

بررسی رابطه بین فشار هزینه‌های نمایندگی بر کیفیت حسابرسی

بهزاد کاردان^۱

محمد حسین ذوالفقارآرانی^۲

سید علی موسوی گوکی^۳

چکیده

هدف: هدف این نوشتار، بررسی رابطه فشار هزینه‌های نمایندگی بر کیفیت حسابرسی می‌باشد. برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی در این پژوهش از دو معیار کیفیت اقلام تعهدی اختیاری و تجدید ارائه در سود و برای محاسبه فشار هزینه‌های نمایندگی از اختلاف حق الزحمه حسابرسی نرمال و غیر نرمال استفاده شده است.

روش: روش انجام این پژوهش علی - همبستگی بوده و بر اساس اطلاعات منتشره از سوی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، در بازه زمانی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ با نمونه انتخابی شامل ۱۶۳ شرکت انجام پذیرفته است. روش مورد استفاده برای آزمون فرضیه‌ها رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته (مدل آمیخته خطی) می‌باشد.

استنباط و یافته‌ها: نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد که بین کیفیت حسابرسی و فشار حق الزحمه حسابرسی رابطه وجود دارد و این رابطه در هر دو روش اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی با استفاده از اقلام تعهدی اختیاری و تجدید ارائه در سود منفی و معنی دار است.

اصالت و نوآوری: دستاورد این پژوهش در نهایت، بیان تقابلی است که در حرفه حسابرسی فیمابین حق الزحمه غیر عادی حسابرسی و کیفیت انجام کار حسابرسی وجود دارد؛ لذا دیدگاهی را به استفاده کنندگان از خدمات اعتباربخشی حسابرسان به ویژه سرمایه‌گذاران در جهت جلوگیری از وسوسه‌های اخلاقی این حرفه ارائه می‌دهد.

واژه‌های کلیدی: حق الزحمه حسابرسان، کیفیت حسابرسی، تجدید ارائه صورت‌های مالی، هزینه‌های نمایندگی، اقلام تعهدی اختیاری.

^۱ استادیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، ایران. kardan@um.ac.ir

^۲ دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، ایران. Mh_zolfaghararani@um.ac.ir

^۳ دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، ایران.

۱- مقدمه

محیطی که حسابرسی صورت های مالی در آن به اجرا گذاشته می شود، عرصه ای پیچیده است که بر پایه هایی ذاتاً شکننده بنا نهاده شده است. یون^۱ (۲۰۱۰) خاطر نشان کردند وظیفه حسابرسی که در آن حسابرس، صورت های مالی واحد اقتصادی را می آزماید و تبعیت آن ها از اصول پذیرفته شده حسابداری را گزارش می نماید، شامل تضادی ذاتی بین منافع شرکت و حسابرس، سهامداران و مدیریت، و حسابرس و استانداردهای حرفه ای است. آنان استدلال نمودند که طبیعتاً حسابرسان برای اینکه اظهار نظر خود را مطابق با استانداردهای حسابرسی تدوین نکنند و روشی که انعکاس دهنده خواست سهامداران و مدیریت است را به کار گیرند، خود را تحت فشار احساس می کنند. آنان تأکید می کنند که قدرت صاحبکار فراتر از حسابرس است، زیرا می تواند او را استخدام و اخراج نماید و حق الزحمه و شرایط کار او را تعیین و تنظیم کند. ری هول و همکاران^۲ (۲۰۱۲) با تصدیق پیچیدگی محیط حسابرسی، خاطر نشان کرد که "در شرایط اجتماعی فعلی، حسابرسان تحت محرک هایی فسادآور فعالیت می کنند: از شرکتی که تحت حسابرسی آن هاست حق الزحمه خود را دریافت می کنند و بنابراین، زیر دین مدیران شرکت خواهند بود، مدیرانی که برای به کارگیری خدمات وی، تصمیم گیری می کنند".

با استدلالی مشابه صالح و استیوارد^۳ (۲۰۰۴)، بیان نمودند که در محیط حسابرسی، صاحبکار، حسابرس را استخدام می کند و حق الزحمه وی را می پردازد اما فرض می شود که حسابرس، در راستای پیمان حرفه حسابرسی با جامعه (مبنی بر حسابرسی در راستای منافع عموم)، حسابرسی را به طریقی مستقل اجرا می کند. مور^۴ و همکاران (۲۰۰۶) در تأیید این مطلب، اظهار نمودند که همانند سایر حرفه ای ها، مثل پزشکان و سیاستمداران، حسابرسان نیز تحت وسوسه های اخلاقی قرار دارند، اما آنان از افزایش تدریجی فشار بر خود در راستای ایجاد انعطاف در اظهار نظرشان غافل بوده اند و متأسفانه در مواردی نیز تلاش می کنند تا نتایج انعطاف یافته خود را، توجیه کنند. مور و همکاران (۲۰۰۶) استنتاج نمودند که وسوسه اخلاقی حرفه حسابرسی ریشه در سه منبع دارد: (۱) استخدام و اخراج حسابرسان توسط مدیریت؛ (۲) امکان کارمند شدن حسابرسان نزد صاحبکار؛ و (۳) ارائه خدمات غیرحسابرسی، توسط حسابرسان به صاحبکاران. بر خلاف این عقاید، همچنان انتظار می رود که در این محیط، حسابرس به طور مستقل، برنامه حسابرسی را طراحی، فرآیندهای حسابرسی را اجرا و اظهار نظر حسابرسی را تدوین می کند. این انتظار بازار سرمایه، مبنی بر اینکه حسابرس در تمام زمان ها، استقلال خود از صاحبکار را حفظ می کند، در طول سال ها منجر به تقویت اعتبار صورت های مالی شده است و به نوبه خود، به فرآیند شکل گیری سرمایه کمک شایانی کرده است.

