

فرضیه اطلاعات: شواهدی از تاثیر سبک حسابرس بر تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسی

حمزه محمدی خشوئی^۱

سید عباس هاشمی^۲

روح اله رجبی^۳

تاریخ دریافت: ۹۴/۷/۱۱

تاریخ پذیرش: ۹۴/۱۱/۲۶

چکیده:

این پژوهش درصدد بررسی رابطه سبک حسابرس و تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسی است. موسسات حسابرسی معمولاً دارای مجموعه‌ای از دستورالعمل‌های اجرای عملیات به مفهوم سبک حسابرس هستند که براساس فرضیه اطلاعات انتظار می‌رود با بکارگیری خدمات حسابرسی، سبک حسابرس بتواند به واسطه افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری و کیفیت خدمات حسابرسی بر تقاضا برای کیفیت این خدمات موثر باشد. به این جهت سبک حسابرس به عنوان متغیر مستقل و تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسی در سه سطح حداقل، متوسط و حداکثر به عنوان متغیر وابسته تعیین شده است. داده‌های مورد نیاز برای ۴۰۶ نمونه در هر سال، از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۲ استخراج شده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از مدل رگرسیون چند متغیره با داده‌های تابلویی استفاده شده است. نتایج این پژوهش، فرضیه اطلاعات را تایید می‌کند و نشان می‌دهد بین سبک حسابرس و سطوحی از تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد و براین اساس می‌توان انتظار داشت که سبک حسابرس منجر به بهبود کیفیت اطلاعات و ایجاد تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسی شود.

کلمات کلیدی: فرضیه اطلاعات، سبک حسابرس، تقاضا برای خدمات حسابرسی، کیفیت خدمات حسابرسی.

۱- استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان(خوراسگان)، اصفهان، ایران (نویسنده مسئول)، mohammadi.khosh@yahoo.com

۲- دانشیار حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران.

۳- استادیار حسابداری، دانشگاه نفت، تهران، ایران.

۱- مقدمه

در پژوهش‌های صورت گرفته در خصوص عوامل موثر بر کیفیت اطلاعات گزارش‌های مالی، بر نقش استانداردهای حسابداری تاکید شده است (بارت^۱ و دیگران، ۲۰۱۲ و لنگ^۲ و دیگران، ۲۰۱۰)، اما استانداردهای حسابداری به تنهایی عامل تعیین کننده کیفیت اطلاعات مالی نبوده (بال^۳ و دیگران، ۲۰۰۳ و لوز^۴ و دیگران، ۲۰۰۳) و مدیران و انگیزه‌های سازمانی نیز به همراه حسابرسان به عنوان عوامل تعدیل کننده روابط نمایندگی، نقش مهمی را در این زمینه داشته‌اند. به همین جهت ذینفعان برای اتخاذ تصمیم در مورد شرکت‌های مختلف اقدام به مقایسه اطلاعات گزارش شده این شرکت‌ها می‌نمایند (نیسکانن^۵ و دیگران، ۲۰۱۱) و در مقابل مدیران نیز جهت نشان دادن نظارت‌پذیری خود، اقدام به بکارگیری داوطلبانه خدمات حسابرسی مستقل جهت افزایش قابلیت مشاهده و مقایسه عملکرد خود و کاهش هزینه‌های نمایندگی می‌نمایند (والاس^۶، ۱۹۸۷؛ جنسن و مک‌کلینگ^۷، ۱۹۷۶). بنابراین کیفیت گزارش و خدمات حسابرسی در تعدیل روابط و هزینه‌های نمایندگی بسیار با اهمیت و اثرگذار است.

حسابرسی ایجاد کننده ارزش افزوده‌ای برای اطلاعات حسابداری است که بدین واسطه توانسته به جریان گزارشگری مالی ببیوندد (انجمن حسابداران آمریکا، ۱۹۷۳). به علاوه حسابرسی از طریق فراهم آوردن اطمینان معقول از رعایت اصول حسابداری و سایر مقررات به کاهش ناهمسانی اطلاعات کمک می‌کند (واتز و زیمرمن^۸، ۱۹۸۶) و مسلماً کیفیت عملکرد این سازوکار می‌تواند به واسطه ارائه این خدمات توسط حسابرسان متفاوت، متغیر باشد. حسابرسان با سبک‌های حسابرسی^۹ متفاوت ضمن اعمال نوعی کنترل در واحدهای اقتصادی، با کشف و جلوگیری انحراف از استانداردها و اصول پذیرفته شده حسابداری در صورت‌های مالی می‌توانند ناهمسانی اطلاعات را کاهش و کیفیت اطلاعات مالی گزارش شده را جهت اخذ تصمیمات بهینه اقتصادی افزایش دهند (والاس، ۱۹۸۷) و در نتیجه خدمات با کیفیت بیشتری ارائه نمایند. به علاوه در مورد خدمات حسابرسی این توافق ضمنی وجود دارد که میزان بیشتر آن بر میزان کمتر آن برتری دارد و به واسطه تقاضا برای کیفیت این خدمات می‌توان انتظار داشت که صاحبکار تمایل به پرداخت حق‌الزحمه بیشتر را به حسابرس داشته باشد و افزایش کیفیت خدمات حسابرسی^{۱۱} نیز، منجر به افزایش تقاضا برای کیفیت این خدمات شود.

براین اساس و به واسطه اهمیت کیفیت خدمات حسابرسی و تقاضا برای این خدمات به عنوان یک نیاز ضروری در جامعه، به نظر می‌رسد پژوهش در زمینه نقش سبک حسابرس و تاثیر آن بر تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسی بتواند علاوه بر روشن نمودن جایگاه حسابرسی در ایجاد کیفیت و ارزش افزوده برای اطلاعات حسابداری گزارش شده، در تبیین و تعیین نحوه ایجاد کیفیت اطلاعات از طریق تدوین و بکارگیری دستورالعمل‌های حسابرسی^{۱۲} روشنگر مسیر عرضه و رقابت در ارائه خدمات کیفی حسابرسی باشد. رقابتی که صرفاً رعایت اصول اخلاقی و حرفه‌ای توسط اعضای این حرفه به دلایلی همچون مشخص نبودن گستره خدمات، کیفیت خدمات و مخارج حسابرسی، منافع اجتماعی و اقتصادی این حرفه را برای کل استفاده‌کنندگان از این خدمات و پس از آن اعضای حرفه

حسابرسی حفظ و استمرار دهد (رجبی، ۱۳۹۰). با توجه به مطالب بیان شده این پژوهش در صد پاسخ به این سوال است که آیا سبک حسابرس بر تقاضای کیفیت خدمات حسابرسی تاثیر دارد؟

۲- مروری بر مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در این بخش با توجه به موضوع پژوهش ابتدا مبانی نظری و سپس پیشینه پژوهش ارائه می‌گردد.

۲-۱- مروری بر مبانی نظری

حسابرسی یک خدمت حرفه‌ای است که توسط کارشناسان متخصص و حرفه‌ای در پاسخ به یک تقاضای قانونی و یا اقتصادی ارائه می‌گردد (کنچل^{۱۳} و دیگران، ۲۰۱۳). اما با وجود مبانی نظری پشتوانه ضرورت انجام خدمات حسابرسی و همچنین ضرورت قانونی در بکارگیری این خدمات، ویژگی‌های بسیاری علاوه بر گزارش حسابرسی به عنوان محصول نهایی این خدمت وجود دارد که هر یک از این ویژگی‌ها بر کیفیت این خدمات و تقاضای خدمات حسابرسی موثر است. یکی از مهم‌ترین دلایل توجیه تقاضای کیفیت خدمات حسابرسی در بازارهای آزاد، علیرغم الزام قانونی، فرضیه اطلاعات^{۱۴} است (والاس، ۱۹۸۷). بر مبنای فرضیه اطلاعات، انگیزه سرمایه‌گذاران از تقاضای برای صورت‌های مالی حسابرسی شده ارزیابی شده است که خدمات حسابرسی از طریق ارتقای قابلیت اتکا و ارائه گزارش‌های قابل مقایسه و مفیدتر به این اطلاعات می‌افزاید. بنابراین به واسطه کیفیت خدمات حسابرسی به نظر می‌رسد تقاضای مستمر و مداوم برای خدمات حسابرسی در طی زمان، حتی در بازارهای آزاد وجود داشته باشد.

