰/۵۲۶	۰/۲۱۳	۱/۷۶۲	۵/۶۲۲
مدرک تحصیلی	Degree	۶۳۶	۱	۰	۰/۶۵۵	۰/۴۳۸	۰/۲۶۱	۱/۸۹۱	۳/۵۳۳
کیفیت حسابرسی	Quality	۶۳۶	۱/۶۸۵	۰/۰۰۰۳	۰/۰۵۵	۰/۰۳۷	۰/۱۴۱	۲/۸۷۲	۴/۵۷۵
اندازه شرکت	Size	۶۳۶	۱۸/۴۸	۸/۱۴۸	۱۲/۴۸۳	۱۱/۴۵۴	۱/۶۴۲	۰/۱۹	۷/۶۲
اهرم مالی	Lev	۶۳۶	۱/۸۷۳	۰/۱۴	۰/۶۷۴	۰/۶۲۱	۰/۱۶۲	۰/۴۵	۱/۸۶
سودآوری	ROA	۶۳۶	۰/۶۹۳	-۰/۲۹۵	۰/۳۲۸	۰/۲۸۴	۰/۳۸۲	۳/۱۸۵	۸/۱۰۶
فرصت های رشد	Grow	۶۳۶	۰/۶۶	۰/۰۰۸	۰/۳۲	۰/۲۶	۰/۱۷	۰/۲۱	۱/۰۷

۷-۲- بررسی پایایی متغیرهای پژوهش

نتایج پایایی متغیرهای پژوهش در جدول ذیل ارائه شده است. برای تعیین پایایی متغیرهای پژوهش از آزمون آماره لوین، لین و چو استفاده شده است. نتایج این آزمون بیانگر این موضوع است که متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی پژوهش در طی دوره پژوهش در سطح پایا بوده اند. چرا که مقدار P-Value برای آزمون کمتر از ۰/۵ بوده است. پایایی بدین معنی است که میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال های مختلف ثابت بوده است.

جدول ۲- آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

متغیرها	نماد	مقدار آماره لوین، لین و چو	احتمال آماره لوین، لین و چو
رشته تحصیلی	Field	-۲۹/۱۸۴۵	۰/۰۰۰۰
مدرک تحصیلی	Degree	-۳۷/۲۶۱۶	۰/۰۰۰۰
کیفیت حسابرسی	Quality	-۲۹/۱۴۳۸	۰/۰۰۰۰
اندازه شرکت	Size	-۳۱/۰۳۱۶	۰/۰۰۰۰
اهرم مالی	Lev	-۴۱/۴۸۷۳	۰/۰۰۰۰

سودآوری	ROA	-۲۴/۰۴۸۹	۰/۰۰۰۰
فرصت های رشد	Grow	-۲۸/۵۲۱۷	۰/۰۰۰۰

۷-۳- آزمون نرمال بودن متغیرهای وابسته

پیش از آزمون فرضیه های تحقیق، برای بررسی اینکه توزیع متغیر وابسته از توزیع نرمال تبعیت می کنند یا خیر از آزمون جارک برا^۱ استفاده می کنیم. همان طور که ملاحظه می کنید با توجه به احتمال معنی داری جارک برا، متغیرها از توزیع نرمال برخوردار بوده. چرا که مقدار آن بیشتر از ۰/۰۵ می باشد و نیازی به تبدیل (انجام لگاریتم طبیعی (Ln) متغیرها نمی باشد)، و بر این اساس فرض صفر آماری مبنی بر نرمال نبودن توزیع متغیر وابسته نرمال تأیید نمی گردد و توزیع متغیر وابسته نرمال می باشد.