¹ Ion

² Reheul

³ Salleh & Stewart

⁴ Moore

هدف از طرح مسائل و مشکلات مذکور در این پژوهش، یادآوری نگرانی‌های حرفه‌ای است. در حرفه حسابرسی، همانند سایر حرفه‌ها، ناسازگاری‌ها و مشکلات در طولانی مدت جایی ندارند. در حال حاضر ممکن است بتوان از مسائل مذکور اجتناب کرد، اما در صورتی که بخواهیم حرفه‌ای صاحب نام و ماندگار داشته باشیم، باید به رفع آن‌ها پردازیم. عدم توجه به مسائل و مشکلات حرفه و لاینحل ماندن، آن‌ها را به مشکلات بزرگ‌تری تبدیل خواهد کرد. لذا در این پژوهش تلاش خواهیم نمود تا رابطه‌ای میان یکی از چالش‌برانگیزترین مسائل حسابرسی یعنی فشار هزینه‌های حسابرسی با کیفیت انجام کار حسابرسی برقرار نماییم و از این طریق اثبات نماییم که حق الزحمه غیر عادی حسابرسی باعث تغییر در کیفیت حسابرسی خواهد شد. با این هدف، برای تعیین حق الزحمه نرمال مدلی را ارائه خواهیم نمود و از طریق مقایسه نتایج مدل مذکور با حق الزحمه واقعی اقدام به محاسبه حق الزحمه غیرعادی می‌نماییم. سپس به دنبال این موضوع خواهیم بود که آیا حق الزحمه غیر عادی، که در این پژوهش آن را فشار هزینه حسابرسی می‌نامیم، تاثیری بر کیفیت کار حسابرسی خواهد داشت یا خیر؟

۲- مروری بر مبانی نظری پژوهش

از کیفیت حسابرسی تعریف‌های گوناگونی ارائه گردیده است. در ادبیات حرفه‌ای کیفیت حسابرسی در رابطه با میزان رعایت استانداردهای حسابرسی مربوطه تعریف می‌شود. در مقابل پژوهش‌گران حسابداری ابعادی چندگانه برای کیفیت حسابرسی قائل هستند و این ابعاد اغلب به تعریف‌هایی که ظاهری متفاوت دارند منجر می‌شود. عمومی‌ترین تعریف‌ها از کیفیت حسابرسی عناصر زیر را در بر می‌گیرد:

- احتمال وجود اشتباهات عمده در صورت‌های مالی که حسابرس بتواند آنها را کشف و گزارش کند.
- احتمال این که حسابرس برای صورت‌های مالی حاوی اشتباهات با اهمیت گزارش مشروط صادر نکند.
- سنجش‌ای برای توان حسابرس در کاهش اشتباهات و تحریفات جانبدارانه و بهبود کیفیت داده‌های حسابداری.
- دقت اطلاعاتی که حسابرس درباره آنها گزارش صادر کرده است.

تعاریف مذکور درجات متفاوتی از ابعاد شایستگی و استقلال حسابرسان در انجام حسابرسی (استقلال واقعی) و همچنین چگونگی درک استفاده کنندگان از استقلال آنها را در بر می‌گیرند (علوی طبری و عارف‌منش، ۱۳۹۲). اگر چه کیفیت درک شده حسابرسی می‌تواند با کیفیت واقعی حسابرسی مرتبط باشد اما لزوماً یکسان نیست. بنابراین، حسن شهرت و مراقبت حرفه‌ای برای حفظ ویژگی‌های واقعی کیفیت حسابرسی و کیفیت درک شده استفاده می‌شود. به علاوه، باید در نظر داشت که مراقبت حرفه‌ای حسابرس کیفیت اطلاعات‌صورت‌های مالی را تحت تاثیر قرار می‌دهد در حالی که حسن شهرت حسابرس چگونگی درک ذی‌نفعان از اطلاعات مذکور را متاثر می‌سازد.

کیفیت حسابرسی در اغلب پژوهش‌های تجربی انجام شده پیرامون کیفیت حسابرسی به نوعی در رابطه با ریسک حسابرسی تعریف شده است. ریسک حسابرسی آن ریسکی است که حسابرس درباره صورت‌های مالی حاوی تحریف با اهمیت، نظر نامعتبر ارائه کند. برای مثال، دی آنجلو^۱ (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را به عنوان احتمال ارزیابی بازار از: الف) تحریف‌های با اهمیت موجود در صورت‌های مالی که توسط حسابرس کشف نشده است. و ب) گزارش تحریف‌های مذکور، تعریف نموده است. اکثر تعاریف دیگر از کیفیت حسابرسی به رغم تفاوت‌ها، برخی از ویژگی‌های دی آنجلو را بازتاب می‌دهند. تعریف دی آنجلو، ویژگی انتقادی از درک تاثیر حسابرسی بر اطلاعات صورت‌های مالی را نشان می‌دهد. بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، به توانایی حسابرس برای کنترل کیفیت اطلاعات تولیدی یا اطمینان بخشی از مطابقت آنها با اصول پذیرفته شده حسابداری می‌پردازد. مطابق قسمت الف) از تعریف دی آنجلو این امر به شایستگی حسابرس یا توانایی کشف تحریف با اهمیت مربوط می‌شود. قسمت ب) از تعریف فوق، یعنی احتمال گزارشگری تحریف مذکور، موکول به استقلال حسابرس می‌باشد. از آنجا که تضاد منافع بین استفاده کنندگان و تهیه کنندگان اطلاعات منجر به افزایش تقاضا برای حسابرسی می‌شود، بنابراین استقلال باید ویژگی بنیادی حسابرسی باشد. درجه شایستگی (صلاحیت) و استقلال حسابرس به اجزای کیفیت حسابرسی وابسته است. نکته مهمی که در تعریف دی آنجلو وجود دارد این است که این تعریف در زمینه‌ی احتمالات ارزیابی شده بازار جای می‌گیرد. از این رو، این تعریف به درک بازار از این که آیا حسابرس، عملیات حسابرسی را با شایستگی انجام داده، وابسته است. دی آنجلو با معرفی مفهوم درک بازار از شایستگی (صلاحیت) و استقلال حسابرس به سمت تاکید بر اجزای کیفیت حسابرسی تغییر جهت می‌دهد.

تقاضا برای حسابرسی پیش از تدوین قوانین و مقررات وجود داشته است. برای مثال، کارسون و همکاران^۲ (۲۰۱۲) می‌گویند که ۸۲ درصد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نیویورک قبل از تدوین قوانین و مقررات اوراق بهادار در سال‌های ۱۹۳۳ و ۱۹۳۴ حسابرسی می‌شده‌اند. بنابراین، منطقی است تا صرف نظر از وجود قوانین و مقررات، درباره نقش اقتصادی حسابرسی، که باعث ایجاد تقاضا برای کیفیت حسابرسی شده است، بحث نماییم. از آنجا که بحث قیمت گذاری سهام شرکت مطرح می‌باشد، حسابرسی یکی از راه‌های مشخص کردن اعتبار اطلاعات صورت‌های مالی است. فرضیه‌های متعددی در این باره وجود دارد که چگونه شهرت حسابرس (ادراک سهامداران از کار حسابرسی) می‌تواند به عنوان نشانه‌ای برای کیفیت اطلاعات به کار رود. تحقیقات انجام شده چنین مطرح می‌کند که "حسابرسی با کیفیت بالاتر" دقت اطلاعات تهیه شده را بهبود می‌بخشد و به استفاده کنندگان به خصوص سرمایه‌گذاران فرصت می‌دهد با اعتماد بیشتری وضعیت مالی و نتایج