بارث و دیگران (۲۰۱۲) به این نتیجه رسیده‌اند که گزارش‌های حسابداری حاصل تراکنش اجزای گوناگون سیستم گزارشگری مالی شامل استانداردهای حسابداری به همراه تفسیر، مشکلات و نحوه بکارگیری این استانداردها است که هر یک به نوبه خود بر کیفیت اطلاعات این گزارش‌ها اثرگذار است. شواهد نشان می‌دهد شرکت‌هایی که به واسطه هزینه‌های نمایندگی با الزامات نظارتی بیشتر مواجه هستند، با احتمال بیشتری به دنبال کیفیت خدمات حسابرسی چهار موسسه بزرگ حسابرسی دنیا^{۱۵} هستند که از دستورالعمل‌های خاص اجرای عملیات و رسیدگی استفاده می‌کنند (دفوند^{۱۶}، ۱۹۹۲؛ فرانسیس و کریشنان^{۱۷}، ۱۹۹۹). به علاوه، شرکت‌هایی که ناهمسانی اطلاعات بیشتری بین شرکت و افراد برون سازمانی آنها وجود دارد تمایل بیشتری در بکارگیری خدمات حسابرسی حسابرسان معتمد و با کفایت بیشتر جهت نشان دادن کیفیت درونی اطلاعات حسابداری خود دارند (بیتی^{۱۸}، ۱۹۸۹؛ ویلنبورگ^{۱۹}، ۱۹۹۹).

بر اساس نظر دی‌آنجلو^{۲۰} (۱۹۸۱) کیفیت خدمات حسابرسی عبارت است از کشف انحرافات در سیستم حسابداری صاحبکار توسط حسابرس و گزارش انحرافات با اهمیت کشف شده. به عبارت روشن‌تر نقش اصلی حسابرس مستقل در فرآیند ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت، تعیین مطلوبیت صورت‌های مالی است. ایفای این نقش دربرگیرنده کسب اطمینان از رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری و رعایت الزامات گوناگون مربوط به افشای اطلاعات در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی است. هر موسسه حسابرسی به شیوه‌ای از رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری و سایر مقررات

اطمینان حاصل می‌نماید که از این شیوه اختصاصی با عنوان سبک حسابرس یاد می‌شود. تعریف دی‌آنجلو (۱۹۸۱) دو بخش مهم از کیفیت حسابداری را مشخص می‌نماید. بخش اول احتمال کشف انحرافات موجود توسط یک حسابرس و بخش دوم انجام اقدام متناسب با انحرافات کشف شده. با توجه به سبک هر حسابرس در انجام خدمات حسابداری، بخش اول با صلاحیت حرفه‌ای و سطح تلاش حسابرس ارتباط دارد و بخش دوم با مراقبت حرفه‌ای و استقلال حسابرس در ارتباط است (نیسکانن و دیگران، ۲۰۱۱). براین اساس به نظر می‌رسد که جوانب گوناگون سبک حسابرس می‌تواند کیفیت کلی حسابداری را تحت تاثیر قرار دهد زیرا جهت کشف انحراف ضرورت دارد تا منابع کافی و به صورت اثربخش در فرآیند حسابداری بکار بسته شود و برای گزارش انحراف، لازم است تا حسابرس اقدام مناسب را در قالب ارائه یک گزارش مشخص و متداول در پایان کار حسابداری انجام دهد. مسلماً هر حسابرس در انجام این دو بخش حسب سبک خود اقدامات مقتضی را انجام می‌دهد.

به علاوه کسب اطمینان از رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری و سایر الزامات و مقررات موجب کاهش مخاطره اطلاعات مالی ارائه شده به مدیران، صاحبان سهام و اعتباردهندگان می‌شود و بدین وسیله کیفیت تصمیم‌های آنان را بهبود می‌بخشد (کوتاری^۱ و دیگران، ۲۰۱۰). معمولاً در دستورالعمل‌های حسابداری موسسات حسابداری از جمله دستورالعمل حسابداری سازمان حسابداری ایران (کمیته فنی سازمان حسابداری، ۱۳۷۰) حسب عملیات و صنعت اصلی شرکت اقدامات و کنترل‌های متفاوتی ضروری و رعایت می‌گردد و براین اساس انتظار می‌رود به واسطه تدوین و بکارگیری دستورالعمل‌های حسابداری اختصاصی، هر یک از موسسات حسابداری سبک حسابداری متفاوتی را جهت ارائه خدمات حسابداری و همچنین تفسیر و بکارگیری استانداردهای حسابداری داشته باشند.

نتایج پژوهش کوتاری و دیگران (۲۰۱۰) نشان می‌دهد که موسسات بزرگ حسابداری دنیا نیز دارای سبک حسابداری در قالب مجموعه‌ای از دستورالعمل‌ها و رویه‌های داخلی مختص به خود هستند که این سبک نحوه بکارگیری استانداردهای حسابداری و حسابداری را در هر کار حسابداری و برای صاحبکاران متفاوت حسب عملیات اصلی و صنعت آنها ارزیابی و کنترل می‌نماید. بنابراین موسسات حسابداری تفاوت‌های سازمان یافته‌ای در رویکرد حسابداری خود و همچنین تفسیر و بکارگیری استانداردهای حسابداری با توجه به سبک حسابداری خود دارند (کوتاری و دیگران، ۲۰۱۰). براساس نظر فرانسویس و دیگران (۲۰۱۴)، در نتیجه وجود سبک حسابرس، اطلاعات با خصوصیات کیفی بیشتر در بین صاحبکارانی که از یک حسابرس استفاده نموده‌اند نسبت به صاحبکاران دو موسسه حسابداری متفاوت وجود دارد. بنابراین می‌توان ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری را متأثر از روابط نمایندگی دانست و به واسطه نقش تعدیل‌کننده حسابرس در روابط نمایندگی این ویژگی‌های کیفی و همچنین کیفیت خدمات حسابداری می‌تواند افزایش یابد.

طبق نظر دی‌آنجلو (۱۹۸۱) کیفیت حسابداری همواره بدست آمدن نتایجی است که مرتبط با وجود برخی ویژگی‌ها در حسابرسان بوده است که سبک حسابرس می‌تواند معرف این ویژگی‌ها و

محرك تقاضا برای کیفیت این خدمات باشد. براین اساس در این پژوهش تلاش می‌شود تا از طریق شناسایی نحوه اثرگذاری سبک حسابرسان بر کیفیت خدمات حسابرسان، نقش سبک حسابرسان به عنوان دلیلی جهت تقاضای خدمات حسابرسان در بازار آزاد و فارغ از الزام قانونی به واسطه افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری بررسی گردد. همچنین نتایج حاصل از این پژوهش می‌تواند به روشن شدن نقش حسابرسان به عنوان یک عامل محرك و ارتقا دهنده کیفیت صورت‌های مالی و کیفیت خدمات حسابرسان به واسطه اختیار در ایجاد سبک حسابرسان اثرگذار باشد.

۲-۲- پیشینه پژوهش

در این بخش پژوهش‌های مرتبط با موضوع و مبانی نظری تشریح شده به ترتیب پژوهش‌های خارجی و داخلی ارائه می‌گردد.

فرانسیس و دیگران (۲۰۱۴) در پژوهشی با عنوان «سبک حسابرسان و قابل مقایسه بودن صورت‌های مالی»، ارتباط بین سبک حسابرسان و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری درون صورت‌های مالی در شرکت‌های آمریکایی برای سال‌های ۱۹۸۷ تا ۲۰۱۱ میلادی را بررسی نموده‌اند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که بین سبک حسابرسان و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری درون صورت‌های مالی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.

بر اساس پژوهش نیسکانن و دیگران (۲۰۱۱) با عنوان «تقاضای کیفیت خدمات حسابرسان در شرکت‌های خصوصی: شواهدی از اثرات مالکیت»، مدیران جهت نشان دادن نظارت پذیری خود، داوطلبانه اقدام به بکارگیری حسابرسان مستقل برای نظارت بر عملکرد خود می‌نمایند. نتایج حاصل از این پژوهش با ادبیات نظری حسابرسان مبنی بر اثرگذاری ساختار تضاد منافع میان مدیر و سهامدار و پیامد آن بر هزینه‌های ناشی از این ناهمسانی اطلاعات همخوانی دارد.

کوتاری و دیگران (۲۰۱۰) در پژوهشی با عنوان «کاربردهای اصول پذیرفته شده حسابداری از منظر تحلیل پژوهش‌های اثباتی حسابداری»، به این نتیجه رسیدند که هر یک از چهار موسسه بزرگ حسابرسان دنیا دارای مجموعه‌ای از مقررات داخلی مختص به خود هستند که این مقررات نحوه بکارگیری استانداردهای حسابداری و حسابرسان را به شیوه منحصر به فردی محدود و مشخص می‌نمایند.

کری^{۲۲} و دیگران (۲۰۰۰) در پژوهشی با عنوان «تقاضای داوطلبانه برای حسابرسان داخلی و مستقل در شرکت‌های خانوادگی»، تقاضای داوطلبانه برای خدمات حسابرسان را در شرکت‌های خانوادگی بررسی نموده‌اند. نتایج حاصل نشان می‌دهد که در شرکت‌های خانوادگی تقاضای داوطلبانه برای خدمات حسابرسان با افزایش هزینه‌های نمایندگی ناشی از افزایش مالکیت مدیریتی غیرخانوادگی افزایش می‌یابد.

