



بررسی رابطه بین حق الزحمه شرکت حسابرسی، اعتبار شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی

صبا منصوریان^۱ امید فرهادتوسکی^۲

۱- دانشجوی ارشد گروه حسابداری، واحد خرم آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، خرم آباد، ایران

۲- استادیار گروه حسابداری، واحد خرم آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، خرم آباد، ایران (* نویسنده مسئول)

چکیده

هدف این پژوهش بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی، اعتبار شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی شرکت است. به منظور بررسی فرضیه‌های پژوهش از رگرسیون خطی برای شرکت‌های تولیدی فهرست شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۸ استفاده شده است. در این پژوهش کیفیت حسابرسی (اقلام تعهدی اختیاری بر مبنای مدل تعدیل شده جونز) به عنوان متغیر وابسته و اعتبار شرکت حسابرسی و حق الزحمه شرکت حسابرسی به عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته شده است. بر اساس روش حذف سیستماتیک تعداد ۱۰۹ شرکت به عنوان نمونه آماری این پژوهش انتخاب گردید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین اعتبار شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین بین حق الزحمه شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. یافته‌ها نشان می‌دهد که شرکت‌های حسابرسی معتبر، درک و شناخت عمیق‌تری از تحریف‌های موجود در صورت‌های مالی دارند و زمان بیشتری را جهت کشف تحریفات صرف می‌نمایند و تصمیماتی که چنین حسابرسی‌ها اتخاذ می‌کنند از کیفیت بالاتری برخوردار است. از این رو انتظار می‌رود که درخواست حق الزحمه بالاتری نیز داشته باشند.

واژگان کلیدی: کیفیت حسابرسی، اعتبار شرکت حسابرسی، حق الزحمه شرکت حسابرسی



این پژوهش بررسی می‌نماید که آیا اعتبار شرکت حسابرسی و حق الزحمه شرکت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیرگذار است. حسابرسی، ارزیابی مستقل از یک سازمانی است که حسابرس در مورد نتایج معقول درباره تخصیص سرمایه‌گذاری توسط آن سازمان، اظهار نظر می‌کند (IFAC, 2001). طبق شواهد نظری، حسابرسی مستقل نقش عمده‌ای را در دستیابی به کیفیت بالای گزارشگری مالی ایفا می‌کند. کیفیت گزارشگری مالی منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و همچنین کاهش مسائل نمایندگی بین مدیران و سهامداران و بین سهامداران و اعتباردهندگان می‌گردد و همچنین منجر به تخصیص بهینه منابع اقتصادی می‌شود که تحقق این نقش‌های اساسی بستگی به کیفیت حسابرسی دارد. طبق تئوری نمایندگی، رابطه نمایندگی قراردادی است که بر اساس آن مالکان، نمایندگان را برای انجام خدمتی به جای خود استخدام می‌کنند. مالکان معمولاً حق تصمیم‌گیری را به نمایندگان واگذار می‌کنند (Jensen & Meckling, 1976). هنگامی که تضاد منافع بین مالک و نماینده وجود دارد، نماینده ممکن است در راستای منافع مالک عمل نکند. مالک برای جلوگیری یا به حداقل رساندن چنین تعارض منافی، می‌تواند ساز و کار نظارتی ایجاد کند. حسابرسی صورت‌های مالی سازوکاری نظارتی است که با اعتبار بخشی به صورت‌های مالی از طریق عاری بودن صورت‌های مالی مدیریت از تحریف‌های اساسی به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و محافظت از منافع مالک، به ویژه سهامداران فعلی و سهامداران بالقوه کمک می‌کند (واتس و زیمرمن، ۱۹۸۶). شواهد تجربی مرتبط با کیفیت حسابرسی، حاکی از این است که شرکت‌های حسابرسی بزرگ‌تر دارای کیفیت حسابرسی برتر هستند و رابطه مثبتی بین اندازه شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد (DeAngelo, 1981, Davidson & Neu, 1993, Lennox, 1999). همچنین شواهد تجربی مرتبط با کیفیت حسابرسی، حاکی از این است که شرکت‌های حسابرسی با حق الزحمه بالاتر دارای کیفیت حسابرسی بالاتری هستند و رابطه مثبتی بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد (DeAngelo, 1981, Simunic, 1984, Davis et al, 1993, Keefe et al, 1994, Hoitash et al, 2007). البته پژوهش‌هایی که در مورد تاثیر هزینه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی انجام گرفته است، شواهد متفاوتی را نشان می‌دهد که دو نظریه مخالف را پشتیبانی می‌کند: (۱) نظریه پیوند اقتصادی، که در آن هزینه‌های حسابرسی بالاتر، استقلال حسابرس را خدشه‌دار کرده و بنابراین کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد (Antle et al, 2006, Chi et al, 2011, Asthana & Boone, 2012) و (۲) نظریه‌ای که فرض می‌کند بین کیفیت و قیمت رابطه مستقیمی وجود دارد، که در آن هزینه‌های بالاتری در ازای صلاحیت بیشتر و تلاش بیشتر حسابرس، اخذ می‌شود (Tsui et al, 2003, Larcker & Richardson, 2004, Schelleman & Knechel, 2010, Habib et al, 2013). تقاضا برای حسابرسی از نقش نظارت حسابرسی در رابطه مالک و نماینده ناشی می‌شود (Eilifsen & Messier, 2000).