¹ De Angelo

² Carson

عملکرد شرکت را مورد تجزیه و تحلیل نمایند. بر اساس نظریه تقاضا، شرکت‌ها با روی آوردن به حسابرس‌هایی که نام معروف‌تری دارند می‌کوشند نشان دهند که کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی آن‌ها مطلوب‌تر است. نیاز به حل تناقضات نمایندگی نیز محرک دیگری برای تقاضای حسابرسی با کیفیت بالا است. نا متقارن بودن اطلاعات بین صاحب سرمایه (ذینفعان) و نماینده (مدیر) موجب بروز اغتشاش ذهنی می‌شود و این نگرانی را پدید می‌آورد که نماینده، منافع شخصی خود را به هزینه صاحب سرمایه دنبال می‌کند بر اساس تئوری نمایندگی، صاحب سرمایه و نماینده به این نتیجه می‌رسند که به نفع هر دو طرف است که اغتشاش ذهنی کاهش یابد. لذا ترتیباتی را دنبال می‌کنند که منافع شخصی آن‌ها را هم‌راستا سازد. یکی از این ترتیبات، حسابرس مستقل است که ابزاری نظارتی برای بهبود اطلاعات درباره وضعیت و عملکرد مالی شرکت و افزایش تقارن اطلاعات است. هر چه تناقض نمایندگی بین مدیران و صاحبان سرمایه بزرگتر باشد، هزینه‌های نمایندگی بیشتر و نیاز به حسابرس مستقل با کیفیت بالا افزون‌تر خواهد بود (علوی طبری و عارف‌منش، ۱۳۹۲).

۱-۲- حق الزحمه حسابرس و کیفیت حسابرسی

قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، یکی از موضوع‌های مورد علاقه بسیاری از محققان حسابرسی است و تا کنون مطالعات زیادی در این زمینه انجام شده است که به برخی از آنها در بخش پیشینه تحقیق اشاره شده است. اگرچه روش تحقیق مورد استفاده در این مطالعات تا حدودی با یکدیگر متفاوت است، ولی اکثر آنها یک هدف عمده را دنبال می‌کنند و آن تشخیص عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی است. آگاهی از این عوامل هم برای صاحبکار و هم برای حسابرس مفید است. برای بسیاری از صاحبکاران، هزینه حسابرسی رقمی درخور توجه است. اگرچه ممکن است در شرکت‌های بزرگ با حجم فروش و نقدینگی بالا یا برخی شرکت‌های دولتی، توانایی پرداخت این هزینه به راحتی میسر باشد، ولی اکثر شرکت‌های تجاری کوچک یا آنهایی که از وضعیت مالی مناسبی برخوردار نیستند رقم هزینه می‌تواند بسیار با اهمیت و سنگین باشد؛ هزینه‌ای که ناگزیرند آن را پرداخت کنند. در نتیجه، از منظر صاحبکار با شناخت عوامل مؤثر بر میزان حق الزحمه حسابرسی، هم با مذاکره و چانه‌زنی بر سر آنها و هم با کنترل این عوامل در داخل سازمان، می‌توان موجبات کاهش چنین هزینه‌ای را فراهم آورد و تحمل آن را آسان‌تر نمود.

حسابرسان نیز با دانستن این عوامل می‌توانند خدمات خود را به شکل مناسبی قیمت‌گذاری کنند (بریم و برگانس^۱، ۱۹۹۲). اهمیت این موضوع، به خصوص در سال‌های اخیر و پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران در کشور ما بیشتر دیده می‌شود، زیرا پس از تشکیل جامعه، انحصار بازار کار حسابرسی شکسته شده و رقابت شدیدی بین حسابرسان شکل گرفته است؛ رویدادی که مدت‌ها قبل در اغلب کشورهای پیشرفته اتفاق

¹ Braam & Borghans

افتاده است. از اوایل سال‌های دهه ۷۰ میلادی تا اوایل سال ۲۰۰۰ میلادی، تمرکز اکثر مؤسسات حسابرسی بر رشد خود بوده است تا بر ارزش‌های حرفه‌ای (تیلور^۱، ۲۰۱۳). شرکای مؤسسات حسابرسی برای یافتن مشتریان جدید، حفظ مشتریان موجود و خدمات مشاوره، تحت فشار زیادی قرار گرفته‌اند و عدم تحقق این نوع اهداف توسعه‌ای در مؤسسات حسابرسی، عواقب بدی، از جمله برکناری از کار را برای آنها در پی داشته است. به عبارت دیگر، می‌توان گفت در ۲۰ سال اخیر، حرفه حسابرسی تغییرات سریع و درخور توجهی داشته است. کاهش مقررات در بازار کار حسابرسی، به مؤسسات حسابرسی اجازه داد بیشتر اهداف اقتصادی را دنبال کنند و در جستجوی رشد درآمد خود و کاهش هزینه‌ها در هر کار حسابرسی باشند (هیلی و والن^۲، ۲۰۱۰).

در چنین موقعیتی، حسابرسی موفق است که بتواند با توجه به ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی، بهترین برآورد را از حق الزحمه خود داشته باشد تا ضمن حفظ کیفیت کار آن را با حداقل هزینه انجام دهد. هرچه حق الزحمه بیشتری برای حسابرس در نظر گرفته شود، تلاش وی نیز بیشتر می‌گردد و کیفیت کار را بالا می‌برد، ولی در این صورت، حسابرسان از نظر مالی به مشتریان خود وابسته می‌شوند و در نتیجه، به خاطر نگرانی از دست دادن کار، ممکن است روش‌های حسابرسی را به شکل مناسبی انجام ندهند که البته این کار می‌تواند بعدها عواقب مالی بدی برای آنان به همراه داشته باشد (میتینن^۳، ۲۰۱۲). شایان توجه است که این رویکرد به حسابرسی، مطابق با نظر دمسکی و سویرینگا^۴ (۱۹۷۴) است؛ رویکردی که در آن حسابرسی مستقل زیر مجموعه‌ای از سیستم گزارشگری مالی سازمان تلقی می‌شود. در این منظر، خدمات حسابرسی یک کالای مطلوب اقتصادی برای صاحبکار محسوب می‌شود. در نتیجه حق الزحمه حسابرسی برای صاحبکار، تابعی از اصل هزینه و منفعت است و این خدمت همانند هر کالای تجاری تا جایی مطلوبیت دارد که منافع آن بر هزینه‌ها فزونی داشته باشد. اگرچه طبق رویکرد فوق، صاحبکار به خاطر ایفای تعهد قانونی خود در قبال استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی ناگزیر از حسابرسی است، ولی تعیین عوامل مؤثر بر هزینه حسابرسی به صاحبکار کمک می‌کند منافع این خدمت را بهتر درک نماید و بداند این هزینه را به خاطر چه چیزی متحمل می‌شود. بدیهی است آگاهی از این مسأله، موجب تسریع و تسهیل کار حسابرسی شده و به دلیل مشارکت صاحبکار، حسابرسی با کیفیت بالاتری انجام خواهد گرفت.