جدول ۳- نتایج آزمون نرمال بودن

متغیر	نماد	آماره جارک برا	سطح معناداری
کیفیت حسابرسی	Quality	۴۳۴/۳۵۴۲	۰/۱۳۷۸

۸- آزمون فرضیه ها

۸-۱- آزمون فرضیه اول

با توجه به جدول (۴) مقدار احتمال آماره F لیمر کم تر از سطح معنی داری ۰/۵ بوده و لذا، برای آزمون فرضیه اول استفاده از روش داده های تلفیقی منتفی است. بر این اساس مقدار آزمون هاسمن با توجه به جدول (۴) کمتر از سطح معنی داری ۰/۵ می باشد؛ لذا، دلیل کافی برای رد الگوی اثرات تصادفی داریم و برای آزمون فرضیه اول از الگوی اثرات ثابت استفاده می کنیم. مدل رگرسیونی ترکیبی اثرات ثابت تأثیر رشته تحصیلی بر کیفیت حسابرسی، مثبت (۰/۰۵۲) و با توجه به احتمال آماره t (۰/۰۲۳) معنی دار می باشد. این موضوع نشان می دهد که تغییر حسابرسی تأثیر مثبت و معنی داری بر کیفیت حسابرسی سهام دارد. همچنین سودآوری، فرصت های رشد و اندازه شرکت بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معنی داری دارد و اهرم مالی تأثیر منفی و معنی داری بر کیفیت حسابرسی دارد. نتایج مربوط به آماره F نشان می دهد که مدل در حالت کلی معنی دار بوده و با توجه به آماره دوربین- واتسون (۱/۹۹) فاقد مشکل همبستگی است. عامل تورم واریانس گزارش شده برای هر متغیر کمتر از ۵ و بیشتر از یک می باشد، که نشان می دهد که بین متغیرهای مستقل هم خطی وجود ندارد و نیازی به انجام لگاریتم طبیعی نمی باشد. علاوه بر آن، نتایج مربوط به ضریب تعیین تعدیل شده نشان می دهد که در کل دوره پژوهش حدود ۰/۶۱ از تغییرات کیفیت حسابرسی تحت تأثیر متغیرهای مستقل و کنترلی پژوهش می باشد. با توجه به معنی دار بودن تأثیر رشته تحصیلی بر کیفیت حسابرسی، فرضیه اول مورد تأیید واقع می شود.

جدول ۴- نتایج آزمون فرضیه اول

مورد آزمون	نوع آزمون	مقدار آماره آزمون	درجه ی آزادی	احتمال آماره آزمون
داده های تلفیقی در برابر ترکیبی	F لیمر	۲/۶۷۵۱	(۶۳۰ و ۱۰۵)	۰/۰۰۰۸
الگوی اثرات ثابت در برابر تصادفی	هاسمن	۱۹/۴۵۹۱	۷/۷۳۶۷	۰/۰۰۰۹
متغیرها	ضرایب رگرسیونی	مقدار آماره t	احتمال آماره t	آماره VIF
مقدار ثابت	۰/۰۸۱	۲/۱۷	۰/۰۵۴	-
رشته تحصیلی	۰/۰۵۲	۳/۰۶	۰/۰۲۳	۱/۶۴۹۴

¹ Jarque-Bera

۱/۵۹۵۸	۰/۰۳۵	۲/۸۹	۰/۰۵۹	اندازه شرکت
۱/۷۴۰۳	۰/۰۴۷	۲/۵۸	۰/۰۷۲	فرصت‌های رشد
۱/۶۴۵۵	۰/۰۳۱	۲/۹۱	۰/۰۵۸	سودآوری
۱/۷۵۸۱	۰/۰۴۲	-۲/۵۵	-۰/۰۶۶	اهرم مالی
مقدار آماره F	احتمال آماره F	آماره دوربین واتسون	ضریب تعیین شده تعدیل	ضریب تعیین
۲۵/۸۶۴۹	۰/۰۰۰۶	۱/۹۹	۰/۶۱	۰/۶۴

۸-۲- آزمون فرضیه دوم

با توجه به جدول (۵) مقدار احتمال آماره F لیمر کم‌تر از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ بوده و لذا، برای آزمون فرضیه دوم استفاده از روش داده‌های تلفیقی منتفی است. بر این اساس مقدار آزمون هاسمن با توجه به جدول (۵) بیشتر از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ می‌باشد؛ لذا، دلیل کافی برای رد الگوی اثرات تصادفی نداریم و برای آزمون فرضیه دوم از الگوی اثرات تصادفی استفاده می‌کنیم. مدل رگرسیون ترکیبی اثرات تصادفی تأثیر سطح تحصیلات بر کیفیت حسابداری، مثبت (۰/۰۶۵) و با توجه به احتمال آماره t (۰/۰۳۲) معنی‌دار می‌باشد. این موضوع نشان می‌دهد که سطح تحصیلات حسابرسان تأثیر مثبت و معنی‌داری بر کیفیت حسابداری دارد. همچنین سودآوری، فرصت‌های رشد و اندازه شرکت بر کیفیت حسابداری تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد و اهرم مالی تأثیر منفی و معنی‌داری بر کیفیت حسابداری دارد. نتایج مربوط به آماره F نشان می‌دهد که مدل در حالت کلی معنی‌دار بوده و با توجه به آماره دوربین- واتسون (۲/۱۱) فاقد مشکل همبستگی است. عامل تورم واریانس گزارش شده برای هر متغیر کمتر از ۵ و بیشتر از یک می‌باشد، که نشان می‌دهد که بین متغیرهای مستقل هم خطی وجود ندارد و نیازی به انجام لگاریتم طبیعی نمی‌باشد. علاوه بر آن، نتایج مربوط به ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که در کل دوره پژوهش حدود ۰/۵۰ از تغییرات کیفیت حسابداری تحت تأثیر متغیرهای مستقل و کنترلی پژوهش می‌باشد. با توجه به معنی‌دار بودن تأثیر سطح تحصیلات بر کیفیت حسابداری، فرضیه دوم مورد تأیید واقع می‌شود.