7Th International Conference on Management, Accounting and Economic Development

September 20, 2021

حسابرسی نقش مهمی در توسعه و تقویت اقتصاد جهانی و بنگاه های اقتصادی دارد. حسابرسان در مورد ارائه منصفانه صورت های مالی اظهار نظر می کنند. این امر برای استفاده کنندگان از صورت های مالی مهم است تا اطمینان حاصل کنند که داده های گزارش شده، به درستی اندازه گیری می شوند و به طور منصفانه ارائه می شوند. حسابرسان باید مهارت های خود را افزایش دهند تا احتمال اتکای بیشتر به گزارش حسابرس و صورت های مالی حسابرسی شده را که برای تصمیم گیرندگان مناسب تر، بی طرفانه و دقیق تر هستند، افزایش دهند. کیفیت حسابرسی فقط تحت تأثیر صلاحیت حسابرس نیست، اندازه شرکت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی ممکن است از عواملی باشند که بر کیفیت حسابرسی تأثیر می گذارند. با این حال برخی از قانون گذاران و موسسات حسابرسی کوچک اعتقاد دارند که اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر نمی گذارد و بنابراین باید در انتخاب حسابرس بی ربط باشد. موضوع کیفیت حسابرسی به طور گسترده ای از منظر حسابداری مورد پژوهش قرار گرفته است، اما از آنجا که این یک ساختار ملموس یا قابل مشاهده نیست، هیچ روش خاصی برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی ایجاد نشده است. یکی از متداول ترین تعریف ها درباره کیفیت حسابرسی، تعریفی است که توسط دی آنجلو (۱۹۸۱) ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را اینگونه تعریف کرد "استنباط بازار از احتمال این که حسابرس (۱) موارد تحریفات با اهمیت در صورت های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند، و (۲) تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش دهد". بخش اول تعریف فوق اشاره به صلاحیت و شایستگی حسابرس و بخش دوم اشاره به استقلال حسابرس دارد. وی معتقد است با توجه به این که کیفیت حسابرسی غیر قابل مشاهده و ارزیابی آن هزینه بر است باید یک متغیری که ارتباط مستقیم با کیفیت حسابرسی دارد و در عین حال ارزیابی آن هزینه بر و زمان بر نیست بعنوان جایگزینی از کیفیت حسابرسی بکار برده شود. از این رو اندازه موسسه حسابرسی را به عنوان متغیری که بیانگر کیفیت حسابرسی است معرفی می نماید. همچنین وی بیان می کند که هرچه حق الزحمه بیشتری برای حسابرس در نظر گرفته شود، تلاش وی نیز بیشتر می شود و کیفیت کار را بالا می برد اما، در این صورت، حسابرسان از نظر مالی به مشتریان خود وابسته می شوند. در نتیجه، به خاطر نگرانی از دست دادن کار، ممکن است روش های حسابرسی را به شکل مناسبی انجام ندهند که البته این کار می تواند بعدها عواقب مالی بدی برای آنان به همراه داشته باشد. بنابراین اعتبار و حق الزحمه حسابرسی می توانند در کیفیت حسابرسی نقش داشته باشند.

هدف این پژوهش ارائه تجزیه و تحلیل توصیفی و تجربی اهمیت کیفیت حسابرسی و اهمیت شناسایی عواملی است که بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است. مطالعات زیادی درباره این موضوع انجام شده است و پژوهشگران از معیارهای مختلفی برای بررسی کیفیت حسابرسی استفاده کرده اند. بدون شک رابطه بین اندازه حسابرس و حق الزحمه حسابرسی با کیفیت حسابرسی یک از مهمترین موضوعات قابل بررسی است. با این حال، مطالعات اولیه عمدتاً توصیفی و بر کشورهای توسعه یافته متمرکز بود. در نتیجه، کمبود مطالعات تجربی که به بررسی رابطه اعتبار شرکت حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی شرکت های فعال کشورهای در حال توسعه احساس می شد. در این راستا،



7Th International Conference on Management, Accounting and Economic Development

September 20, 2021

پیشینه پژوهش به شکافی اشاره دارد که در آن هر یک از عوامل به کیفیت حسابرسی کمک می‌کند. برای برطرف کردن شکاف موجود در پیشینه حسابداری و حسابرسی، این پژوهش این سوال را مطرح می‌نماید که اهمیت رابطه بین اعتبار موسسه حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی چیست؟ بنابراین هدف این پژوهش آن است که با بررسی رابطه بین اعتبار، حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی شکاف موجود را پوشش دهد. در این پژوهش، برای اندازه‌گیری متغیر وابسته کیفیت حسابرسی از قدر مطلق باقیمانده‌های مدل تعدیل شده جونز (۲۰۰۲) (Kothari et al 2005) بر مبنای کیفیت اقلام تعهدی استفاده شده است. برای محاسبه متغیر مستقل حق الزحمه حسابرسی از لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی استفاده شده است. همچنین برای اندازه‌گیری متغیر مستقل اعتبار موسسه حسابرسی از یک متغیر دو وجهی استفاده شده است، بدین صورت که اگر شرکت توسط سازمان حسابرسی مورد رسیدگی قرار گرفته باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر را می‌پذیرد. نتایج پژوهش حاضر از این نظریه پشتیبانی می‌کند که اعتبار موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی (از طریق اقلام تعهدی) تاثیر دارد و بین اعتبار موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد. نتایج پژوهش حاضر نیز نشان می‌دهد که بین حق الزحمه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد و از این نظریه پشتیبانی می‌کند که حق الزحمه موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی (از طریق اقلام تعهدی) تاثیر دارد.

انتظار بر آن است تا نتایج این پژوهش چندین دستاورد علمی داشته باشد. اول این که نتایج این پژوهش می‌تواند موجب بسط مبانی نظری متون مرتبط با کیفیت حسابرسی بر مبنای اقلام تعهدی گردد. دوم این که پژوهش حاضر شواهد نسبتاً جدیدی را با آزمون رابطه بین اعتبار و حق الزحمه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی فراهم نمود. این شواهد نشان داد که موسسات حسابرسی مشهور (بزرگ) و با حق الزحمه بالا، حسابرسی با کیفیت تری انجام می‌دهند. سوم این که دستاورد علمی آن می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار استانداردگذاران و حسابرسان قرار دهد تا بتوانند استانداردهای کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند. نتایج پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید در مورد کیفیت حسابرسی و عوامل موثر بر آن نیز پیشنهاد نماید.

ادامه پژوهش حاضر بدین صورت سازماندهی شده است: بخش دوم شامل پیشینه و فرضیه‌های پژوهش، بخش سوم شامل روش‌شناسی پژوهش، بخش چهارم شامل نتایج تجربی پژوهش، و بخش پنجم شامل بحث و نتیجه‌گیری پژوهش است.

۲- پیشینه و فرضیه‌های پژوهش

زمینه‌های تحقیقاتی که با این مقاله در ارتباط هستند عبارتند از: اندازه شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی.