¹ Taylor

² Heali & Wahlen

³ Miettinen

⁴ Demski & Swieringa

۳- پیشینه تجربی و بسط فرضیه پژوهش

ادبیات حسابداری در حوزه کیفیت حسابرسی، علل و عوامل آن بسیار گسترده بوده و در زمینه‌های مختلفی مورد توجه محققان بوده است. جنکینز و همکاران^۱ (۲۰۱۳) رابطه بین صاحبکار و مؤسسه حسابرسی را با توجه به کیفیت گزارش‌های مالی بررسی کردند. آن‌ها ارتباط حسابرسان و شرکت‌ها را به سه دسته کوتاه مدت: کمتر از ۳ سال، میان مدت: ۴ تا ۸ سال و بلند مدت بیش از ۹ سال تقسیم کردند. آنان دریافتند که بهبود در کیفیت گزارشگری دوره‌های کوتاه مدت بیشتر از دوره میان مدت است، ولی چرخش موسسات حسابرسی نمی‌تواند بهترین راه حل باشد. کریشنان^۲ (۲۰۰۳) اندازه‌گیری نیرومندی از توانایی حسن شهرت حسابرسان برای افزایش اعتبار اطلاعات ایجاد نمود. کریشنان نقش کیفیت حسابرسی در قیمت‌گذاری ذخایر احتیاطی را بررسی نمود. او سود را به اجزای جریان‌های نقدی حاصل از عملیات، ذخایر غیر احتیاطی و ذخایر احتیاطی تجزیه نمود و سپس بازده سهم را از این سه جزء کم نمود و متغیر مصنوعی را برای نمایش کیفیت حسابرسی ارائه نمود. او دریافت که ذخایر احتیاطی صاحبکارانی که از حسابرسان دارای نام تجاری استفاده می‌کنند در مقایسه با دیگران رابطه دقیق‌تری با بازده‌های بازار دارد. این مطلب نشان می‌دهد حسابرسان دارای نام تجاری بر اعتبار ذخایر گزارش شده می‌افزایند. چن و همکاران^۳ (۲۰۱۱) با انتخاب ۴ شرکت بزرگ حسابرسی به عنوان حسابرسان با کیفیت و مقایسه سود در شرکت‌های حسابرسی شده توسط آنها با سود در سایر شرکت‌هایی که توسط غیر این ۴ بزرگ حسابرسی شده‌اند، به بررسی ارتباط کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در مراحل قبل و بعد از عرضه عمومی سهام پرداختند و دریافتند که اولاً، در چنین شرکت‌هایی مدیریت سود رخ می‌دهد و ثانیاً، بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی ارتباط معنی‌داری وجود دارد، به این صورت که بالاتر بودن کیفیت حسابرسی موجب کاهش مدیریت سود می‌شود. با نتایج مشابه، اترد و همکاران^۴ (۲۰۱۴) به بررسی رابطه بین فشار حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند و با استفاده از اطلاعات ۷۵۳۹ سال شرکت و تحلیل رگرسیون به این نتیجه دست یافتند که حق الزحمه غیر عادی حسابرسی دارای رابطه مثبت و معنادار با کیفیت حسابرسی می‌باشد، به این معنا که افزایش در حق الزحمه غیر عادی حسابرسی سبب کاهش فشار هزینه‌های حسابرسی شده و باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود.

در ایران نیز پژوهش‌ها در خصوص کیفیت حسابرسی در دهه‌های اخیر مورد توجه بوده است. مهرانی و نعیمی (۱۳۸۲) تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل را مورد بررسی قرار داد. نتایج این تحقیق پرسش‌نامه‌ای نشان داد هرچند حسابرسان خود را مقید به رعایت اخلاق حرفه‌ای می‌دانند اما در برابر فشار بودجه زمانی، اقدام به اعمال رفتارهای غیر حرفه‌ای می‌نمایند. همچنین نتایج نشان می‌دهد که متناسب با افزایش فشار بودجه

¹ Jenkins

² Krishnan

³ Chen et al

⁴ Ettredge et al

زمانی، احتمال بروز رفتارهای غیر حرفه ای نیز بیشتر می شود. مجتهدزاده و آقای (۱۳۸۳) در تحقیقی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه استفاده کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مورد مطالعه قرار دادند. نتایج به دست آمده بیان گر این است که یکی از عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی فشارهای بودجه زمانی می باشد. نونهال نهر و همکاران (۱۳۸۹) جهت تعیین کیفیت حسابرس از دو معیار اندازه مؤسسه و دوره تصدی حسابرس و به منظور محاسبه قابلیت اتکای اقلام تعهدی با پیروی از مدل ریچاردسون و همکاران بیان نمودند که شرکت های حسابرسی شده توسط حسابرس با کیفیت بالاتر در مقایسه با شرکت های حسابرسی شده توسط حسابرس با کیفیت پایین تر، دارای ضریب پایداری اقلام تعهدی بیشتری بوده و در نتیجه قابلیت اتکای اقلام تعهدی بالایی دارند. نمازی و همکاران (۱۳۹۰) در بررسی کیفیت حسابرسی و مدیریت سود نشان دادند یک رابطه مثبت و ضعیف بین معیارهای اندازه، حسن شهرت و دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود وجود دارد، ولی این رابطه از لحاظ آماری معنی دار نمی باشد. علوی طبری و همکاران (۱۳۹۰) تحقیقی با عنوان رابطه نظام راهبری و حق الزحمه حسابرسی مستقل شرکت ها انجام دادند. آنها به منظور یافتن پاسخ اینکه آیا نظام راهبری شرکت ها در ایران با میزان حق الزحمه حسابرسی مستقل رابطه معنی داری دارد و اینکه چنین رابطه در چه جهتی است، ۲۰۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۸۷ به عنوان نمونه انتخاب کردند. در این تحقیق رابطه ده عامل، به عنوان عوامل شناخته شده نظام راهبری با حق الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. از جمله عوامل مذکور اندازه هیئت مدیره، میزان سهام شناور، پرداخت به موقع سود، افشای معاملات با اشخاص وابسته، نوع حسابرس می باشد. نتایج تحقیق حاکی از آن است که از ده عامل شناخته شده نظام راهبری، دو عامل درصد مالکیت نهادهای دولتی و نوع حسابرس با حق الزحمه حسابرسی رابطه مستقیم و معنی دار دارد.