جدول ۵- نتایج آزمون فرضیه دوم

مورد آزمون	نوع آزمون	مقدار آماره آزمون	درجه‌ی آزادی	احتمال آماره آزمون
داده‌های تلفیقی در برابر ترکیبی	F لیمر	۲/۴۲۹۷	(۶۳۰ و ۱۰۵)	۰/۰۰۰۴
الگوی اثرات ثابت در برابر تصادفی	هاسمن	۲۴/۹۲۱۴	۸/۷۸۱۵	۰/۰۹۳۲
متغیرها	ضرایب رگرسیونی	مقدار آماره t	احتمال آماره t	آماره VIF
مقدار ثابت	۰/۰۰۸	۳/۹۷	۰/۰۰۴	-
سطح تحصیلات	۰/۰۶۵	۲/۵۴	۰/۰۳۲	۱/۶۴۹۴
اندازه شرکت	۰/۰۶۳	۲/۵۸	۰/۰۴۱	۱/۹۱۳۲
اهرم مالی	-۰/۰۵۹	-۲/۸۹	۰/۰۳۵	۱/۵۹۵۸
سودآوری	۰/۰۷۲	۲/۵۸	۰/۰۴۷	۱/۷۴۰۳
فرصت‌های رشد	۰/۰۵۸	۲/۹۱	۰/۰۳۱	۱/۶۴۵۵
ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	آماره دوربین واتسون	احتمال آماره F	مقدار آماره F
۰/۵۳	۰/۵۰	۲/۱۲	۰/۰۰۰۹	۲۱/۶۸۴۵