۱-۲- اندازه شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی

نام تجاری که پس از مدتی قابل دستیابی است، معیاری برای اعتبار شرکت حسابرسی محسوب می‌شود. این ممکن است نتیجه انواع موسسات حسابرسی، مالکیت سازمان، تصویر برند و کیفیت حسابرسی و حق الزحمه دریافتی باشد (Aronmwan et al, 2013). شهرت موسسات حسابرسی نیز به همین دلیل نتیجه کارآیی تخصصی و عملیاتی آنهاست (Sucher et al, 1999). شرکت‌های حسابرسی به دو دسته تقسیم می‌شوند: موسسات حسابرسی غیر Big 4 به عنوان شرکت‌های حسابرسی با اعتبار کم و شرکت‌های حسابرسی Big 4 به عنوان شرکت‌های حسابرسی معتبر (DeAngelo, 1981). موسسات حسابرسی Big 4 ادعا می‌کنند کیفیت حسابرسی بالاتری را نسبت به شرکت‌های حسابرسی غیر Big 4 ارائه می‌دهند (Klein & Leffler, 1981, Boulila Taktak & Mbarki, 2014). دلیل ارائه کیفیت حسابرسی بالاتر توسط شرکت‌های حسابرسی بزرگ نگرانی نسبت به از دست دادن اعتبار در صورت ارائه حسابرسی با کیفیت پایین است (Klein & Leffler, 1981, Bigus, 2015). حسابرسی غیر عادی ممکن است به اعتبار شرکت‌های حسابرسی آسیب برساند و منجر به از دست دادن تمام مشتریان شود (DeFond & Zhang, 2014). به همین دلیل شرکت‌های بزرگ حسابرسی و معتبر نیز حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام می‌دهند و معمولاً برای خدمات حسابرسی خود و همچنین توانایی بالاتری که در حفظ و نگهداری ظرفیت‌های خود دارند، هزینه حسابرسی بالاتری می‌گیرند (Aronmwan et al, 2013). علاوه بر این، شرکت‌های حسابرسی معتبر معمولاً انگیزه بیشتری برای انجام حسابرسی با حداقل اشتباهات و خطاها در مقایسه با شرکت‌های حسابرسی غیر معتبر دارند (Beatty, 1989, Bigus, 2015). بر این اساس، شرکت‌های معتبر حسابرسی کیفیت بالاتری از حسابرسی را انجام می‌دهند زیرا آنها می‌توانند به مشتریان خود اطمینان دهند که اطلاعات مالی با کیفیت بهتری گزارش شده است (Aronmwan et al, 2013). میزان اقلام تعهدی اختیاری صاحبکاران موسسه حسابرسی بزرگ کمتر از صاحبکاران سایر مؤسسات است. اقلام تعهدی اختیاری منعکس کننده اختیارات و برآوردهای مدیریت است و رسیدگی به آنها کار بسیار مشکلی است به طوری که هر چه میزان اقلام تعهدی اختیاری کمتر باشد، کیفیت حسابرسی بیشتر خواهد بود (Becker et al, 1998, Francis & Wang, 2003, Krishnan, 2003). شهرت حسابرس اعتبار اطلاعات صورت‌های مالی را افزایش داده و در نتیجه نظارت و مراقبت حرفه‌ای حسابرس، کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی افزایش می‌یابد. مهمترین شاخص اندازه‌گیری شهرت حسابرس (نام تجاری)، اندازه حسابرس است. بدین ترتیب که هر چه اندازه حسابرس بزرگتر باشد کیفیت حسابرسی هم بالاتر خواهد بود (نیکومرام، طالب نیا، خسروپور، ۱۳۹۱). مطابق با نظریه اندازه موسسه حسابرسی بعنوان نماینده‌ای از کیفیت حسابرسی، کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط سازمان حسابرسی بعنوان حسابرس بزرگ بالاتر از کیفیت خدمات حسابرسی موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی به عنوان حسابرسان کوچک است (صفرزاده، ۱۳۹۳).



7Th International Conference on Management, Accounting and Economic Development

September 20, 2021

۲-۲- حق الزحمه حسابرسي و كيفيت حسابرسي

حق الزحمه پرداخت شده به حسابرسان در ازای خدمات آنها به مشتریان خود می تواند کیفیت حسابرسي را تحت تاثیر قرار دهد (Simunic, 1980). در پژوهش های پیشین رابطه مستقیم بین حق الزحمه حسابرسي و متغیرهایی که برای ارزیابی کیفیت حسابرسي مورد استفاده قرار گرفته اند، مشاهده شده است (Simunic, 1980؛ Hoitash et al, 2007؛ Ettredge et al, 2014). به عنوان مثال، نتایج پژوهش هویتاش، مارکلویچ، و باراگاتو (۲۰۰۷) نشان داد که حق الزحمه خدمات حسابرسي و غیر حسابرسي رابطه منفی با دو متغیر مورد استفاده در پژوهش برای ارزیابی کیفیت حسابرسي (برآورد اقلام تعهدی اختیاری که تعدیل کننده عملکرد است و انحراف معیار باقی مانده از رگرسیون مرتبط با بدهی های کوتاه مدت به جریان نقدینگی) دارند. ایتریچ، فورهرمن، و لی (۲۰۱۴) دریافتند که حق الزحمه حسابرسي در دوره سقوط پولی به طور مستقیم یا مثبت با خطاهای گزارش گری ارتباط دارد. چوی، کیم، کیم، و زانگ (۲۰۱۰) نشان دادند مؤسسه های حسابرسي که از کیفیت بالاتری از امکانات حسابرسي برخوردار هستند، نسبت به مؤسسه های که از امکانات با کیفیت پایین حسابرسي استفاده می کنند. حق الزحمه حسابرسي بیشتری دریافت می کنند. پاداش بالاتر می تواند به حسابرسان انگیزه دهد تا فعالیت های خود را توسعه دهند که مستقیماً بر کیفیت حسابرسي تاثیر خواهد گذاشت (Wooten, 2003, Hoitash et al, 2007).

۲-۳- چارچوب نظری: تئوری نمایندگی

بر اساس ادبیات حسابداری، سه نقش اصلی حسابرسي شامل نظارت، اطلاعات، و اطمینان است (Wallace, 2004). هدف اصلی نقش نظارت حسابرسان اطمینان از استفاده بهینه از منابعی است که توسط مالک به نماینده سپرده شده است. از این دیدگاه، حسابرسي می تواند به طور موثری مسائل نمایندگی را که ناشی از جدایی مالکیت و کنترل است، کاهش دهد (Jensen & Meckling, 1976).

نظریه نمایندگی کلاسیک معتقد است که جدایی مالک و مدیر باعث ایجاد دو مسئله مهم یا هزینه نمایندگی می شود. اولین هزینه، "خطر اخلاقی"، به دلیل "عدم حضور مالک" است (Mi & Wang, 2000). حتی اگر قرار بود مدیران از نظر تلاشی که برای به حداکثر رساندن سود انجام می دهند، منافع مالکان را تأمین کنند، در غیاب مالکان، مدیران باز هم به دنبال حداکثر کردن منافع شخصی خویش یا رفتارهای فرصت طلبانه خواهند بود. دومین هزینه، "انتخاب نامطلوب"، به دلیل "ساختار پیچیده مالکیت" است (Chan & Lin & Zhang, 2007). ساختار سازمانی پیچیده کار نظارت بر فعالیت های مدیران را برای مالکان دشوارتر می نماید و بنابراین ممکن است مدیران نسبت به تعهدات قراردادی، پایبند نباشند. پژوهش های پیشین به عنوان مثال، دیفوند و فرانسیس (۲۰۰۵) نشان می دهد که سازمان ها انگیزه دارند از مکانیزم های کنترل مانند حسابرسي برای نظارت بر اندازه گیری عملکرد و سایر سیستم های نظارتی را برای کاهش هزینه های مسائل نمایندگی استفاده کنند. هزینه های نمایندگی در نتیجه جداسازی مالکیت از مدیریت افزایش می یابد. در این شرایط وجود یک مکانیزم کنترلی که به صورت نسبی تضمین کننده شفافیت اطلاعات گزارش



7Th International Conference on Management, Accounting and Economic Development

September 20, 2021



شده در صورت‌های مالی باشد، ضرورت می‌یابد. این مکانیزم در قالب حسابرسی و توسط حسابرسان مستقل ارائه می‌گردد (Kouki & Guizani, 2009). حسابرسی مستقل یکی از انواع کنترل‌هایی است که می‌تواند اطمینان معقولی را به مجموعه وسیعی از سهامداران ارائه دهد. براساس ادبیات تئوری نمایندگی، با افزایش تعارضات نمایندگی، تمایل واحدهای اقتصادی به انتخاب مؤسسات حسابرسی مستقل افزایش می‌یابد (Fan & Wong, 2005).