کیفیت حسابرسی به صورت مستقیم قابل مشاهده نیست. بنابراین، محققان متغیر یا متغیرهایی را به عنوان جایگزین برای اندازه گیری آن در نظر می گیرند. این متغیرهای جایگزین هر کدام به مواردی توجه دارند. برخی از آنها روی اقلام صورت های مالی تمرکز دارند، مثل تحریفات صورت های مالی (کارسلو و ناگی^۱، ۲۰۰۴). برخی دیگر به اقلام تعهدی توجه کرده اند (جنسن^۲، ۲۰۰۲؛ چونگ^۳، ۲۰۰۵؛ چای^۴ و همکاران، ۲۰۰۹؛ کری و سیمنت^۵، ۲۰۰۶؛ کوهن^۶ و همکاران، ۲۰۰۸؛ دیویس و همکاران، ۲۰۰۹؛ ری هول^۷ و همکاران، ۲۰۱۳؛ دیبیا^۸ و همکاران، ۲۰۱۳؛ هامز^۹ و همکاران، ۲۰۱۳). نوع گزارشات حسابرسی نیز به عنوان جایگزین دیگری در تحقیقاتی مثل تحقیق

¹ Carcello & Nagy

² Jensen

³ Chung

⁴ Chi & Huang

⁵ Carey & Simnett

⁶ Cohen

⁷ Reheul

⁸ Dibia

⁹ Houmes

گایگر و راگوناندان^۱ (۲۰۰۶) و امنوت مز^۲ (۲۰۱۰) مطرح شده است. علاوه بر این برخی تحقیقات (گوش و مون^۳، ۲۰۰۵؛ علوی طبری و بشیری منش، ۱۳۹۲) از ضریب واکنش سود برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی استفاده کرده‌اند. دسته‌ای از محققان هم به تجدید ارائه صورت‌های مالی پرداخته‌اند (مایرز^۴ و همکاران، ۲۰۰۳). جنکینز^۵ و همکاران (۲۰۱۳) معتقد است که حسابرسی یکی از راه‌های پیشگیری کاهش مدیریت سود است. از طرفی با توجه به اینکه حسابرسان مستقل از جایگاه ویژه‌ای در ساختار حاکمیت شرکتی برخوردارند و نقش حساسی را در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی ایفا می‌کنند، ارائه مجدد صورتهای مالی ناشی از اشتباه می‌تواند کیفیت حسابرسی را مخدوش کند (حساس یگانه و باغومیان، ۱۳۸۴). برخی از محققان (از جمله ابوت^۶ و همکاران، ۲۰۰۴؛ چنلانگ و چی^۷، ۲۰۰۹؛ صالح و استوارت^۸، ۲۰۱۲ و نچل و همکاران، ۲۰۱۲) در تحقیقات خود به این نکته اشاره کرده‌اند که هر چه کیفیت حسابرسی و میزان شناخت حسابرس از فعالیت صاحبکار بالاتر باشد، احتمال تجدید ارائه صورتهای مالی در سال‌های آتی کاهش می‌یابد. به عبارتی رابطه منفی بین کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه صورتهای مالی وجود دارد. در تحقیق حاضر از دو روش متفاوت برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی استفاده می‌شود و فرضیه‌های پژوهش به شرح ذیل تبیین می‌شود:

فرضیه اول: فشار حق الزحمه حسابرسی دارای رابطه‌ای مثبت با کیفیت حسابرسی بر مبنای ارقام تعهدی اختیاری می‌باشد.

فرضیه دوم: فشار حق الزحمه حسابرسی دارای رابطه‌ای مثبت با کیفیت حسابرسی بر مبنای تجدید ارائه صورتهای مالی می‌باشد.

۳- روش شناسی پژوهش

این پژوهش، از نوع همبستگی با استفاده از اطلاعات تاریخی به صورت پس رویدادی یعنی با استفاده از اطلاعات گذشته است. همچنین از نظر هدف کاربردی محسوب شده و از نظر منطق اجرای پژوهش نیز بدلیل حرکت از جزء به کل و ارائه مدل براساس یافته‌های حاصل از مشاهدات استقرایی می‌باشد. جامعه آماری این تحقیق را کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ تشکیل می‌دهد که دارای ویژگی‌هایی شرح ذیل باشند:

¹ Geiger & Raghunandan

² Mnut-Meza

³ Ghosh & Moon

⁴ Myers

⁵ Jenkins

⁶ Abbott

⁷ Chenlung

⁸ Salleh & Stewart

۱. شرکت‌هایی که تا پایان سال ۱۳۹۰ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند و تا پایان دوره زمانی پژوهش از بورس خارج نشده باشند.

۲. در زمره شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، بیمه‌ها و بانک‌ها به دلیل متفاوت بودن ماهیت فعالیت آن‌ها قرار نگرفته باشد.

۳. اطلاعات مورد نیاز جهت انجام این تحقیق در مورد آن‌ها وجود داشته باشد.

پس از اعمال شرایط فوق تعداد ۱۶۳ شرکت باقی ماند که کلیه این شرکت‌ها برای دوره زمانی سال‌ها ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۴ به عنوان نمونه پژوهش انتخاب و مورد آزمون قرار گرفتند. برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات، ابتدا از روش کتابخانه‌ای نسبت به تدوین مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش اقدام شد و سپس داده‌ها با استفاده از اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی، یادداشت‌های توضیحی و بانک اطلاعاتی نرم‌افزار ره آورد نوین جمع‌آوری گردید.

۴- مدل آزمون فرضیه و نحوه محاسبه متغیرها

جهت انجام آزمون فرضیه‌ها ابتدا لازم است اقدام به محاسبه حق الزحمه نرمال حسابرسی گردد. برای این منظور از مدل رگرسیون چند گانه استفاده شده در مطالعه اترج و همکاران^۱ (۲۰۱۳) به شرح ذیل استفاده می‌گردد:

$$LnAUDITFEE_{it} = b_0 + b_1 LnAT_{it} + b_2 LOSS_{it} + b_3 CFO_{it} + b_5 RESTATE_{it} + b_6 AudSize_{it} + b_{10} AUDCHG_{it} + \epsilon_{it}$$

در این مدل؛ $LnAUDITFEE$ لگاریتم مجموع حق الزحمه حسابرسی، $LnAT$ لگاریتم مجموع دارایی‌ها، $LOSS$ متغیر مجازی زیان، CFO وجه نقد عملیاتی تقسیم بر سود عملیاتی، $RESTATE$ مساوی ۱ می‌باشد اگر شرکت ارائه مجدد صورت‌های مالی را داشته باشد، $AudSize$ اندازه حسابرس است که برابر با سهم حسابرس از بازار می‌باشد و $AUDCHG$ مساوی ۱ می‌باشد اگر حسابرس شرکت تغییر داشته باشد.