فرانسیس و ویلسون^{۲۳} (۱۹۸۸) در پژوهشی با عنوان «تغییرات حسابرسان: آزمون همزمان تئوری‌های مرتبط با هزینه‌های نمایندگی و وجوه افتراق بین حسابرسان»، رابطه میان مالکیت مدیریتی و تقاضای کیفیت خدمات حسابرسان را بررسی نموده‌اند که به وجود ارتباطی میان مالکیت مدیریتی و

تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسان دست نیافتند.

جبارزاده کنگرلویی و دیگران (۱۳۹۳) در پژوهشی با عنوان «بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسان و اقامه دعوی علیه حسابرسان در بورس اوراق بهادار تهران» ارتباط بین کیفیت حسابرسان و خطر اقامه دعوی علیه حسابرسان را بررسی نموده‌اند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد موسسات حسابرسان (بزرگ و کوچک) به مشتریان خود به صورت یکسان می‌نگرند و صرف نظر از امکان ایجاد مشکلات حقوقی و اقامه دعوی سعی در ارائه خدمات حسابرسان با کیفیت دارند.

جعفری و دیگران (۱۳۹۲) در پژوهشی با عنوان «بررسی تاثیر چرخش حسابرسان بر کیفیت حسابرسان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» رابطه بین تغییر حسابرسان و کیفیت حسابرسان را بررسی نموده‌اند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد تغییر حسابرسان با کشف تحریف‌های مالیاتی و تحریف ناشی از اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری رابطه معناداری دارد و باعث افزایش نسبت موفقیت کشف این تحریف‌ها شده است. اما چنین رابطه‌ای بین تغییر حسابرسان و تحریف در برآوردهای حسابداری، تحریف قوانین و سایر تحریف‌ها دیده نشد. مجتهدزاده و بابایی (۱۳۹۱) در پژوهشی با عنوان «تاثیر کیفیت حسابرسان مستقل بر مدیریت سود و هزینه سرمایه سهام» رابطه کیفیت حسابرسان مستقل را با مدیریت سود و هزینه حقوق صاحبان سهام بررسی نموده‌اند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که رابطه معکوسی بین کیفیت حسابرسان و مدیریت سود وجود دارد و با افزایش کیفیت حسابرسان هزینه حقوق صاحبان سهام کاهش می‌یابد.

ثقفی و معتمدی فاضل (۱۳۹۰) در پژوهشی با عنوان «رابطه میان کیفیت حسابرسان و کارایی سرمایه‌گذاری در شرکت‌های با امکانات سرمایه‌گذاری بالا» رابطه میان کیفیت حسابرسان و کارایی سرمایه‌گذاری در شرکت‌های با امکانات سرمایه‌گذاری بالا را بررسی نموده‌اند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد چنانچه شرکت‌های با امکانات سرمایه‌گذاری زیاد، از حسابرسان با کیفیت بالاتر استفاده کنند، سطح بالاتری از کارایی سرمایه‌گذاری را تجربه خواهند کرد. این در حالی است که کیفیت حسابرسان بالاتر، بر خلاف انتظار تاثیری در کاهش دستکاری در ارقام تعهدی اختیاری ندارد.

حساس یگانه و آذین فر (۱۳۸۹) در پژوهشی با عنوان «رابطه بین کیفیت حسابرسان و اندازه موسسه حسابرسان» رابطه بین کیفیت حسابرسان و اندازه حسابرسان در ایران را بررسی نموده‌اند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که رابطه معنادار و معکوسی بین کیفیت حسابرسان و اندازه حسابرسان وجود دارد.

۳- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پژوهش‌های پیشین و با در نظر گرفتن هدف اصلی پژوهش که بررسی تاثیر سبک حسابرسان بر تقاضای کیفیت خدمات حسابرسان است فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر صورت‌بندی شده است:

- ✓ سبک حسابرسان بر حداقل تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسان اثرگذار است.
- ✓ سبک حسابرسان بر متوسط تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسان اثرگذار است.
- ✓ سبک حسابرسان بر حداکثر تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسان اثرگذار است.

□ ۴- روش شناسی پژوهش

با توجه به هدف اصلی پژوهش که بررسی نقش سبک حسابرسان در تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسان است این پژوهش در حیطه پژوهش‌های کاربردی و بر اساس ماهیت و روش پژوهش نیز در زمره پژوهش‌های همبستگی قرار می‌گیرد. در این بخش ابتدا جامعه آماری و شیوه‌های جمع‌آوری اطلاعات ارائه می‌شود سپس مدل، متغیرهای پژوهش و روش‌های آماری مورد استفاده تشریح می‌گردد.

۴-۱- جامعه آماری و شیوه جمع‌آوری اطلاعات

برای جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز جهت ادبیات موضوع و شناسایی متغیرهای پژوهش از روش کتابخانه‌ای و برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش اسنادکاوی و صورت‌های مالی شرکت‌های تولیدی پذیرفته و افشا شده توسط سازمان بورس اوراق بهادار برای دوره ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۲ استفاده شده است. براساس روش انجام پژوهش که برای بررسی متغیر سبک حسابرسان هر زوج شرکت را به عنوان یک نمونه در نظر می‌گیرد جامعه آماری پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره مورد مطالعه ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۲ است. برای نمونه‌گیری از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. به این منظور شرکت‌هایی که دارای ویژگی‌های زیر باشند به عنوان نمونه در نظر گرفته شده‌اند. این شرایط عبارتند از:

- ✓ فعالیت اصلی شرکت، تولیدی باشد.
 - ✓ پایان سال مالی آنها منطبق با پایان اسفندماه هر سال باشد.
 - ✓ قبل از سال مالی ۱۳۸۱ در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشند.
 - ✓ داده‌های مورد نیاز دوره مطالعه پژوهش را در صورت‌های مالی افشا نموده باشند.
- با توجه به روش تحقیق و به دلیل نحوه محاسبه متغیرها که لازم است هر نمونه متشکل از یک زوج شرکت باشد و براساس جامعه آماری، حجم نمونه با استفاده از روش حذف سیستماتیک از ترکیب ۲۹ شرکت ۴۰۶ زوج شرکت گردید که برای دوره ۸ ساله ۳۲۴۸ سال زوج شرکت تعیین شده است. البته جهت محاسبه متغیرهای پژوهش لازم بود داده‌های ۱۶۲۴ سال زوج شرکت برای دوره ۴ ساله ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۴ نیز استخراج و استفاده شود.

۴-۲- مدل پژوهش

مدل مورد استفاده برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش براساس پژوهش‌های پیشین (فرانسیس و دیگران، ۲۰۱۴؛ نیسکانن و دیگران، ۲۰۱۱؛ فرانسیس، ۱۹۸۴؛ تیلور و بیکر^{۲۴}،

(۱۹۸۱) به شرح رابطه (۱) است:

رابطه (۱):

$$A.Q.Dijt = a0 + a1Aud.Styleijt + anCntrl.Varnijt + eijt$$

در رابطه فوق *A.Q.Dijt* تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسان و متغیر وابسته، *Aud.Styleijt* سبک حسابرسان و متغیر مستقل و *Cntrl.Varnijt* متغیرهای کنترلی هستند که در ادامه هر یک به تفکیک تشریح می‌شود.

۳-۴- متغیر وابسته (تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسان)

بر اساس پژوهش‌های پیشین و به دلیل عدم اجماع بر یک تعریف عملیاتی جهت بررسی کیفیت خدمات حسابرسان از متغیرهای گوناگونی استفاده شده است (نیسکانن و دیگران، ۲۰۱۱). برخی از این شاخص‌های کیفیت حسابرسان عبارتند از شهرت حسابرسان، دوره تصدی حسابرسان، تخصص حسابرسان در صنعت شامل سهم از بازار صنعت و فراوانی صنعت در پرتفوی حسابرسان، استقلال حسابرسان، اندازه حسابرسان، ویژگی‌های فردی حسابرسان شامل تخصص حسابرسان، توانایی حل مساله و ریسک‌پذیری حسابرسان، نوع گزارش حسابرسان، انحرافات حسابداری گزارش شده و حق‌الزحمه حسابرسان. اما فارغ از عدم اجماع بر روی یک شاخص جهت ارزیابی کیفیت خدمات حسابرسان، به واسطه این‌که تقاضا برای هر کالا و خدمت در قالب بهای آن کالا یا خدمت متبلور می‌شود و در صورت انجام خدمات حسابرسان و پرداخت حق‌الزحمه آن تقاضا برای این خدمات محقق می‌شود، حق‌الزحمه خدمات حسابرسان شاخصی از تقاضای بالفعل برای کیفیت خدمات حسابرسان است (نیسکانن و دیگران، ۲۰۱۱). براین اساس جهت آزمون فرضیه‌ها در قالب نحوه اثرگذاری سبک حسابرسان بر تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسان از حق‌الزحمه خدمات حسابرسان (*A.Q.Dijt*) به عنوان متغیر وابسته و شاخص تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسان به شرح رابطه (۱) استفاده می‌شود. بر اساس فرضیه‌های اول تا سوم پژوهش تقاضا در سه سطح حداقل، متوسط و حداکثر به ترتیب با استفاده از حداقل حق‌الزحمه پرداختی در هر زوج شرکت، متوسط حق‌الزحمه پرداختی در هر زوج شرکت و حداکثر حق‌الزحمه پرداختی در هر زوج شرکت بررسی می‌شود.