۴-۲- فرضیه‌های پژوهش

در راستای مباحث مطرح شده در بخش ادبیات پژوهش فرضیه‌های زیر تدوین و آزمون می‌گردد:

فرضیه اول: بین حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین اعتبار شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

۳-۱- جامعه و نمونه آماری

در پژوهش حاضر برای تعیین نمونه آماری، از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. بدین منظور آن دسته از شرکت‌های جامعه آماری که شرایط زیر را دارا باشند به عنوان نمونه آماری انتخاب و مابقی حذف می‌شوند. (۱) جزء شرکت‌های مالی (سرمایه‌گذاری، هلدینگ، واسطه‌گری مالی، بیمه و بانک) نباشند. (۲) داده‌های حسابداری و بازار آن‌ها در دسترس باشد. (۳) طی دوره پژوهش جزو شرکت‌های فعال بورس باشند و معاملات سهام شرکت به طور مداوم در بورس اوراق بهادار تهران صورت گرفته باشد و توقف معاملاتی بیش از شش ماه نداشته باشد. (۴) سال مالی شرکت منتهی به تاریخ پایان اسفند ماه هر سال باشد و شرکت طی دوره مورد بررسی تغییر سال مالی نداده باشد. با توجه به شرایط و محدودیت‌های فوق، از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در مجموع ۱۰۹ شرکت به عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب شده است. داده‌های مربوط به کیفیت حسابرسی (اقدام تعهدی اختیاری) از صورت‌های مالی شرکت‌ها موجود در سایت کدال جمع‌آوری شده است. داده‌های مربوط به حق‌الزحمه حسابرسی از یادداشت‌های همراه بخش هزینه‌های عملیاتی جمع‌آوری شده است و داده‌های اعتبار (اندازه) شرکت حسابرسی از گزارش حسابرسی شرکت‌ها جمع‌آوری شده است. داده‌های حسابداری مورد نیاز به صورت دستی از گزارش سالانه شرکت‌ها جمع‌آوری شده است.

۳-۲- اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته - کیفیت حسابرسی: براساس مطالعات انجام شده، مدل تعدیل شده جونز (Kothari et al, 2005) یکی از مدل‌ها برای توصیف و پیش‌بینی مدیریت سود و معیاری برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی می‌باشد. بر این



7Th International Conference on Management, Accounting and Economic Development

September 20, 2021

اساس در پژوهش حاضر از مدل مذکور بر مبنای اقلام تعهدی اختیاری به عنوان معیاری برای کیفیت حسابرسی استفاده شده است. در مدل تعدیل شده جونز ابتدا کل اقلام تعهدی (توسط یکی از روش های زیر) به شرح زیر محاسبه می گردد:

$$TAccruals_{it} = NI_{it} - NCF_{it} \quad (1)$$

که در آن، $TAccruals_{it}$ بیانگر کل اقلام تعهدی شرکت i در سال t است. NI_{it} بیانگر سود خالص عملیاتی شرکت i در سال t است. NCF_{it} بیانگر جریان نقد عملیاتی شرکت i در سال t است.

$$TAccruals_{it} = (\Delta CA_{it} - \Delta CASH_{it}) - (\Delta CL_{it} - \Delta STD_{it}) \quad (2)$$

که در آن، $TAccruals_{it}$ بیانگر کل اقلام تعهدی شرکت i در سال t است. ΔCA_{it} بیانگر تغییر در دارایی های جاری شرکت i بین سال t و سال قبل است. ΔCL_{it} بیانگر تغییر در بدهی های جاری شرکت i بین سال t و سال قبل است. $\Delta CASH_{it}$ بیانگر تغییر در وجه نقد شرکت i بین سال t و سال قبل است. ΔSTD_{it} بیانگر تغییر در حصة جاری بدهی های بلندمدت شرکت i بین سال t و سال قبل است.

پس از محاسبه کل اقلام تعهدی توسط یکی از روش های فوق، پارامترهای β_1 ، β_2 ، β_3 از طریق مدل های سری زمانی یا مقطعی به تفکیک هر صنعت به منظور تعیین اقلام تعهدی غیر اختیاری، از طریق فرمول زیر برآورد می شوند.

$$\frac{TAccruals_{it}}{A_{it-1}} = \beta_0 + \beta_1 \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + \beta_2 \left[\frac{(\Delta REV - \Delta REC)_{it}}{A_{it-1}} \right] + \beta_3 \left(\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right) + \beta_4 ROA_{it} + \varepsilon_{it} \quad (3)$$

که در آن، $TAccruals_{it}$ بیانگر کل اقلام تعهدی شرکت i در سال t است. ΔREV_{it} بیانگر تغییر در درآمد فروش شرکت i بین سال t و سال قبل است. ΔREC_{it} بیانگر تغییر در حساب ها و اسناد دریافتی شرکت i بین سال t و سال قبل است. PPE_{it} بیانگر مبلغ ناخالص اموال، ماشین آلات و تجهیزات شرکت i در سال t است. ROA_{it} بیانگر بازده دارایی های شرکت i در سال t است. A_{it-1} بیانگر ارزش دفتری کل دارایی های شرکت i در ابتدای سال t است.

پس از محاسبه پارامترهای β_1 ، β_2 ، β_3 از طریق رگرسیون به روش حداقل مربعات معمولی، به منظور تعیین اقلام تعهدی غیر اختیاری، از فرمول زیر استفاده می شود.

$$NDA_{it} = \beta_1 \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + \beta_2 \left[\frac{(\Delta REV - \Delta REC)_{it}}{A_{it-1}} \right] + \beta_3 \left(\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right) + \beta_4 ROA_{it} \quad (4)$$

و در نهایت اقلام تعهدی اختیاری DA_{it} پس از تعیین اقلام تعهدی غیر اختیاری NDA_{it} به صورت زیر تعیین می شود.

$$DA_{it} = \left(\frac{TAccruals_{it}}{A_{it-1}} \right) - NDA_{it} = \varepsilon_{it} \quad (5)$$

بنابراین، اقلام تعهدی اختیاری DA_{it} همان مقادیر خطای مدل ε_{it} خواهند بود. مقادیر خطا یا باقی مانده های حاصل از تخمین مدل بیانگر اقلام تعهدی غیر اختیاری بوده که معیاری برای کیفیت حسابرسی است.