پس از برآورد این مدل اقدام به محاسبه حق الزحمه نرمال حسابرسی برای سال-شرکت‌های مورد مطالعه می‌گردد. سپس از تفاضل حق الزحمه نرمال با حق الزحمه واقعی هر سال-شرکت مقدار حق الزحمه غیرعادی را محاسبه نموده و به عنوان فشار هزینه‌های حسابرسی در مدل زیر وارد می‌شود:

$$AQ_{it} = b_0 + b_1 FeePressure_{it} + b_2 LnAT_{it} + b_3 GROWTH_{it} + b_6 LEV_{it} + b_7 LOSS_{it} + b_{11} AGE_{it} + b_{12} INDSPECIAL_{it} + \epsilon_{it}$$

¹ Ettredge et al

که در این مدل متغیرهای تحقیق عبارتند از؛ AQ برابر است با معیار کیفیت حسابرسی که این متغیر به دو روش اقلام تعهدی اختیاری و همچنین میزان تجدید ارائه در سود اندازه گیری می شود؛ $FeePressure$ فشار هزینه حسابرسی (حق الزحمه غیرعادی حسابرسی) از طریق تفاضل حق الزحمه نرمال حسابرسی از حق الزحمه واقعی حسابرسی محاسبه می شود، $GROWTH$ درصد رشد در درآمدهای سال جاری نسبت به سال قبل، LEV مجموع بدهی ها تقسیم بر مجموع دارایی ها، AGE لگاریتم طبیعی تعداد سال هایی که شرکت در بورس اوراق بهادار می باشد و $INDSPECIAL$ مساوی ۱ می باشد اگر حسابرس متخصص صنعت باشد.

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

به منظور بررسی و تجزیه و تحلیل اولیه داده‌ها، آماره‌های توصیفی متغیرهای مورد مطالعه محاسبه و در جدول ۱ ارائه شده است. با توجه به مقادیر مربوط به شاخص‌های مرکزی و پراکنندگی هر متغیر در این جدول می‌توان به توزیع مطلوب داده‌ها در نمونه انتخابی پی برد. همانگونه که مشاهده می‌شود، حق الزحمه غیر نرمال حسابرسی محاسبه شده با استفاده از مدل فوق الذکر، دارای میانگین $۰/۰۳۶$ - می‌باشد که نشان می‌دهد اکثر حق الزحمه‌های حسابرسی شرکت‌های نمونه کمتر از حق الزحمه نرمال می‌باشد.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	میانگین	میانانه	بیشترین مقدار	کمترین مقدار	انحراف معیار
حق الزحمه حسابرسی	$\ln Audit Fee$	۲۰,۱۸۱	۲۰,۱۵۹	۲۵,۴۳۶	۱۶,۸۱۱	۰,۹۲۳
اندازه شرکت	$\ln AT$	۵,۸۶۴	۵,۷۸۲	۸,۶۰۳	۰,۰۰۰	۱,۰۰۴
متغیر مصنوعی زیان	$LOSS$	۰,۱۵۴	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۳۶۱
جریان نقد عملیاتی	CFO	۰,۴۸۷	۰,۷۷۰	۳۷,۹۹۴	-۱۵۸,۲۹۵	۹,۸۹۳
مقدار تجدید ارائه در سود	$Restate$	۰,۲۵۶	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۴۳۷
اندازه حسابرس	$Aud Size$	۱۰,۹۰۷	۱,۰۴۳	۴۵,۳۵۱	۰,۰۰۰	۱۸,۲۸۳
تغییر حسابرس	$Aud Chg$	۰,۳۴۸	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۴۷۷
حق الزحمه غیر نرمال حسابرسی	$Fee Pressure$	-۰,۰۳۶	-۰,۰۸۹	۵,۳۵۰	-۳,۱۸۰	۰,۸۷۲
رشد شرکت	$Growth$	۰,۶۸۰	۰,۱۸۰	۱۳۸,۸۴۶	-۱,۰۰۰	۶,۶۳۳
اهرم شرکت	Lev	۱,۴۷۴	۰,۰۰۰	۷۹,۹۰۷	۰,۰۰۰	۶,۱۸۳
سن شرکت	Age	۱۹,۳۹۴	۱۶,۰۰۰	۵۶,۰۰۰	۰,۰۰۰	۱۲,۸۵۰
تخصص در صنعت حسابرس	$Ind Special$	۰,۲۸۸	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۴۵۳

۵-۲- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول در جدول شماره ۲ ارائه شده است. در آزمون این فرضیه متغیر وابسته تحقیق اقلام تعهدی اختیاری می باشد. به دلیل وجود مشکل ناهمسانی واریانس، از رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) استفاده شده است.

جدول ۲. نتایج آزمون فرضیه اول

متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره t	P-Value
عرض از مبدا	۱۸,۳۶۶	۰,۳۶۱	۲۹,۱۲۴	۰,۰۰۰
فشار حق الزحمه	-۶۴,۷۸۷	۵,۰۰۳	-۱۲,۹۵۱	۰,۰۰۰
اندازه	-۳۵,۴۰۷	۱,۰۴۹	-۳۳,۷۴۱	۰,۰۰۰
رشد	۳۷,۵۶۰	۲۵,۹۸۲	۱,۴۴۶	۰,۱۴۹
اهرم	۷۰,۳۷۲	۲۰,۳۰۷	۳,۴۶۵	۰,۰۰۱
زیان	-۰,۹۳۰	۲۲۱,۵۵۷	-۰,۰۰۴	۰,۹۹۷
سن	-۷۲,۳۱۳	۲,۱۶۲	-۳۳,۴۴۹	۰,۰۰۰
تخصص در صنعت	۲,۳۵۳	۰,۱۲۷	۱۸,۴۷۲	۰,۰۰۰
ضریب تعیین مدل (R^2)	۰,۹۲۶	آماره F مدل (P-مقدار)	۷۱۹,۹۶۱	

ضریب متغیر مربوط به فشار حق الزحمه برابر با $-۶۴/۷۸۷$ می باشد که نشان دهنده رابطه منفی بین فشار حق الزحمه و کیفیت حسابرسی می باشد. همچنین با توجه به آماره t که مقدار $-۱۲/۹۵۱$ دارد و اینکه احتمال آن نیز $۰/۰۰۰$ می باشد، می توان در سطح اطمینان بیش از ۹۹% پذیرفت که این رابطه از لحاظ آماری معنی دار است. در نتیجه فرضیه اول تحقیق پذیرفته می شود، به این معنی که رابطه مثبت و معنی داری بین فشار حق الزحمه و کیفیت حسابرسی بر مبنای اقلام تعهدی وجود دارد.