۴-۴- متغیر مستقل (سبک حسابرسان)

هر یک از موسسات حسابرسان جهت اجرای عملیات حسابرسان دستورالعمل‌ها و مقررات مشخصی دارند که معرف سبک حسابرسان آنها است و این سبک نحوه استفاده از اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسان را معین می‌کند. موسسات حسابرسان به واسطه سبک حسابرسان تفاوت‌هایی در ارائه خدمات حسابرسان دارند که می‌تواند منجر به خدمات با کیفیت‌های متفاوت گردد (فرانسیس و دیگران، ۲۰۱۴). به علاوه نتایج پژوهش‌های پیشین (فرانسیس و دیگران، ۲۰۱۴؛ کوتاری و دیگران، ۲۰۱۰) نشان می‌دهد معمولاً در دستورالعمل‌های حسابرسان برای هر یک از صنایع مختلف شرایط و الزامات متفاوتی در نظر گرفته می‌شود و براین اساس انتظار می‌رود سبک حسابرسان به

علت در نظر گرفتن شرایط خاص هر شرکت منجر به کیفیت بالاتر و در نتیجه تقاضای بیشتر برای کیفیت خدمات حسابرسی گردد. متغیر مستقل پژوهش سبک حسابرسی (*Aud.Styleijt*) یک متغیر ساختگی است. اگر در یک سال مالی و صنعت حسابرسی هر دو شرکت عضو نمونه یکسان باشد این متغیر برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر است. جهت تعیین نحوه اثرگذاری سبک حسابرسی به تفکیک فرضیه‌های پژوهش از رابطه (۱) استفاده شده است.

۴-۵- متغیرهای کنترلی

در این پژوهش از دو گروه از متغیرهایی که در ادبیات نظری و پژوهش‌های پیشین به دلایل گوناگون می‌توانند بر تشریح تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسی به همراه سبک حسابرسی اثرگذار باشند استفاده شده است. گروه اول با عنوان متغیرهای کنترلی متناظر به شرح جدول ۱، متغیرهایی هستند که متناظر با متغیر تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسی در هر یک از زوج شرکت‌های نمونه تغییر می‌کنند و با توجه به سطوح تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسی بر اساس فرضیه‌های پژوهش در سه سطح حداقل، متوسط و حداکثر محاسبه می‌شوند. متغیرهای کنترلی متناظر شامل: اندازه (*Sizeijt*)، اندازه بازار (*M.Sizeijt*)، هزینه دستمزد (*Wageijt*)، سهم سهامدار عمده (*Frst.Ownrjt*)، سهم شناور (*Flt.Shrjt*) و نسبت بدهی (*Dbt.Rtijt*) هستند.

جدول ۱: خلاصه متغیرهای پژوهش به تفکیک فرضیه‌های پژوهش

| متغیر | نوع | X_{ijt} | فرضیه اول | فرضیه دوم | فرضیه سوم |
|-------------------------------|---------------|-------------------|----------------------------------|-----------|-----------|
| تقاضای کیفیت خدمات حسابرسی | وابسته | $A.Q.D_{ijt}$ | حداقل | متوسط | حداکثر |
| سبک حسابرسی | مستقل | $Aud.Style_{ijt}$ | همسانی در حسابرسی | | |
| اندازه | کنترلی متناظر | $Size_{ijt}$ | حداقل | متوسط | حداکثر |
| اندازه بازار | کنترلی متناظر | $M.Size_{ijt}$ | حداقل | متوسط | حداکثر |
| هزینه دستمزد | کنترلی متناظر | $Wage_{ijt}$ | حداقل | متوسط | حداکثر |
| سهم سهامدار عمده | کنترلی متناظر | $Frst.Ownr_{ijt}$ | حداقل | متوسط | حداکثر |
| سهم شناور | کنترلی متناظر | $Flt.Shr_{ijt}$ | حداقل | متوسط | حداکثر |
| نسبت بدهی | کنترلی متناظر | $Dbt.Rt_{ijt}$ | حداقل | متوسط | حداکثر |
| همسانی اقلام تعهدی | کنترلی همسانی | $dTAcr_{ijt}$ | قدر مطلق تفاضل اقلام تعهدی | | |
| همسانی ساختار سود | کنترلی همسانی | r^*Ern_{ijt} | ضریب تعیین سود عملیاتی چهار ساله | | |
| همسانی در تلفیق عملیات | کنترلی همسانی | $Cnsldt_{ijt}$ | همسانی در تلفیق عملیات | | |
| همسانی در اظهار نظر غیرمقبول | کنترلی همسانی | $Q.Opn_{ijt}$ | همسانی در اظهار نظر غیرمقبول | | |
| همسانی در تعداد اعضای غیرموظف | کنترلی همسانی | $Ind.Brd_{ijt}$ | همسانی در تعداد اعضای غیرموظف | | |

گروه دوم با عنوان متغیرهای کنترلی همسانی به شرح جدول ۱، متغیرهایی هستند که شباهت هر یک از زوج شرکت‌های نمونه را بررسی و کنترل می‌کنند و بنابراین در هر سه فرضیه پژوهش به صورت یکسان محاسبه می‌شوند. متغیرهای کنترلی همسانی شامل: همسانی ارقام تعهدی (dTAcrlijt) معادل قدر مطلق تفاضل ارقام تعهدی هر زوج شرکت، همسانی ساختار سود (r2Erniijt) معادل ضریب تعیین سود عملیاتی چهار ساله هر زوج شرکت، همسانی در تلفیق عملیات (Cnsltdijt)، همسانی در اظهار نظر غیرمقبول (Q.Opnijt) و همسانی در تعداد اعضای غیرموظف هیات مدیره (Ind.Brdijt) هستند.

۴-۶- روش‌های آماری

برای تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش حاضر از آمار توصیفی^{۲۵} و آمار استنباطی^{۲۶} استفاده می‌شود. پس از گردآوری داده‌های اولیه، این داده‌ها از طریق روش‌های آمار توصیفی و با استفاده از نرم‌افزار Excel دسته‌بندی و آماده سازی شده است. به دلیل بکارگیری مجموعه‌ای از داده‌های ترکیبی^{۲۷} در این پژوهش و جهت تعیین شیوه تجزیه و تحلیل متناسب از میان دو روش داده‌های تابلویی^{۲۸} و داده‌های تلفیقی^{۲۹} از آزمون F لیمر^{۳۰} استفاده شده است. در صورتی که براساس آزمون F لیمر ضرورت یافت از روش داده‌های تابلویی استفاده شود، برای تعیین این که اثرات عرض از مبدا به صورت ثابت است یا تصادفی آزمون هاسمن^{۳۱} انجام می‌شود. در صورتی که ارزش احتمال آزمون هاسمن کمتر از درصد قابل قبول^{۳۲} بدست آید فرض اثرات تصادفی رد و در غیر این صورت فرض اثرات تصادفی تایید می‌گردد. به علاوه به دلیل امکان بروز مشکل ناهمسانی واریانس از روش رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS)^{۳۳} استفاده می‌شود. براساس نتایج آزمون‌های فوق روش رگرسیون متناسب تعیین و فرضیه‌های پژوهش از طریق آماره $F^{۳۴}$ و آماره $t^{۳۵}$ به ترتیب برای بررسی معناداری مدل و متغیر مستقل حسب سطح معناداری مربوطه با استفاده از نرم‌افزارهای EViews و Stata آزمون و نتایج حاصل تجزیه و تحلیل شده است.