7Th International Conference on Management, Accounting and Economic Development

September 20, 2021

برای به کارگیری مدل کوتاری جهت برآورد اقلام تعهدی اختیاری، همه متغیرهای مدل به منظور هم قواره شدن داده‌ها بر جمع کل دارایی‌های ابتدای سال تقسیم می‌شوند. مدل مزبور به طور جداگانه در هر صنعت و هر سال برآورد و مقادیر خطا محاسبه شود. هرچه قدر مطلق باقی‌مانده‌های حاصل از برآورد مدل بالاتر باشد، کیفیت حسابرسی نیز بیشتر است. بنابراین، چنانچه حسابرسی با کیفیت بالاتری انجام شود، میزان اقلام تعهدی اختیاری موجود در سود کمتر خواهد بود.

متغیر مستقل - اعتبار شرکت حسابرسی: منظور از اعتبار، اندازه شرکت حسابرسی است. اگر حسابرسی شرکت توسط سازمان حسابرسی انجام گردد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر منظور می‌شود.

متغیر مستقل - حق الزحمه شرکت حسابرسی: از لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی به عنوان شاخص اندازه‌گیری حق الزحمه حسابرسی استفاده شده است.

جدول ۱. تعریف متغیرهای پژوهش

نحوه اندازه‌گیری	متغیر	نماد
		متغیر وابسته:
کیفیت حسابرسی بر اساس معیار اقلام تعهدی اختیاری توسط مدل تعدیل شده جونز (مدل کوتاری) اندازه‌گیری شده است.	Audit quality (AQ)	کیفیت حسابرسی
		متغیر مستقل:
در صورتی که حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر منظور می‌شود.	Audit firms' reputation (ADFREP)	اعتبار موسسه حسابرسی
لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی	Audit fees (ADFEE)	حق الزحمه حسابرسی
		متغیر کنترلی:
جریان نقد فعالیت‌های عملیاتی شرکت همگن شده توسط کل دارایی‌ها در پایان دوره	Cash flow from operating activities (CFOA)	جریان نقد عملیاتی
کل بدهی‌ها تقسیم بر کل دارایی‌های شرکت	Debt	نسبت بدهی
سود خالص تقسیم بر میانگین کل دارایی‌های شرکت	Return on assets (ROA)	بازده دارایی‌ها

۳-۳- مدل‌های تجربی

به منظور بررسی رابطه بین اعتبار شرکت حسابرسی، حق الزحمه شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی از مدل رگرسیون چند متغیره زیر استفاده شده است.

$$AQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 Adfrep_{it} + \beta_2 Adfee_{it} + \sum_{j=1}^3 \beta_j Controls_{it} + \varepsilon_{it} \quad (4)$$

در مدل رگرسیون (۴)، متغیر وابسته کیفیت حسابرسی (AQ) بر اساس معیار اقلام تعهدی اختیاری توسط مدل تعدیل شده جونز (مدل کوتاری) اندازه‌گیری شده است. متغیر مستقل اعتبار شرکت حسابرسی (Adfrep) توسط معیار اندازه



7Th International Conference on Management, Accounting and Economic Development

September 20, 2021

شرکت حسابرسی اندازه گیری شده است و در صورتی که حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر منظور می شود. متغیر مستقل حق الزحمه شرکت حسابرسی (Adfee) توسط لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی اندازه گیری شده است. متغیرهای جریان نقد عملیاتی (Cfoa)، نسبت بدهی (Debt)، بازده دارایی ها (Roa)، متغیرهای کنترلی مدل رگرسیون (۶) هستند. در مدل رگرسیونی مقاله مذکور برای کنترل تغییرات عوامل خرد اقتصادی طی زمان و صنعت، اثرات ثابت سال و صنعت از طریق متغیر مجازی برای سال و صنعت کنترل شده است. نحوه اندازه گیری تمام متغیرها در بخش های بالا وجود دارد.

۴- نتایج تجربی

۴-۱- تحلیل تک متغیره

در جدول ۲ برخی از مفاهیم آمار توصیفی متغیرها، شامل میانگین، میانه، حداقل مشاهدات، حداکثر مشاهدات و انحراف معیار ارائه شده است. نتایج جدول نشان می دهد که میانگین کیفیت حسابرسی برابر مثبت ۰/۰۹۹ می باشد که نشان دهنده میانگین اقلام تعهدی اختیاری شرکت هاست. میانگین اعتبار شرکت حسابرسی مثبت ۰/۱۹ می باشد که نشان می دهد به طور متوسط چند درصد شرکت ها توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی شده اند. از سوی دیگر میانگین حق الزحمه شرکت حسابرسی برابر مثبت ۰/۰۰۲ می باشد که نشان دهنده لگاریتم حق الزحمه شرکت های حسابرسی است. میانگین جریان نقد عملیاتی، نسبت بدهی، و بازده دارایی ها به ترتیب برابر با ۰/۱۱۹، ۰/۵۷۳، و ۰/۱۴۳ است.

در جدول ۳ همبستگی پیرسون و اسپیرمن به صورت دو به دو برای متغیرهای مدل رگرسیونی ارائه شده است. با انجام آزمون همبستگی به بررسی ارتباط ابتدایی بین متغیرها (تحلیل تک متغیره) پرداخته می شود. با توجه به نتایج جدول می توان گفت بین متغیرها ارتباط وجود دارد و می توان به بررسی دقیق تر این روابط پرداخت. ضرایب برای هر جفت متغیرهای مستقل زیر ۰/۷ است، بنابراین مشکل همخطی وجود ندارد. همچنین نتایج بدست آمده از محاسبه VIF نشان می دهد (کمتر از ۱۰) که همخطی بین متغیرها وجود ندارد.

برای خنثی کردن اثرات نقاط پرت در مدل رگرسیونی (OLS)، تمام متغیرهای پیوسته در محدوده ۱ درصد پایین و ۹۹ درصد بالا تعدیل شده است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
(۱) کیفیت حسابرسی	AQ	۰/۰۹۹	۰/۰۴۷	۱/۶۴۲	۰/۰۰۰	۰/۲۰۶
(۲) اعتبار شرکت حسابرسی	ADFREP	۰/۱۹۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۳۹۳
(۳) حق الزحمه شرکت حسابرسی	ADFEE	۰/۰۰۲	۰/۰۰۱	۰/۰۱۷	۰/۰۰۰	۰/۰۰۳
(۴) جریان نقد عملیاتی	CFOA	۰/۱۱۹	۰/۱۰۱	۰/۵۵۵	-۰/۲۶۱	۰/۱۳۷
(۵) نسبت بدهی	DEB	۰/۵۷۳	۰/۵۷۰	۱/۱۲۹	۰/۰۹۱	۰/۱۹۲
(۶) بازده دارایی	ROA	۰/۱۴۳	۱/۱۰	۰/۷۵۵	-۰/۱۵۸	۰/۱۵۷