با توجه به اینکه روش تخمین مدل، رگرسیون خطی تعمیم یافته پانلی بوده است، جهت بررسی اعتبار و قدرت توجیه مدل از آماره F و ضریب تعیین R^2 استفاده شده است. مقادیر آماره F برای الگوی برازش شده برابر $۷۱۹/۹۶۱$ با احتمال $۰/۰۰۰$ می باشد، که حاکی از نیکویی برازش این مدلها بوده است. ضمن آن که ضریب تعیین آن $۰/۹۲۶$ است که نشان می دهد در حدود ۹۳% تغییرات متغیر وابسته از سوی متغیرهای مستقل توضیح داده می شود.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم در جدول شماره ۳ ارائه شده است. در آزمون این فرضیه متغیر وابسته تحقیق مقدار تجدید ارائه در سود می باشد. به دلیل وجود مشکل ناهمسانی واریانس در این مدل نیز از رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) استفاده شده است.

جدول ۳. نتایج آزمون فرضیه دوم

متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره t	P-Value
عرض از مبدا	۱۳,۰۰۲	۸,۵۵۷	۱,۵۱۹	۰,۱۲۹
فشار حق الزحمه	-۹,۴۶۵	۱,۳۶۲	-۶,۹۴۹	۰,۰۰۰
اندازه	-۱۱,۹۶۰	۱۲,۶۴۷	-۰,۹۴۶	۰,۳۴۵
رشد	-۱۷,۳۲۹	۱۵,۲۶۸	-۱,۱۳۵	۰,۲۵۷
اهرم	-۱۶,۴۹۷	۱۱,۹۲۷	-۱,۳۸۳	۰,۱۶۷
زیان	-۳۷,۲۶۸	۳۰,۰۶۶	-۱,۲۴۰	۰,۲۱۶
سن	-۷,۳۲۰	۶,۰۲۵	-۱,۲۱۵	۰,۲۲۵
تخصص در صنعت	۱۵,۱۹۲	۲,۱۵۸	۷,۰۳۹	۰,۰۰۰
ضریب تعیین مدل (R^2)	۰,۱۸۳	آماره F مدل (P-مقدار)	۱۶,۵۱۴	

ضریب متغیر مربوط به فشار حق الزحمه برابر با $-۹/۴۶۵$ می باشد که نشان دهنده رابطه منفی بین فشار حق الزحمه و کیفیت حسابرسی می باشد. همچنین با توجه به آماره t که مقدار $-۶/۹۴۹$ دارد و اینکه احتمال آن نیز $۰/۰۰۰$ می باشد، می توان در سطح اطمینان بیش از ۹۹% پذیرفت که رابطه از لحاظ آماری معنی دار است. در نتیجه فرضیه دوم تحقیق پذیرفته می شود، به این معنی که رابطه مثبت و معنی داری بین فشار حق الزحمه و کیفیت حسابرسی بر مبنای تجدید ارائه در سود وجود دارد. جهت بررسی اعتبار و قدرت توجیه مدل از آماره F و ضریب تعیین R^2 استفاده شده است. مقادیر آماره F برای الگوی برازش شده برابر $۱۶/۵۱۴$ با احتمال $۰/۰۰۰$ می باشد، که حاکی از نیکویی برازش این مدلها بوده است. ضمن آن که ضریب تعیین آن $۰/۱۸۳$ است که نشان می دهد در حدود ۱۸% درصد از تغییرات متغیر وابسته از سوی متغیرهای مستقل توضیح داده می شود.

نتیجه گیری، پیشنهادات و محدودیتها

قیمت گذاری خدمات حسابرسی، یکی از موضوعهای مورد علاقه بسیاری از محققان حسابرسی است. اکثر این محققان یک هدف عمده را دنبال می کنند و آن تشخیص عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی است. آگاهی از این عوامل هم برای صاحبکار و هم برای حسابرسان مفید است. برای بسیاری از صاحبکاران، هزینه حسابرسی رقمی درخور توجه است. اگرچه ممکن است در شرکت های بزرگ با حجم فروش و نقدینگی بالا یا برخی شرکت های دولتی، توانایی پرداخت این هزینه به راحتی میسر باشد، ولی اکثر شرکت های تجاری کوچک یا

آنهایی که از وضعیت مالی مناسبی برخوردار نیستند رقم هزینه می‌تواند بسیار با اهمیت و سنگین باشد؛ هزینه ای که ناگزیرند آن را پرداخت کنند. در نتیجه، از منظر صاحبکار با شناخت عوامل مؤثر بر میزان حق الزحمه حسابرسی، هم با مذاکره و چانه‌زنی بر سر آن‌ها و هم با کنترل این عوامل در داخل سازمان، می‌توان موجبات کاهش چنین هزینه ای را فراهم آورد و تحمل آن را آسان‌تر نمود. لذا در این پژوهش تلاش گردید تا رابطه‌ای میان یکی از چالش‌برانگیزترین مسائل حسابرسی یعنی فشار هزینه‌های حسابرسی با کیفیت انجام کار حسابرسی برقرار گردد و از این طریق اثبات شود که حق الزحمه غیر عادی حسابرسی باعث تغییر در کیفیت حسابرسی خواهد شد. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد که بین کیفیت حسابرسی و فشار حق الزحمه حسابرسی رابطه وجود دارد و این رابطه در هر دو روش اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی با استفاده از ارقام تعهدی اختیاری و تجدید ارائه در سود منفی و معنی دار است. این رابطه منفی، اینگونه قابل توجیه است که هر چه میزان حق الزحمه حسابرسی واقعی از حق الزحمه نرمال حسابرسی کمتر باشد (منفی بودن حق الزحمه غیر نرمال حسابرسی) فشار حق الزحمه افزایش خواهد یافت و نتیجه آن کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود.

با توجه به نتایج حاصله از این پژوهش، که به بیان تقابلی در حرفه حسابرسی فی‌مابین حق الزحمه غیر عادی حسابرسی و کیفیت انجام کار حسابرسی می‌پردازد؛ به استفاده کنندگان از خدمات اعتباربخشی حسابرسیان به ویژه سرمایه‌گذاران پیشنهاد می‌گردد تا در جهت جلوگیری از وسوسه‌های اخلاقی این حرفه از حق الزحمه‌های منطبق با آئین‌نامه‌ها و قوانین نهادهای زیربند از جمله سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی استفاده نمایند. همچنین به مدیران حسابرسی و شرکای مؤسسات توصیه می‌شود از اعمال حقوق‌های غیر متعارف برای پرسنل خود پرهیز نمایند. در تفسیر یافته‌های پژوهش محدودیت‌هایی وجود دارد که باید آن‌ها را در نظر گرفت. نخست، اندازه‌گیری دقیق میزان حق الزحمه حسابرسی نرمال با توجه به عدم دسترسی به ساعات کار مورد نیاز هر پروژه امکان پذیر نیست، لذا از یک مدل توصیفی برای آن استفاده شده است. دوم، در جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های این پژوهش نواقصی در پایگاه‌های اطلاعاتی بورس اوراق بهادار تهران و حتی گزارش‌های دوره‌ای شرکت‌ها مشاهده گردید که سبب محدودیت در گردآوری برخی از داده‌های مورد نیاز شد.