۵- یافته‌های پژوهش

در این بخش ابتدا نتایج حاصل از آزمون‌های F لیمر و هاسمن برای مدل مرتبط با فرضیه‌های پژوهش به شرح جدول ۲ ارائه شده است. سپس با توجه به هر یک از فرضیه‌های پژوهش نتایج حاصل به ترتیب و تفکیک جداول ۳ تا ۵ ارائه می‌گردد.

| فرضیه | نتایج آزمون F لیمر | | | نتایج آزمون هاسمن | | |
|-------|--------------------|--------|----------------------|-------------------|--------|----------------|
| | آماره | احتمال | نتیجه | آماره | احتمال | نتیجه |
| اول | ۲۳/۴۱۱ | ۰/۰۰۰ | روش داده‌های تابلویی | ۶۳۳/۴۹۵ | ۰/۰۰۰ | فرض اثرات ثابت |
| دوم | ۲۱/۵۳۲ | ۰/۰۰۰ | روش داده‌های تابلویی | ۱۰۲۲/۱۸۷ | ۰/۰۰۰ | فرض اثرات ثابت |
| سوم | ۱۶/۷۹۶ | ۰/۰۰۰ | روش داده‌های تابلویی | ۷۲۶/۹۷۸ | ۰/۰۰۰ | فرض اثرات ثابت |

با توجه به نتایج حاصل از آزمون‌های F لیمر و هاسمن به شرح جدول ۲ برای هر سه فرضیه از روش تابلویی با اثرات ثابت استفاده شده است.

۵-۱- نتایج آزمون فرضیه اول

بر اساس فرضیه اول سبک حسابداری می‌تواند بر حداقل تقاضا برای کیفیت خدمات حسابداری اثرگذار باشد. نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش به شرح جدول ۳ نشان می‌دهد که کل مدل با آماره F برابر با ۳۳/۹۶۸ و مقدار احتمال ۰/۰۰۰ در سطح مورد پذیرش معنادار بوده و متغیرهای مستقل در حدود ۸۵ درصد از تغییرات حداقل تقاضا برای کیفیت خدمات حسابداری را تعیین می‌کنند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول نشان می‌دهد که تاثیر سبک حسابداری بر متغیر وابسته با آماره t برابر با ۷/۲۶۸ و مقدار احتمال ۰/۰۰۰ در سطح مورد پذیرش معنادار بوده و بنابراین این متغیر می‌تواند بر حداقل تقاضا برای کیفیت خدمات حسابداری اثرگذار باشد.

جدول ۳: یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش

| $\text{Min.A.Q.D.}_{ijt} = a_0 + a_1 \text{Aud.Style}_{ijt} + a_2 \text{Min.Size}_{ijt} + a_3 \text{Min.M.Size}_{ijt} + a_4 \text{Min.Wage}_{ijt} + a_5 \text{Min.Frst.Ownr}_{ijt} + a_6 \text{Min.Flt.Shr}_{ijt} + a_7 \text{Min.Dbt.Rt}_{ijt} + a_8 \text{dTAcrI}_{ijt} + a_9 \text{r}^* \text{Ern}_{ijt} + a_{10} \text{Cnsldt}_{ijt} + a_{11} \text{Q.Opn}_{ijt} + a_{12} \text{Ind.Brd}_{ijt} + e_{ijt}$ | | | | |
|---|---------|---------------------|----------------|---|
| احتمال | آماره t | انحراف معیار | ضریب | متغیر |
| ۰/۰۱۵ | -۲/۴۳۷ | ۰/۴۱۰ | -۱/۰۰۰ | عرض از مبدا (C) |
| ۰/۰۰۰ | ۷/۲۶۸ | ۰/۰۵۹ | ۰/۴۲۹ | سبک حسابداری (Aud.Style _{ijt}) |
| ۰/۰۰۰ | ۱۶/۰۲۲ | ۰/۰۲۳ | ۰/۳۷۴ | حداقل اندازه (Min.Size _{ijt}) |
| ۰/۰۰۳ | ۲/۹۲۹ | ۰/۰۱۰ | ۰/۰۲۹ | حداقل اندازه بازار (Min.M.Size _{ijt}) |
| ۰/۰۰۰ | ۱۹/۶۹۳ | ۰/۰۲۱ | ۰/۴۲۲ | حداقل هزینه دستمزد (Min.Wage _{ijt}) |
| ۰/۰۱۱ | ۲/۵۵۳ | ۰/۰۶۸ | ۰/۱۷۳ | حداقل سهم سهامدار عمده (Min.Frst.Ownr _{ijt}) |
| ۰/۰۰۱ | -۳/۳۹۷ | ۰/۱۴۳ | -۰/۴۸۵ | حداقل سهام شناور (Min.Flt.Shr _{ijt}) |
| ۰/۰۰۷ | -۲/۶۸۱ | ۰/۰۴۸ | -۰/۱۳۰ | حداقل نسبت بدهی (Min.Dbt.Rt _{ijt}) |
| ۰/۰۳۲ | -۲/۱۴۱ | ۰/۰۲۶ | -۰/۰۵۵ | همسانی ارقام تعهدی (dTAcrI _{ijt}) |
| ۰/۹۰۴ | -۰/۱۲۱ | ۰/۰۱۲ | -۰/۰۰۱ | همسانی ساختار سود (r*Ern _{ijt}) |
| ۰/۲۱۳ | ۱/۲۴۷ | ۰/۰۱۶ | ۰/۰۲۰ | همسانی در تلفیق عملیات (Cnsldt _{ijt}) |
| ۰/۰۳۳ | -۲/۱۳۸ | ۰/۰۰۹ | -۰/۰۱۹ | همسانی در اظهار نظر غیرمقبول (Q.Opn _{ijt}) |
| ۰/۰۷۷ | -۱/۷۶۸ | ۰/۰۱۰ | -۰/۰۱۷ | همسانی در تعداد اعضای غیرموظف (Ind.Brd _{ijt}) |
| احتمال | آماره F | آماره دوربین واتسون | ضریب تعیین شده | ضریب تعیین |
| ۰/۰۰۰ | ۳۳/۹۶۸ | ۱/۸۴۵ | ٪۸۲/۹ | ٪۸۵/۴ |

بر اساس جدول ۳ و در سطح معناداری مورد پذیرش متغیرهای کنترلی حداقل اندازه با آماره t برابر با ۱۶/۰۲۲ و مقدار احتمال ۰/۰۰۰، حداقل اندازه بازار با آماره t برابر با ۲/۹۲۹ و مقدار احتمال ۰/۰۰۳، حداقل هزینه دستمزد با آماره t برابر با ۱۹/۶۹۳ و مقدار احتمال ۰/۰۰۰، حداقل سهم سهامدار عمده با آماره t برابر با ۲/۵۵۳ و مقدار احتمال ۰/۰۱۱، حداقل سهام شناور با آماره t برابر با ۳/۳۹۷- و مقدار احتمال ۰/۰۰۱، حداقل نسبت بدهی با آماره t برابر با ۲/۶۸۱- و مقدار احتمال ۰/۰۰۷، همسانی اقلام تعهدی با آماره t برابر با ۲/۱۴۱- و مقدار احتمال ۰/۰۳۲ و همسانی در اظهار نظر غیرمقبول با آماره t برابر با ۲/۱۳۸- و مقدار احتمال ۰/۰۳۳ بر حداقل تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسی اثرگذار هستند، اما متغیرهای کنترلی همسانی ساختار سود با آماره t برابر با ۰/۱۲۱- و مقدار احتمال ۰/۹۰۴، همسانی در تلفیق عملیات با آماره t برابر با ۱/۲۴۷ و مقدار احتمال ۰/۲۱۳ و همسانی در تعداد اعضای غیرموظف هیات مدیره با آماره t برابر با ۱/۷۶۸- و مقدار احتمال ۰/۰۷۷ بر حداقل تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسی اثرگذار نیستند.

۵-۲- نتایج آزمون فرضیه دوم

بر اساس فرضیه دوم سبک حسابرسان می‌تواند بر متوسط تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسی اثرگذار باشد. نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش به شرح جدول ۴ نشان می‌دهد که کل مدل با آماره F برابر با ۸۴/۵۴۲ و مقدار احتمال ۰/۰۰۰ در سطح مورد پذیرش معنادار بوده و متغیرهای مستقل در حدود ۹۴ درصد از تغییرات متوسط تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسی را تعیین می‌کنند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد که تاثیر سبک حسابرسان بر متغیر وابسته با آماره t برابر با ۲/۵۹۹ و مقدار احتمال ۰/۰۰۹ در سطح مورد پذیرش معنادار بوده و بنابراین این متغیر می‌تواند بر متوسط تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسی اثرگذار باشد.