توجه: جدول ۲ نشان‌دهنده آمار توصیفی ۱۰۹ شرکت ثبت شده در بورس تهران از سال ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ است. AQ بیانگر کیفیت حسابرسی است که توسط مدل تعدیل شده جونز (مدل کوتاری) و بر مبنای اقلام تعهدی اختیاری اندازه‌گیری شده است. $ADFREP$ بیانگر اعتبار شرکت حسابرسی است که توسط معیار اندازه شرکت حسابرسی اندازه‌گیری شده است و در صورتی که حسابرسی شرکت، سازمان حسابرسی باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر منظور می‌شود. $ADFEF$ بیانگر حق‌الزحمه شرکت حسابرسی است و توسط لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی اندازه‌گیری شده است. $CFOA$ بیانگر جریان نقد عملیاتی شرکت است. توسط جریان نقد فعالیت‌های عملیاتی شرکت همگن شده توسط کل داراییها در پایان دوره اندازه‌گیری می‌شود. DEB بیانگر نسبت بدهی شرکت است. توسط کل بدهیها تقسیم بر کل داراییهای شرکت اندازه‌گیری می‌شود. ROA بیانگر بازده داراییهای شرکت است. توسط سود خالص تقسیم بر میانگین کل داراییهای شرکت اندازه‌گیری می‌شود. همچنین متغیرهای کنترلی در سطح سال و صنعت نیز در نظر گرفته شده است.



7Th International Conference on Management, Accounting and Economic Development

September 20, 2021

جدول ۳. ضریب همبستگی بین متغیرهای پژوهش

VIF	ROA	DEB	CFOA	ADFEE	ADFREP	AQ		
-	۰/۰۱۹***	-۰/۰۱۴	۰/۰۶۱	۰/۰۰۰***	-۰/۰۰۷	۱	AQ	(۱)
۱/۰۲۶	۰/۰۱۴	۰/۱۱۲***	۰/۰۰۱	-۰/۰۱۴	۱	-۰/۰۵۱	ADFREP	(۲)
۱/۰۰۹	-۰/۰۹۸***	-۰/۰۰۶	-۰/۱۲۴***	۱	۰/۰۷۳**	-۰/۰۵۹	ADFEE	(۳)
۱/۲۶۰	۰/۳۷۵	-۰/۱۰۷***	۱	۰/۰۰۸	۰/۰۰۹	۰/۰۵۵	CFOA	(۴)
۱/۲۴۴	-۰/۴۶۸***	۱	-۰/۱۱۵***	-۰/۰۴۹	۰/۱۱۲***	-۰/۱۰۲***	DEB	(۵)
۱/۵۱۱	۱	-۰/۴۱۵***	۰/۴۴۷***	۰/۰۱۶	۰/۰۲۸**	۰/۲۵۶***	ROA	(۶)

توجه: جدول ۳ نشان دهنده ماتریس همبستگی پیرسون - اسپیرمن (قسمت پایینی و بالایی جدول) متغیرها بین سالهای ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۸ است. *، **، *** نشان دهنده معناداری در سطح ۰/۱، ۰/۰۵، ۰/۰۱ است.

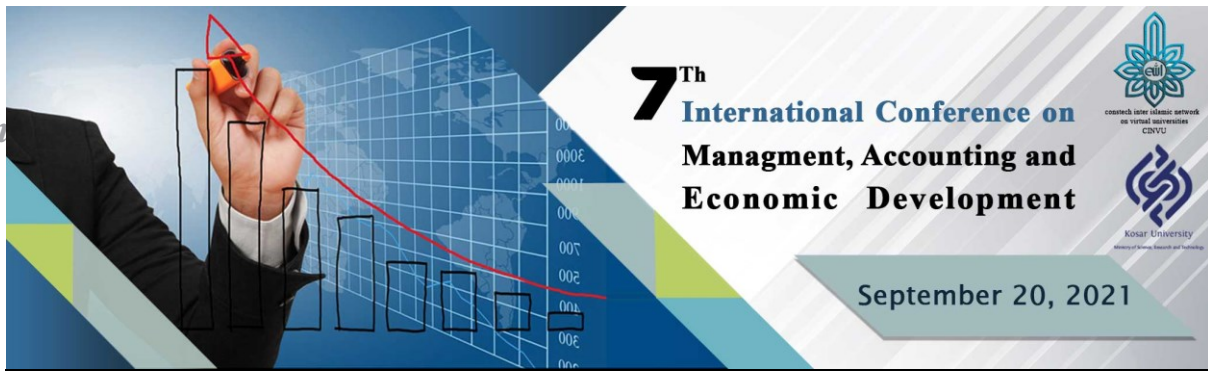
۲-۴- تحلیل چند متغیره

به منظور آزمون فرضیه از نتایج تخمین مدل ارائه شده در جدول ۴ با رویکرد داده‌های ترکیبی استفاده شده است. معناداری آماره چاو در سطح ۵ درصد نشان می‌دهد که در برآورد مدل‌ها، الگوی اثرات ثابت نسبت به الگوی داده‌های تلفیقی اولویت دارد. همچنین معناداری آماره هاسمن در سطح ۵ درصد نشان می‌دهد که برای برآورد مدل رگرسیون، الگوی اثرات تصادفی بر بکارگیری الگوی اثرات ثابت برتری دارد (ارائه نشده در این مقاله) و نتایج برآورد مدل‌ها در جدول ۴ ارائه گردیده است.

جدول ۴. نتایج تخمین مدل‌های پژوهش

متغیرها	(۱)	(۲)	(۳)	(۴)
مقدار ثابت	<i>AQ</i>	<i>AQ</i>	<i>AQ</i>	<i>AQ</i>
اعتبار شرکت حسابرسی	-۰/۰۳۱*** (-۳/۰۶۳)	-۰/۰۲۶** (-۲/۵۷۹)	---	---
حق الزحمه شرکت حسابرسی	---	---	-۱/۷۳۶** (-۲/۰۰۹)	-۱/۹۲۰** (-۲/۰۶۴)
جریان نقد عملیاتی	-۰/۰۲۵ (-۰/۷۸۸)	-۰/۰۲۹ (-۱/۱۰۴)	-۰/۰۳۶* (-۱/۷۴۴)	-۰/۰۳۱* (-۱/۶۸۰)
نسبت بدهی	-۰/۰۵۸*** (-۲/۷۶۸)	-۰/۰۴۵** (-۲/۲۹۸)	-۰/۰۶۷*** (-۳/۰۲۳)	-۰/۰۶۰*** (-۲/۹۱۲)
بازده دارایی	۰/۲۷۵*** (۸/۲۱۳)	۰/۲۸۲*** (۷/۹۵۰)	۰/۲۹۰*** (۱۱/۶۲۴)	۰/۲۹۶*** (۱۰/۷۸۹)
اثرات ثابت سال	YES	NO	YES	NO
اثرات ثابت صنعت	YES	NO	YES	NO
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۳۸۵	۰/۲۶۱	۰/۳۲۱	۰/۳۲۸