منابع :

۱. رجبی، روح‌الله و قربانی، محمود و شعبانی، کیوان (۱۳۹۴). "رابطه هزینه حسابرسی مستقل با کیفیت سود و استقلال هیئت مدیره در بازار بورس اوراق بهادار تهران". دانش حسابرسی سال. پانزدهم شماره تابستان ۹۴: ص ۹۴-۱۲۶
۲. علوی طبری، سید حسین، بشیری منش، نازنین. (۱۳۹۲)؛ " اثر کیفیت حسابرسی بر بازار سرمایه فصلنامه علمی پژوهشی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۶، ص ۶۵-۷۵.

۳. علوی طبری، سید حسین، عارف منش، زهره. (۱۳۹۲)؛ " بررسی رابطه تخصص صنعت حسابر س و تاخیر در ارائه گزارش حسابر سی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار"، مجله دانش حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۴، ص ۷-۲۶.
۴. مجتهدزاده، ویدا و پروین آقایی. (۱۳۸۳)؛ "عوامل مؤثر بر کیفیت حسابر سی مستقل از دیدگاه حسابر سان مستقل و استفاده کنندگان"، بررسی های حسابداری و حسابر س، شماره ۳۸، ص ۷۶-۵۳.
۵. محمد رضایی، فخرالدین و محمدرضایی، مهدی (۱۳۹۴). "بررسی رابطه بین رتبه موسسات حسابر سی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابر سی". فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابر سی مدیریت سال چهارم، شماره ۴۱، ص ۲۵-۴۳.
۶. مهرانی، ساسان؛ نعیمی، مهدیس؛ (۱۳۸۲) " تئوری اخلاقی و تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابر سان مستقل ". بررسی های حسابداری و حسابر سی، دوره ۱۰، شماره ۳۲، ص ۴۳-۶۱.
۷. نمازی، محمد، بایزدی، انور و جبارزاده، سعید. (۱۳۹۰)؛ " بررسی رابطه بین کیفیت حسابر سی و مدیریت سود شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، تحقیقات حسابداری و حسابر سی، شماره ۹، ص ۳۰-۱۲.
8. Abbott, L., Parker, S., & Peters, G., (2004), "Audit Committee Characteristics and Earnings Persistence", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), PP.69-87
9. Braam, G., Borghans, L. (2014), "Board and auditor interlocks and voluntary disclosure in annual reports", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. 12 Iss 2 pp. 135 – 160
10. Carcello, J. V. & Nagy, A. L. (2004). "Audit firm tenure and fraudulent financial reporting". *Contemporary Accounting Research* 25 (1): 55-99.
11. Carey, P. and Simnett, R. (2006). "Audit partner tenure and audit quality". *The Accounting Review*, 81(3), 653-676.
12. Carson, E., Simnett, R., Soo, B.S. and Wright, A.M. (2012), "Changes in audit market competition and the Big N premium". *Auditing: A Journal of practice and Theory*, 31 (3): 47-73.
13. Chen, H., Chen, J.Z., Lobo, G.J. & Wang, Y., 2011. "Effects of audit quality on earnings management and cost of equity capital: Evidence from China." *Contemporary Accounting Research*, 28 (3), 892-925.
14. Chenlung, Ch., Hsain-Yi, Ch. (2009). "Reducing Restatements with Increased Industry Expertise". *Contemporary Accounting Research*, 26(3):729-765
15. Chi, W., H. Huang, Y. Liao, and H. Xie. 2009. "Mandatory audit partner rotation, audit quality and market perception: Evidence from Taiwan." *Contemporary Accounting Research* 29(2):359-391
16. Chung, D. and W, Lindsay . (2005). "The pricing of audit services: the Canadian perspective". *Cotemporary Accounting Research*. Vol. 5 No.3, pp. 19-46.
17. Cohen, D. (2008), "Quality of financial reporting choice : "Determinants and Economics consequences" , working paper, Northwestern University.
18. DeAngelo, L. (1981). "Auditor size and auditor quality". *Journal of Accounting & Economic* (December): 183-199. S.
19. Dibia, N.O. and Onwuchekwa, J.C. (2013). "An examination of the audit report lag of companies quoted in the Nigeria stock exchange". *International Journal of Business and Social Research*, 3(9), 8-16.
20. Geiger, M, and Raghunandan, K. (2002), Auditor tenure and audit reporting failures, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 21 (1): 67-78.

21. Ghosh A. and Moon D. (2005). "Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality". *The Accounting Review*, Vol. 80, Issue 2, pp. 585-612
22. Heali, M. Wahlen.C., (2010); "Self-Interest, Altruism, Incentives of Agency Theory", *Foundation of Organizational Strategy*, Harvard University
23. Houmes, R. , Foley, M. , & Richard, J. (2013). "Audit quality and overvalued equity". *Accounting Research Journal*, 26 (1) , 56-74.
24. Ion, J. N., Myers, L. A. and Omer, C. T. (2010). "Exploring the Term of the Auditor-client relationship and the quality of Earnings: A case for Mandatory Auditor rotation?" *The Accounting Review* ,Vol. 78, Issue 3, pp. 779-799.
25. Jenkins, D. S., & Vermeer, T. E. (2013). "Audit firm rotation and audit quality: evidence from academic research". *Accounting Research Journal*, 26(1), 75-84.
26. Jensen, M. C. (2002). "Agency Costs of Free Cash Flow, Corporate Finance and Takeovers". *American Economic Review* ,76,3 23-329
27. Mnut-Meza, M. (2010). "Does Auditor Industry Specialization Improve Audit Quality? Evidence from Comparable Clients". PhD Dissertation, University of Toronto
28. Myers, J. N., L. A. Myers, T. C. Omer. (2003)."Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation?" *The Accounting Review* 78 (3): 759-778.
29. Reheul, A.M., Caneghem, T.V., and Verbruggen,S. (2013). "Audit report lags in the Belgian nonprofit sector: An empirical analysis". *Accounting and Business Research*, 43(2), 138-158.
30. Salleh, Z., & Stewart, J. (2012)." The role of the audit committee in resolving auditor -client disagreements: A Malaysian study". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(8), 1340-1372.
31. Taylor, M. and R, Thompson . (2013). "An analysis of external audit fees". *Accounting & Business Research*, Vol. 12, pp. 55-60.