جدول ۴: یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش

$$Avrg.A.Q.D_{ijt} = a_0 + a_1 Aud.Style_{ijt} + a_2 Avrg.Size_{ijt} + a_3 Avrg.M.Size_{ijt} + a_4 Avrg.Wage_{ijt} + a_5 Avrg.Frst.Ownr_{ijt} + a_6 Avrg.Flt.Shr_{ijt} + a_7 Avrg.Dbt.Rt_{ijt} + a_8 dTAcr_{ijt} + a_9 r^*Ern_{ijt} + a_{10} Cnsltd_{ijt} + a_{11} Q.Opn_{ijt} + a_{12} Ind.Brd_{ijt} + e_{ijt}$$

| متغیر | ضریب | انحراف معیار | آماره t | احتمال |
|---|----------------------|---------------------|---------|--------|
| عرض از مبدا (C) | -۶/۶۵۹ | ۰/۴۳۲ | -۱۵/۴۳۱ | ۰/۰۰۰ |
| سبک حسابداری (Aud.Style _{ijt}) | ۰/۰۹۵ | ۰/۰۳۷ | ۲/۵۹۹ | ۰/۰۰۹ |
| متوسط اندازه (Avrg.Size _{ijt}) | -۰/۴۳۷ | ۰/۰۲۹ | ۱۵/۰۹۸ | ۰/۰۰۰ |
| متوسط اندازه بازار (Avrg.M.Size _{ijt}) | ۰/۰۶۶ | ۰/۰۱۱ | ۵/۷۵۵ | ۰/۰۰۰ |
| متوسط هزینه دستمزد (Avrg.Wage _{ijt}) | ۰/۵۴۵ | ۰/۰۲۷ | ۲۰/۵۳۷ | ۰/۰۰۰ |
| متوسط سهم سهامدار عمده (Avrg.Frst.Ownr _{ijt}) | -۰/۱۲۷ | ۰/۰۷۹ | -۱/۶۱۰ | ۰/۱۰۸ |
| متوسط سهام شناور (Avrg.Flt.Shr _{ijt}) | -۱/۷۷۳ | ۰/۱۶۱ | -۱۱/۰۳۴ | ۰/۰۰۰ |
| متوسط نسبت بدهی (Avrg.Dbt.Rt _{ijt}) | -۰/۰۹۲ | ۰/۰۷۳ | ۱/۲۵۳ | ۰/۲۱۰ |
| همسانی ارقام تعهدی (dTAcr _{ijt}) | -۰/۰۵۰ | ۰/۰۲۸ | -۱/۷۶۵ | ۰/۰۷۸ |
| همسانی ساختار سود (r*Ern _{ijt}) | ۰/۰۲۱ | ۰/۰۱۳ | ۱/۶۵۷ | ۰/۰۹۸ |
| همسانی در تلفیق عملیات (Cnsltd _{ijt}) | ۰/۰۲۸ | ۰/۰۱۷ | ۱/۶۱۴ | ۰/۱۰۷ |
| همسانی در اظهار نظر غیرمقبول (Q.Opn _{ijt}) | ۰/۰۰۰ | ۰/۰۰۹ | ۰/۰۳۴ | ۰/۹۷۳ |
| همسانی در تعداد اعضای غیرموظف (Ind.Brd _{ijt}) | ۰/۰۰۵ | ۰/۰۱۰ | ۰/۵۲۵ | ۰/۶۰۰ |
| ضریب تعیین | ضریب تعیین تعدیل شده | آماره دوربین واتسون | آماره F | احتمال |
| ٪۹۳/۶ | ٪۹۲/۵ | ۱/۸۶۶ | ۸۴/۵۴۲ | ۰/۰۰۰ |

بر اساس جدول ۴ و در سطح معناداری مورد پذیرش متغیرهای کنترلی متوسط اندازه با آماره t برابر با ۱۵/۰۹۸ و مقدار احتمال ۰/۰۰۰، متوسط اندازه بازار با آماره t برابر با ۵/۷۵۵ و مقدار احتمال ۰/۰۰۰، متوسط هزینه دستمزد با آماره t برابر با ۲۰/۵۳۷ و مقدار احتمال ۰/۰۰۰ و متوسط سهام شناور با آماره t برابر با -۱۱/۰۳۴ و مقدار احتمال ۰/۰۰۰ بر متوسط تقاضا برای کیفیت خدمات حسابداری اثرگذار هستند اما متغیرهای کنترلی متوسط سهم سهامدار عمده با آماره t برابر با -۱/۶۱۰ و مقدار احتمال ۰/۱۰۸، متوسط نسبت بدهی با آماره t برابر با ۱/۲۵۳ و مقدار احتمال ۰/۲۱۰، همسانی ارقام تعهدی با آماره t برابر با -۱/۷۶۵ و مقدار احتمال ۰/۰۷۸، همسانی ساختار سود با آماره t برابر با ۱/۶۵۷ و مقدار احتمال ۰/۰۹۸، همسانی در تلفیق عملیات با آماره t برابر با ۱/۶۱۴ و مقدار احتمال ۰/۱۰۷، همسانی در اظهار نظر غیرمقبول با آماره t برابر با ۰/۰۳۴ و مقدار احتمال ۰/۹۷۳ و همسانی در تعداد اعضای غیرموظف هیات مدیره با آماره t برابر با ۰/۵۲۵ و مقدار احتمال ۰/۶۰۰ بر متوسط تقاضا برای کیفیت خدمات حسابداری اثرگذار نیستند.

۵-۳- نتایج آزمون فرضیه سوم

بر اساس فرضیه سوم سبک حسابرسان می‌تواند بر حداکثر تقاضای کیفیت خدمات حسابرسی اثرگذار باشد. نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش به شرح جدول ۵ نشان می‌دهد که کل مدل با آماره F برابر با ۹۱/۱۶۷ و مقدار احتمال ۰/۰۰۰ در سطح مورد پذیرش معنادار بوده و متغیرهای مستقل در حدود ۹۴ درصد از تغییرات حداکثر تقاضای کیفیت خدمات حسابرسی را تعیین می‌کنند.

| جدول ۵: یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه سوم پژوهش | | | | |
|---|---------|---------------------|----------------|---|
| $\text{Max.A.Q.D.}_{ijt} = a_0 + a_1 \text{Aud.Style}_{ijt} + a_2 \text{Max.Size}_{ijt} + a_3 \text{Max.M.Size}_{ijt} + a_4 \text{Max.Wage}_{ijt} + a_5 \text{Max.FrstOwnr}_{ijt} + a_6 \text{Max.Flt.Shr}_{ijt} + a_7 \text{Max.Dbt.Rt}_{ijt} + a_8 d\text{TAcrl}_{ijt} + a_9 r^2 \text{Ern}_{ijt} + a_{10} \text{Cnsltd}_{ijt} + a_{11} \text{Q.Opn}_{ijt} + a_{12} \text{Ind.Brd}_{ijt} + e_{ijt}$ | | | | |
| احتمال | آماره t | انحراف معیار | ضریب | متغیر |
| ۰/۰۰۰ | -۷/۲۰۹ | ۰/۵۸۹ | -۴/۲۴۶ | عرض از مبدا (C) |
| ۰/۹۳۲ | ۰/۰۸۶ | ۰/۰۴۵ | ۰/۰۰۴ | سبک حسابرسان (Aud.Style _{ijt}) |
| ۰/۰۰۰ | ۱۳/۱۴۴ | ۰/۰۳۰ | ۰/۳۹۸ | حداکثر اندازه (Max.Size _{ijt}) |
| ۰/۰۰۰ | ۱۱/۱۶۰ | ۰/۰۱۲ | ۰/۱۲۹ | حداکثر اندازه بازار (Max.M.Size _{ijt}) |
| ۰/۰۰۰ | ۱۴/۴۳۹ | ۰/۰۲۸ | ۰/۴۱۱ | حداکثر هزینه دستمزد (Max.Wage _{ijt}) |
| ۰/۴۳۶ | -۰/۷۷۹ | ۰/۰۶۵ | -۰/۰۵۰ | حداکثر سهم سهامدار عمده (Max.FrstOwnr _{ijt}) |
| ۰/۰۰۰ | -۱۰/۶۵۷ | ۰/۱۱۲ | -۱/۱۹۰ | حداکثر سهام شناور (Max.Flt.Shr _{ijt}) |
| ۰/۰۰۰ | ۵/۹۳۴ | ۰/۰۶۶ | ۰/۳۹۰ | حداکثر نسبت بدهی (Max.Dbt.Rt _{ijt}) |
| ۰/۳۷۶ | -۰/۸۸۵ | ۰/۰۳۳ | -۰/۰۲۹ | همسانی اقلام تعهدی (dTAcrl _{ijt}) |
| ۰/۱۶۰ | ۱/۴۰۵ | ۰/۰۱۵ | ۰/۰۲۱ | همسانی ساختار سود (r ² Ern _{ijt}) |
| ۰/۲۴۳ | ۱/۱۶۹ | ۰/۰۲۱ | ۰/۰۲۴ | همسانی در تلفیق عملیات (Cnsltd _{ijt}) |
| ۰/۴۲۶ | -۰/۷۹۶ | ۰/۰۱۱ | -۰/۰۰۹ | همسانی در اظهار نظر غیرمقبول (Q.Opn _{ijt}) |
| ۰/۰۶۴ | ۱/۸۵۵ | ۰/۰۱۲ | ۰/۰۲۲ | همسانی در تعداد اعضای غیرموظف (Ind.Brd _{ijt}) |
| احتمال | آماره F | آماره دوربین واتسون | ضریب تعیین شده | ضریب تعیین |
| ۰/۰۰۰ | ۹۱/۱۶۷ | ۱/۹۹۵ | ٪۹۳ | ٪۹۴ |