توجه: آماره *t* گزارش شده در پرانتز براساس خطاهای استاندارد خوشه بندی شده توسط شرکت و سال است. *، **، *** نشان دهنده معناداری در سطح ۰/۱، ۰/۰۵، ۰/۰۱ است. تمام رگرسیون‌ها شامل اثرات ثابت صنعت و سال است. همه متغیرهای پیوسته در بالا و پایین یک درصد تعدیل می‌شوند. برای قبول یا رد استفاده از داده‌های پانل از آزمون فیشر استفاده کرده‌ایم. نتایج این آزمون، که در اینجا گزارش نشده است، وجود یک اثر فردی را نشان می‌دهد و استفاده از رگرسیون مدل داده پانل را می‌پذیرد. برای تعیین اثر ثابت یا اثر تصادفی از آزمون هاسمن استفاده



شده است. ما همچنین در مطالعه خود متغیرهای کنترل سطح سال و سطح صنعت را اضافه کرده‌ایم.

ستون (۱) و (۲) از جدول (۴) نشان‌دهنده رابطه بین اعتبار شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی است. در مدل مذکور، AQ بیانگر کیفیت حسابرسی (اقلام تعهدی اختیاری) و متغیر وابسته است. نتایج نشان می‌دهد که ضریب اعتبار شرکت حسابرسی در سطح ۱ درصد و ۵ درصد معنادار است. اعتبار شرکت حسابرسی دارای رابطه منفی با کیفیت حسابرسی است. با توجه به این نتایج، فرضیه اول وجود رابطه معنادار بین اعتبار شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی تایید می‌شود.

ستون (۳) و (۴) از جدول (۴) نشان‌دهنده رابطه بین حق‌الزحمه شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی است. در مدل مذکور، AQ بیانگر کیفیت حسابرسی (اقلام تعهدی اختیاری) و متغیر وابسته است. نتایج نشان می‌دهد که ضریب حق‌الزحمه حسابرسی در سطح ۵ درصد معنادار است. حق‌الزحمه شرکت حسابرسی دارای رابطه منفی با کیفیت حسابرسی است. با توجه به این نتایج، فرضیه دوم وجود رابطه معنادار بین حق‌الزحمه شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی تایید می‌شود.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش رابطه بین اعتبار شرکت حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی ۱۰۹ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ از طریق رگرسیون خطی چند متغیره با استفاده از داده‌های ترکیبی بررسی شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها (شواهد پژوهش) نشان می‌دهد بر اساس فرضیه اول بین اعتبار شرکت حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر، بین اعتبار شرکت حسابرسی و اقلام تعهدی اختیاری رابطه منفی و با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت دارد. بنابراین با افزایش اعتبار شرکت حسابرسی، کیفیت حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. یافته‌های پژوهش فعلی منطبق با پژوهش‌های گذشته است که بیان می‌کنند بین اعتبار شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه مستقیم وجود دارد (DeAngelo, 1981؛ Davidson & Neu, 1993؛ Lennox, 1999). بر اساس فرضیه دوم بین حق‌الزحمه شرکت حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر، بین حق‌الزحمه شرکت حسابرسی و اقلام تعهدی اختیاری رابطه منفی و با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت دارد. بنابراین با افزایش حق‌الزحمه شرکت حسابرسی، کیفیت حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. یافته‌های پژوهش فعلی منطبق با پژوهش‌های گذشته است که بیان می‌کنند بین اعتبار شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه مستقیم وجود دارد (DeAngelo, 1981؛ Simunic, 1984؛ Davis et al. 1993؛ Keefe et al, 1994؛ Hoitash et al, 2007). یافته‌ها نشان می‌دهد که صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان معتبر، موجب درک و شناخت عمیق‌تری از تحریف‌های موجود در صورت‌های مالی شده و زمان



7Th International Conference on Management, Accounting and Economic Development

September 20, 2021

بیشتری را جهت کشف تحریفات صرف می‌نمایند و تصمیماتی که چنین حسابرسی اتخاذ می‌کنند از کیفیت بالاتری برخوردار است. و استقلال حسابرس بیان این موارد در گزارش حسابرسی را تضمین می‌کند. از این رو انتظار می‌رود که درخواست حق الزحمه بالاتری نیز داشته باشند.

پژوهش حاضر دارای کاربردهای علمی و کاربردی نیز بوده است. پژوهش حاضر شواهد جدیدی را با آزمون رابطه بین اعتبار شرکت حسابرسی، حق الزحمه شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی فراهم می‌نماید. پژوهش‌های قبلی بر ویژگی‌های شرکت و یا گزارش حسابرس تمرکز داشته‌اند اما این پژوهش بر ویژگی‌های حسابرس تمرکز نمود. این پژوهش یکی از اولین مطالعاتی است که این رابطه را در کشورهای در حال توسعه آزمون می‌نماید. و پژوهشگران مختلفی می‌توانند در پژوهش‌های آتی از این مقاله استفاده نمایند. این پژوهش سهم مفیدی برای درک اهمیت کیفیت حسابرسی دارد. این به سازمان‌ها کمک می‌کند تا از پارامترهایی که می‌توان کیفیت حسابرسی و عوامل تاثیرگذار بر آن را ارزیابی کرد، مطلع شوند. این یافته‌ها برای متولیان حرفه، مؤسسات حسابرسی و شرکت‌ها، سرمایه‌گذاران و سهامداران و سایر متقاضیان حسابرسی برای دستیابی به کیفیت حسابرسی از طریق برجسته کردن رابطه بین اعتبار شرکت حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی مهم است. نتایج نشان می‌دهد که ممکن است مؤسسات حسابرسی مقررات بیشتری را در مورد کیفیت حسابرسی شرکت‌ها در نظر بگیرند و توجه ویژه‌ای به کیفیت حسابرسی داشته باشند. متولیان حرفه (جامعه حسابداران رسمی، سازمان بورس اوراق بهادار و سازمان حسابرسی) باید امکانات لازم برای بزرگ شدن شرکت‌های حسابرسی فراهم نمایند و نظام کنترل کیفیت اثر بخشی را در حرفه مستقر نمایند. شرکت‌ها، سرمایه‌گذاران، سهامداران و سایر متقاضیان حسابرسی باید در انتخاب حسابرس و حق الزحمه حسابرسی دقت کافی داشته باشند.