۹- نتیجه گیری

مشابه سرمایه گذاری شغلی، جمع آوری دانش تخصصی از طریق مدرک حسابداری، به طور بالقوه یکی از مؤلفه‌های مهم سرمایه انسانی حسابرس است. آموزش حسابداری می‌کوشد مهارت‌ها و شایستگی‌هایی را ایجاد کند که بیشتر مربوط به شغل حسابرس (و حسابداران بطور کلی) هستند. بنابراین، مهارت‌های فنی و شایستگی‌هایی که حسابرسان از طریق آموزش شغلی و مهارت‌های حرفه‌ای به وجود می‌آورند، با دانش مفصلی که از طریق مدرک حسابداری به دست می‌آید به طور بالقوه افزایش می‌یابد. بر این اساس، شرکای حسابرسی با مدرک حسابداری احتمالاً درک عمیق‌تر و شهودی‌تری نسبت به موضوعات گزارشگری مالی نسبت به افراد فاقد مدرک مرتبط دارند. ماکسام و همکاران (۲۰۰۶) نشان می‌دهند که مدیران صندوق‌های تأمین با مدارک غیر تجاری و بنابراین دانش مالی کمتر در مقایسه با مدیران با تحصیلات مرتبط با شغل با عملکرد صندوق پایین همراه هستند. به طور مشابه، وافیس (۲۰۰۹) اسناد و مدارکی را نشان می‌دهد که بازار نسبت به انتصاب حسابرسان شرکت که دارای مدرک حسابداری هستند، مطلوب‌تر واکنش می‌دهد. سرانجام، لی و همکاران (۲۰۱۶) شواهدی را نشان می‌دهند که کیفیت حسابرسی در چین هنگامی افزایش می‌یابد که حسابرسان دارای مدرک اصلی در حسابداری باشند. دیاموند (۲۰۰۵) استدلال می‌کند که الگوی آموزشی هنرهای اساسی لیبرال که توسط سایر حرفه‌ها مانند قانون و پزشکی اتخاذ شده است، ممکن است فرصتی از دست رفته برای آموزش حسابداری باشد. وی سپس آموزش کارشناسی ارشد حسابداری را با تمرکز بر ایده "یادگیری برای یادگیری" پیشنهاد می‌کند، بنابراین مهارت‌ها و توانایی‌های یادگیری مادام‌العمر را برای دانشجویان فراهم می‌کند. در راستای این استدلال‌ها، چن (۲۰۱۳) دانشگاهیان و دست‌اندرکاران حسابداری را مورد بررسی قرار داده و مهارت‌های ارتباطی ضعیف و همچنین عدم درک عمومی از فضای گسترده‌تر تجارت در بین دانشجویان حسابداری ایالات متحده را شناسایی می‌کند. و آندره و اسمیت (۲۰۱۴) شواهد نسبتاً کمی را نشان می‌دهند که ماژول‌های انتخابی حسابداری در توسعه مهارت‌های نرم احتمالاً به دلیل تمرکز ناعادلانه در افزایش دانش فنی دانش‌آموزان مؤثر باشد. علاوه بر این، بارت (۲۰۰۸) ادعا می‌کند که بسیاری از مربیان حسابداری به نظر می‌رسد که ارتباط با تئوری حسابداری را از دست داده‌اند. در عوض آنها روی تکنیک‌های مبتنی بر قوانین و کتابداری تمرکز می‌کنند، از این رو در آموزش دانشجویان حسابداری چگونه می‌توانند قضاوت‌های حرفه‌ای مبتنی بر آموزش را آموزش ندهند. در حدی که برنامه‌های مربوط به درجه حسابداری نتوانسته‌اند مهارت‌های نرم افزاری مربوطه یا تفسیر نظری مربوط به داوری حرفه‌ای را توسعه دهند، شرکای حسابرسی دارای مدرک حسابداری از کسانی که دارای مدارک غیر مرتبط هستند عملکرد بهتری نخواهند داشت.

در همین راستا در این تحقیق به بررسی رابطه بین رشته تحصیلی و سطح تحصیلات و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در طی ۶ سال (۱۳۹۲-۱۳۹۷) پرداختیم. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد که ارتباط مثبت و معنادار بین رشته تحصیلی و سطح تحصیلات و کیفیت حسابرسی دارد.

۱۰- منابع

- ۱) بستانیان، جواد (۱۳۸۷). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی. رساله دکتری حسابداری، دانشکده علامه طباطبایی.
- ۲) جعفری، ولی اله (۱۳۸۵). چرخش موسسات حسابرسی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب.
- ۳) مظاهری کوپایی، غلامرضا (۱۳۷۴). بررسی آموزش حسابداری در ایران، رساله کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس.
- ۴) نوروش، ایرج، حسینی، سید علی (۱۳۸۸). بررسی رابطه بین کیفیت افشاء (قابلیت اتکاء و به موقع بودن) و مدیریت سود، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۲.

5) Arab Mazar yazdy, M. & Hojat sani, M. & Goli, A. (2007). "Accounting Education in the Age of Information Technology". Journal of Accounting, (190), 26-31 [in Persian].