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم بر اساس جدول ۵ نشان می‌دهد که تاثیر سبک حسابرسان بر متغیر وابسته با آماره t برابر با ۰/۰۸۶ و مقدار احتمال ۰/۹۳۲ در سطح مورد پذیرش معنادار نبوده و بنابراین این متغیر نمی‌تواند بر حداکثر تقاضای کیفیت خدمات حسابرسی اثرگذار باشد. به علاوه در سطح معناداری مورد پذیرش متغیرهای کنترلی حداکثر اندازه با آماره t برابر با ۱۳/۱۴۴ و مقدار احتمال ۰/۰۰۰، حداکثر اندازه بازار با آماره t برابر با ۱۱/۱۶۰ و مقدار احتمال ۰/۰۰۰، حداکثر هزینه دستمزد با آماره t برابر با ۱۴/۴۳۹ و مقدار احتمال ۰/۰۰۰، حداکثر سهام شناور با آماره t برابر با

۱۰/۶۵۷- و مقدار احتمال ۰/۰۰۰ و حداکثر نسبت بدهی با آماره t برابر با ۵/۹۳۴ و مقدار احتمال ۰/۰۰۰ بر حداکثر تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسی اثرگذار هستند اما متغیرهای کنترلی حداکثر سهم سهامدار عمده با آماره t برابر با ۰/۷۷۹- و مقدار احتمال ۰/۴۳۶، همسانی اقلام تعهدی با آماره t برابر با ۰/۸۸۵- و مقدار احتمال ۰/۳۷۶، همسانی ساختار سود با آماره t برابر با ۱/۴۰۵ و مقدار احتمال ۰/۱۶۰، همسانی در تلفیق عملیات با آماره t برابر با ۱/۱۶۹ و مقدار احتمال ۰/۲۴۳، همسانی در اظهار نظر غیرمقبول با آماره t برابر با ۰/۷۹۶- و مقدار احتمال ۰/۴۲۶ و همسانی در تعداد اعضای غیرموظف هیات مدیره با آماره t برابر با ۱/۸۵۵ و مقدار احتمال ۰/۰۶۴ بر حداکثر تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسی اثرگذار نیستند.

| جدول ۶: خلاصه نتیجه آزمون فرضیه‌های پژوهش به تفکیک متغیرهای پژوهش | | | | | |
|---|---------------|--------------------------|------------|------------|------------|
| متغیر | نوع | X_{ijt} | فرضیه اول | فرضیه دوم | فرضیه سوم |
| سبک حسابرسان | مستقل | Aud.Style _{ijt} | \ddot{u} | \ddot{u} | \hat{u} |
| اندازه | کنترلی متناظر | Size _{ijt} | \ddot{u} | \ddot{u} | \ddot{u} |
| اندازه بازار | کنترلی متناظر | M.Size _{ijt} | \ddot{u} | \ddot{u} | \ddot{u} |
| هزینه دستمزد | کنترلی متناظر | Wage _{ijt} | \ddot{u} | \ddot{u} | \ddot{u} |
| سهم سهامدار عمده | کنترلی متناظر | Frst.Ownr _{ijt} | \ddot{u} | \hat{u} | \hat{u} |
| سهم شناور | کنترلی متناظر | Flt.Shr _{ijt} | \ddot{u} | \ddot{u} | \ddot{u} |
| نسبت بدهی | کنترلی متناظر | Dbt.Rt _{ijt} | \ddot{u} | \hat{u} | \ddot{u} |
| همسانی اقلام تعهدی | کنترلی همسانی | dTAcr _{ijt} | \ddot{u} | \hat{u} | \hat{u} |
| همسانی ساختار سود | کنترلی همسانی | r*Ern _{ijt} | \hat{u} | \hat{u} | \hat{u} |
| همسانی در تلفیق عملیات | کنترلی همسانی | Cnsltd _{ijt} | \hat{u} | \hat{u} | \hat{u} |
| همسانی در اظهار نظر غیرمقبول | کنترلی همسانی | Q.Opn _{ijt} | \ddot{u} | \hat{u} | \hat{u} |
| همسانی در تعداد اعضای غیرموظف | کنترلی همسانی | Ind.Brd _{ijt} | \hat{u} | \hat{u} | \hat{u} |

۶- بحث و نتیجه‌گیری

بر اساس فرضیه اطلاعات علت تقاضا برای خدمات حسابرسی در بازهای آزاد امکان بهبود تصمیم‌گیری ناشی از ارتقای کیفیت اطلاعات است (والاس، ۱۹۸۷). در این پژوهش هدف اصلی بررسی اثرگذاری سبک حسابرسان بر تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسی بود و بر اساس مبانی نظری و فرضیه‌های پژوهش این انتظار وجود داشت که هر زوج شرکت در یک صنعت و یک سال مالی در صورت کنترل سایر عوامل به دلیل بکارگیری یک حسابرسان و اثرگذاری سبک حسابرسی یکسان، به واسطه ارتقای کیفیت اطلاعات حسابداری توسط حسابرسان و همچنین ارائه خدمات

حسابرسی با کیفیت، تقاضای مشابهی برای کیفیت خدمات حسابرسی داشته باشند. نتایج حاصل از پژوهش با تایید مبانی نظری نشان می‌دهد به دلیل همسانی حسابرسان و تاثیر سبک حسابرسان این اثرگذاری بر تقاضای کیفیت خدمات حسابرسی با ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت و بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری وجود دارد. براین اساس حسابرسان با بکارگیری مجموعه مشخصی از اصول و استانداردهای حسابداری توانسته‌اند دستورالعمل یا سبک حسابرسی مشخصی را ارائه و اعمال کنند که موجب افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری، ارائه کیفیت خدمات حسابرسی و افزایش تقاضای کیفیت این خدمات گردد. همچنین بنابر نتایج پژوهش به دلیل وجود سبک حسابرسان به صورت دستورالعمل‌های مدونی که هر حسابرسان از جمله سازمان حسابرسی ایران براساس تفاسیر و نحوه بکارگیری استانداردهای حسابرسی و اصول حسابداری ارائه نموده است نقش حسابرسان می‌تواند در افزایش ارزش و کیفیت اطلاعات حسابداری تعیین کننده باشد.

براساس نظر والاس (۱۹۸۷) یکی از دلایل تقاضای خدمات حسابرسی در بازارهای آزاد افزایش ارزش اطلاعات حسابداری بواسطه توان حسابرسان در مطابقت و هدایت گزارشگری اطلاعات براساس اصول و استانداردهای حسابداری است. نتایج پژوهش‌های پیشین نیز نشان می‌دهد زمانی که استانداردها مبتنی بر اصول هستند حسابرسان با ارائه دستورالعمل‌های خود به افزایش ارزش صورت‌های مالی فراخور صنعت و عملیات اصلی شرکت کمک می‌کنند (کوتاری و دیگران، ۲۰۱۰؛ فرانسیس و دیگران، ۲۰۱۴). نتایج این پژوهش نیز سازگار با مبانی نظری و پژوهش‌های پیشین بوده و نشان می‌دهد که فارغ از الزامات قانونی حسابرسان دستورالعمل‌هایشان را برای افزایش کیفیت و ارزش اطلاعات صورت‌های مالی صاحبکاران‌شان تدوین می‌کنند و بدین واسطه تقاضای کیفیت خدمات حسابرسی محقق می‌گردد.

به علاوه هرچند اثرگذاری سبک حسابرسان بر حداقل و متوسط تقاضای کیفیت خدمات حسابرسی حاکی از ایجاد کیفیت توسط حسابرسان برای اطلاعات حسابداری و خدمات حسابرسی است اما نتایج حاصل نشان می‌دهد که سبک حسابرسان به تنهایی نمی‌تواند عامل ایجاد کننده حداکثر تقاضای کیفیت خدمات حسابرسان باشد.