این پژوهش نیز مانند سایر پژوهش‌ها دارای محدودیت‌هایی است. اول، این پژوهش در شرکت‌های تولیدی ذکر شده در بورس سهام تهران انجام گرفته، بنابراین نتایج این پژوهش را نمی‌توان به شرکت‌های غیر تولیدی ذکر شده در سهام تهران تعمیم داد. دوم، عدم افشای اطلاعات مورد نیاز برای انجام پژوهش حاضر از جمله حق الزحمه حسابرسی در برخی از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار که اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش را دشوارتر نمود. سوم، دوره زمانی پژوهش در برگیرنده بازه ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ است بنابراین در تعمیم نتایج به دوره‌های دیگر باید با احتیاط انجام گیرد.

پژوهش‌های آتی می‌تواند از معیارهای دیگری برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی شرکت‌ها استفاده کرده و رابطه بین اعتبار شرکت حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی را بر اساس معیار مذکور بسنجد. یا از عوامل دیگری از جمله ویژگی‌های صاحبکار و عوامل کلان و حرفه که بر کیفیت حسابرسی تاثیر گذار است استفاده نمایند.



Reference

صفرزاده، محمدحسین. ۱۳۹۳. نقش ویژگیهای حسابرس در بهبود کیفیت سود. *دانش حسابداری مالی*، ۱(۳)، ۱۰۶-۸۵.
 نیکومرام، هاشم؛ طالب نیا، قدرت اله؛ خسروپور، سمانه. ۱۳۹۱. بررسی تاثیر شهرت حسابرس بر رابطه کیفیت اقلام تعهدی و هزینه بدهی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۲(۶)، ۷۷-۸۸.

- Antle, R., Gordon, E., Narayanamoorthy, G., & Zhou, L. (2006). The joint determination of audit fees, non-audit fees, and abnormal accruals. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 27(3), 235-266 .
- Aronmwan, E., Ashafoke, T., & Mgbame, C. (2013). Audit firm reputation and audit quality. *European Journal of Business and Management*, 5(7), 66-75 .
- Aronmwan, EJ, Ashafoke, TO, & Mgbame, CO (2013). Audit firm reputation and audit quality. *European Journal of Business and Management*, 5(7), 66-75 .
- Asthana, S. C., & Boone, J. P. (2012). Abnormal audit fee and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(3), 1-22 .
- Beatty, R. P. (1989). Auditor reputation and the pricing of initial public offerings. *Accounting Review*, 693-709 .
- Becker, C. L., DeFond, M. L., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary accounting research*, 15(1), 1-24 .
- Bigus, J. (2015). Auditor reputation under different negligence regimes. *Abacus*, 51(3), 356-378 .
- Boulila Taktak, N., & Mbarki, I. (2014). Board characteristics, external auditing quality and earnings management: evidence from the Tunisian banks. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 4(1), 79-96 .
- Chan, K. H., Lin, K. Z., & Zhang, F. (2007). On the association between changes in corporate ownership and changes in auditor quality in a transitional economy. *Journal of International Accounting Research*, 6(1), 19-36 .
- Chi, W., Lisic, L. L., & Pevzner, M. (2011). Is enhanced audit quality associated with greater real earnings management? *Accounting horizons* 25(2) 315-335
- Choi, J.-H., Kim, C., Kim, J.-B., & Zang, Y. (2010). Audit office size, audit quality, and audit pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 73-97 .
- Davidson, R. A., & Neu, D. (1993). A note on the association between audit firm size and audit quality. *Contemporary accounting research*, 9(2), 479-488 .
- Davis, L. R., Ricchiute, D. N., & Trompeter, G. (1993). Audit effort, audit fees, and the provision of nonaudit services to audit clients. *Accounting Review*, 135-150 .
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199 .
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of accounting and economics*, 58(2-3), 275-326 .
- DeFond, M. L., & Francis, J. R. (2005). Audit research after sarbanes-oxley. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(s-1), 5-30 .
- Eilifsen, A., & Messier Jr, W. F. (2000). A review and integration of archival research. *Journal of Accounting Literature*, 19, 1-43 .
- Ettredge, M., Fuerherm, E. E., & Li, C. (2014). Fee pressure and audit quality. *Accounting, Organizations and Society*, 39(4), 247-263 .
- Fan, J. P., & Wong, T. J. (2005). Do external auditors perform a corporate governance role in emerging markets? Evidence from East Asia. *Journal of Accounting research*, 43(1), 35-72 .
- Francis, J. R., & Wang, D. (2008). The joint effect of investor protection and Big 4 audits on earnings quality around the world. *Contemporary accounting research*, 25(1), 157-191 .



- Gul, F. A., Chen, C. J., & Tsui, J. S. (2003). Discretionary accounting accruals, managers' incentives, and audit fees. *Contemporary accounting research*, 20(3), 441-464 .
- Habib, A., Gong, R., & Hossain, M. (2013). Overvalued equities and audit fees: A research note. *Managerial Auditing Journal* .
- Hoitash, R., Markelevich, A., & Barragato, C. A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal* .
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360 .
- Keefe, T. B., King, R. D., & Gaver, K. M. (1994). Audit fees, industry specialization, and compliance with GAAS reporting standards. *Auditing*, 13(2), 41 .
- Klein, B., & Leffler, K. B. (1981). The role of market forces in assuring contractual performance. *Journal of political Economy*, 89(4), 615-641 .
- Kothari, S. P., Leone, A. J., & Wasley, C. E. (2005). Performance matched discretionary accrual measures. *Journal of accounting and economics*, 39(1), 163-197 .
- Kouki, M., & Guizani, M. (2009). Ownership structure and dividend policy evidence from the Tunisian stock market. *European Journal of Scientific Research*, 25(1), 42-53 .
- Krishnan, G. V. (2003). Audit quality and the pricing of discretionary accruals. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(1), 109-126 .
- Larcker, D. F., & Richardson, S. A. (2004). Fees paid to audit firms, accrual choices, and corporate governance. *Journal of Accounting research*, 42(3), 625-658 .
- Lennox, C. S. (1999). Audit quality and auditor size: An evaluation of reputation and deep pockets hypotheses. *Journal of Business Finance & Accounting*, 26(7-8), 779-805 .
- Mi, Z., & Wang, X. (2000). Agency cost and the crisis of China's SOE. *China Economic Review*, 11(3), 297-317 .
- Schelleman, C., & Knechel, W. R. (2010). Short-term accruals and the pricing and production of audit services. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 221-250 .
- Simunic, D. A. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting research*, 161-190 .
- Simunic, D. A. (1984). Auditing, consulting, and auditor independence. *Journal of Accounting research*, 679-702 .
- Sucher, P., Moizer, P., & Zarova, M. (1999). The images of the Big Six audit firms in the Czech Republic. *European Accounting Review*, 8(3), 499-521 .
- Wallace, W. A. (2004). The economic role of the audit in free and regulated markets: A look back and a look forward. *Research in accounting regulation*, 17, 267-298 .
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). Positive accounting theory .
- Wooten, T. C. (2003). Research about audit quality. *The CPA journal*, 73(1), 48 .