- 6) Bahrami nasab,A. & Akhlaghi,M.R.(2012). "*Comparative study of accounting in different countries*". Tenth National Congress of Accountants, Al-Zahra University, 86-103 [in Persian].
- 7) Bashiri manesh,N. & Shahrokhi,S.(2012). "*Understanding Accounting Student*". Tenth National Congress of Accountants, Al-Zahra University, [in Persian].
- 8) Baghumian, R& Rahimi Baghi, A. (2011). "Barriers to the development of accounting education in Iran". *Journal of Financial Accounting Empirical Studies*. ninth period. 61-91, [in Persian].
- 9) Blazey, P., Ashiabor, H., & Janu, P. (2008). Stakeholder expectations for generic skills in accounting graduates: Curriculum mapping and implications for change. *Macquarie Law WP 2008*, 13.
- 10) Dehghan dehnavi,H. & Mahmood,M. & Saba,N.(2012). "*Determining components of accounting knowledge and skills in the new business environment with a structural equation modeling approach*". Tenth National Congress of Accountants, Al-Zahra University, 21-38 [in Persian].
- 11) Diamond, M. 2005. Accounting education, research and practice: After Enron, where do we go? *European Accounting Review* 14 (2): 353-362.
- 12) Francis, J.R. 2011. A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30 (2): 125–152.
- 13) Lin, Z. J., Xiong, X., & Liu, M. (2005). Knowledge base and skill development in accounting education: Evidence from China. *Journal of Accounting Education*, 23(3), 149-169.
- 14) Li, L., B. Qi, G. Tian, and G. Zhang. 2016. The contagion effect of low-quality audits at the level of individual auditors. *The Accounting Review* (forthcoming).
- 15) Li, H., X. Zhang, and R. Zhao. 2011. Investing in talents: manager characteristics and hedge fund performances. *Journal of Financial and Quantitative Analysis* 46 (1): 59–82.
- 16) Mojtahedzadeh,V. & Alawi Tabari,H. (2010). "*Knowledge and skills required for graduates of undergraduate studies from the perspective of academics, practitioners profession*". *Journal of Accounting*, 73-81[in Persian].
- 17) Mashayekhi,B. & Noravesh,I.(2005). *Educational needs and priorities of management accounting: the perceptual gap between academics and practitioners in the profession*. *Review of Accounting and Auditing*, 12(41), 133-161[Persian].
- 18) Nelson, M., and H. Tan. 2005. Judgment and decision making research in auditing: a task, person, and interpersonal interaction perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 24 (Supplement): 41–71.
- 19) Nonahalnahr, A& Mohammadzadeh Salteh, H& Hamdollahi, K. (2014). "Assessing the impact of accounting education (academic education and periodic experiences) and experience on professional judgment of auditors". *Experimental Accounting Research*. [in Persian].
- 20) Noravesh,I. & Rostamyman,F. & Dadgar, SH.(2012). "*Effectiveness of Accounting Education MA*".*Tenth National Congress of Accountants*, Al-Zahra University, 186-198[in Persian].
- 21) Paisey, C., & Paisey, N. J. (2010, June). Developing skills via work placements in accounting: Student and employer views. In *Accounting forum* (Vol. 34, No. 2, pp. 89-108). Elsevier.

- 22) Rezai, N. & Ghorbani, A.A. (2012). "Future Accounting Education: Opportunities and Threats". Tenth National Congress of Accountants, Al-Zahra University, 55-84 [in Persian].
- 23) Ragothaman, S., Lavin, A., & Davies, T. (2007). Perceptions of Accounting Practitioners and Educators on E-Business Curriculum and Web Security Issues. *College student journal*, 41(1).
- 24) Sugahara, S., & Lau, D. (2018). The effect of game-based learning as the experiential learning tool for business and accounting training: A study of Management Game. *Journal of Education for Business*, 1-9.
- 25) Salehi, M & Nasirzadeh, F & Rostami, V. (2014). "The challenges of accounting education in Iran through the number of practitioners and university references". *Audit Knowledge Magazine*. [in Persian].
- 26) Tan, Samuel T. September (2012). The Impact of Accounting Education and Moral Reasoning on Professional Judgement : the Case of Charity Disclosures. 1-46.
- 27) Vakilifard, H. & Rahnamay Roodposhti, F. (2012). "Determining priorities and training needs of the course in accounting from the perspective of students, professors and practitioners in providing professional and effective manner". Thesis [in Persian].
- 28) Vafeas, N. 2009. Is accounting education valued by the stock market? Evidence from corporate controller appointments. *Contemporary Accounting Research* 26 (4): 1143-1174.
- 29) Wang, Q., Liu, D., & Qin, S. (2018, June). Innovation and Practice of Applied Accounting Talents Training Mode in Local Colleges and Universities Based on Supply-Side Reform--Taking Shenyang Jianzhu University as an Example. In *2018 2nd International Conference on Education, Economics and Management Research (ICEEMR 2018)*. Atlantis Press.
- 30) Yang, L. H., Zhang, C., & Liang, X. T. (2018, May). Research on Reform and Innovation of Accounting Manual Training. In *4th Annual International Conference on Management, Economics and Social Development (ICMESD 2018)*. Atlantis Press.
- 31) Zhang, Y. (2018). Model Innovation and Teaching Effect Evaluation of Accounting Teaching in Higher Vocational Colleges in the Era of Big Data. *Educational Sciences: Theory & Practice*, 18(6).