۷- پیشنهادها

نتایج حاصل از اثرگذاری سبک حسابرسان در ایجاد کیفیت خدمات حسابرسی و بهبود تقاضای برای این خدمات می‌تواند مبین لزوم بررسی نحوه تدوین دستورالعمل‌ها در موسسات حسابرسی و حتی از طریق جامعه حسابداران رسمی باشد که براین اساس پیشنهاد می‌گردد موسسات حسابرسی جهت حفظ و ارتقای کیفیت خدمات حسابرسی به صورت مدون و هدفمند به تهیه و اجرای دستورالعمل‌های حرفه‌ای اقدام کنند.

به علاوه پیشنهاد می‌شود با توجه به اثرگذاری سبک حسابرسان بر تقاضای کیفیت خدمات حسابرسی، موسسات حسابرسی در شرایط رقابت بعضاً غیرحرفه‌ای در ارائه خدمات حسابرسی و فارغ از الزامات قانونی، در عمل تمایل بیشتری در ارائه کیفیت خدمات حسابرسی نشان بدهند.

همچنین جهت پژوهش‌های آتی سوالات زیر پیشنهاد می‌شود:

آیا حسابرسان با توجه به سبک خود و به صورت هدفمند کیفیت‌های متفاوتی را از قابل مقایسه بودن با مفهوم ارائه متفاوت ارقام متفاوت و ارائه یکسان ارقام مشابه در قالب خدمات خود ارائه می‌کنند و یا صرفاً به دنبال یکنواختی و ارائه یکسان تمامی ارقام حسابداری فارغ از وجوه تمایز واقعی هستند؟

چرا متغیرهای ساختار سرمایه مانند اندازه بازار، سهام شناور و نسبت بدهی با احتمال بیشتری نسبت به سبک حسابرس بر حداکثر تقاضا برای کیفیت این خدمات اثرگذار هستند؟ چرا اظهارنظر غیرمقبول بر حداقل تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسی اثر معکوس دارد و شرکت‌ها تمایل دارند که لزوماً حسابرس آن‌ها در سطوح پایین تقاضا برای خدمات حسابرسی اظهارنظر غیرمقبول ارائه نکند؟

□ پی‌نوشت‌ها

1. Barth
2. Lang
3. Ball
4. Leuz
5. Niskanen
6. Wallace
7. Jensen & Meckling
8. American Accounting Association (AAA)
9. Watts & Zimmerman
10. Audit Style
11. Audit Services Quality
12. Audit Manual
13. Knechel
14. Information Hypothesis
- 15.4 Big Audit Firms of the World (Deloitte, PWC, Ernst & Young & KPMG) – (4B)
16. DeFond
17. Francis & Krishnan
18. Beatty
19. Willenborg

- 20. DeAngelo
- 21. Kothari
- 22. Carey
- 23. Wilson
- 24. Taylor & Baker
- 25. Descriptive Statistics
- 26. Inferential Statistics
- 27. Mixed Data
- 28. Panel Data
- 29. Pooled Data
- 30. F-Limer Test
- 31. Hausman Test

۳۲. در این پژوهش سطح معناداری برای کلیه آزمون‌های آماری ۵٪ در نظر گرفته شده است.

- 33. Gegeralized Least Squares Regression (GLS)
- 34. F-Statistic
- 35. t-Statistic

□ منابع

- ۱- ثقفی، علی و مجید معتمدی فاضل، (۱۳۹۰)، «رابطه میان کیفیت حسابرسی و کارایی سرمایه‌گذاری در شرکت‌های با امکانات سرمایه‌گذاری بالا»، مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، زمستان ۱۳۹۰، دوره ۳، شماره ۴ (۱۰)، صص ۱-۱۴.
- ۲- جبارزاده کنگرلویی، سعید، سعید سبزواری و مرتضی متوسل، (۱۳۹۳)، «بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اقامه دعوا علیه حسابرسان در بورس اوراق بهادار تهران»، نشریه دانش حسابرسی، پاییز ۱۳۹۳، دوره ۱۴، شماره ۵۶، صص ۶۹-۸۶.
- ۳- جعفری، علی، همت جعفری، محمد حسینی و امیر رسانیان (۱۳۹۲)، «بررسی تاثیر چرخش حسابرسان بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، نشریه دانش حسابرسی، تابستان ۱۳۹۲، دوره ۱۳، شماره ۵۱، صص ۱۲۷-۱۴۵.
- ۴- حساس یگانه، یحیی و کاوه آذین فر، (۱۳۸۹)، «رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی»، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، پاییز ۱۳۸۹، دوره ۱۷، شماره ۶۱، صص ۸۵-۹۸.
- ۵- رجبی، روح اله، (۱۳۹۰)، «چالش‌های رقابت در حرفه حسابرسی مستقل»، فصلنامه

حسابداری رسمی، بهار ۱۳۹۰، دوره ۴، شماره ۱۲، صص ۲۶-۳۶.

۶- کمیته فنی سازمان حسابداری، (۱۳۷۰)، دستورالعمل حسابداری، تهران: انتشارات سازمان حسابداری.

۷- مجتهدزاده، ویدا و زهرا بابایی، (۱۳۹۱)، «تاثیر کیفیت حسابداری مستقل بر مدیریت سود و هزینه سرمایه سهام»، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی، زمستان ۱۳۹۱، دوره ۲، شماره ۴، صص ۹-۲۸.

8- American Accounting Association. Committee on Basic Auditing Concepts. (1973). A statement of basic auditing concepts (No. 6). American Accounting Association.

9- Ball, R., Robin, A, and J. S. Wu, (2003). Incentives versus standards: properties of accounting income in four East Asian countries. *Journal of Accounting and Economics* 36 (1-3): 235-270.

10- Barth, M.E., Landsman, W.R., Lang, M., and C. Williams, (2012). Are IFRS-based and US GAAP-based accounting amounts comparable? *Journal of Accounting and Economics* 54 (1): 68-93.

11- Beatty, Randolph P. (1989): Auditor Reputation and the Pricing of Initial Public Offerings. *The Accounting Review*, Vol. 64, No. 4, pp. 693709-.

12- Carey, Peter, Simnett, Roger & Tanewski, George (2000): Voluntary Demand for Internal and External Auditing by Family Businesses. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 19, No. 1, 3751-.

13- DeAngelo, Linda Elizabeth (1981): Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, No. 3, 183199-.

14- DeFond, Mark L. (1992): The Association Between Changes in Client Firm Agency Costs and Auditor Switching. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 11, No. 1, 1631-.

15- Francis, J. R. (1984). The effect of audit firm size on audit prices: A study of the Australian market. *Journal of accounting and economics*, 6(2), 133151-.

16- Francis, Jere R. & Wilson, Earl R. (1988): Auditor Changes: A Joint Test of Theories Relating to Agency Costs and Auditor Differentiation. *The Accounting Review*, Vol. 63, No. 4, 663682-.

17- Francis, Jere R., and Krishnan, Jagan (1999): Accounting Accruals and Auditor Reporting Conservatism. *Contemporary Accounting Research*, Volume 16, Issue 1, pages 135-165.

18- Francis, Jere R., Matthew L. Pinnuck, and Olena Watanabe (2014) Auditor Style and Financial Statement Comparability. *The Accounting Review*: March 2014, Vol. 89, No. 2, pp. 605633-.

19- Jensen, Michael C. & Meckling, William H. (1976): Theory of the Firm: Managerial

Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, No. 4, 305360-.

20- Knechel, W. Robert, Gopal V. Krishnan, Mikhail Pevzner, Lori B. Shefchik, And Uma K. Velury, (2013). Audit Quality: Insights From The Academic Literature. *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*: 2013, Vol. 32, No. Supplement 1, Pp. 385421-.

21- Kothari, S. P., Ramanna, K., and D. Skinner, (2010). Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting. *Journal of Accounting and Economics* 50 (2-3): 246-286.

22- Lang, M., Maffett, M., and E. Owens, (2010). Earnings comovement and accounting comparability: the effects of mandatory IFRS adoption. Working paper, University of North Carolina, University of Chicago, and University of Rochester.

23- Leuz, C., Nanda, D., and P. Wysocki, (2003). Earnings management and investor protection: an international comparison. *Journal of Financial Economics* 69 (3): 505-527.

24- Niskanen, Mervi, Jukka Karjalainen & Jyrki Niskanen, (2011). Demand For Audit Quality In Private Firms: Evidence On Ownership Effects. *International Journal of Auditing*, 15, 43-65.

25- Taylor, M. E., & Baker, R. L. (1981). An analysis of the external audit fee. *Accounting and Business Research*, 12(45), 5560-.

26- Wallace, W. A. (1987). The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets: A Review. *Research in Accounting Regulation*, 1, 7-34.

27- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). Positive accounting theory.

28- Willenborg, Michael (1999): Empirical Analysis of the Economic Demand for Auditing in the Initial Public Offerings Market: *Journal of Accounting Research*, Vol. 37, No. 1, pp. 225238-.