

حق الزحمه حسابرسی و رابطه آن با کیفیت حسابرسی

چکیده

برخی از حسابداران حرفه ای از این نگرانند که رقابت بر سر قیمت منجر به افت کیفیت حسابرسی شود و این نظریه وجود دارد که فشار بودجه و محدودیت زمانی بطور متناوب منجر به بروز حسابرسی هایی پائین تر از استاندارد شود، از اینرو هدف اصلی این پژوهش بررسی ارتباط بین رقابت حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی است. از رقم تعدیلات سنواتی به عنوان معیاری جهت سنجش کیفیت حسابرسی استفاده شده است. در این پژوهش، مشاهده های مربوط به ۴۴۰ شرکت-سال برای دوره زمانی ۱۳۸۸-۱۳۹۲ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. برای آزمون فرضیه های پژوهش مدل رگرسیون چند متغیره با استفاده از داده های تابلویی بکار گرفته شده است. نتایج حاصل از پژوهش نشان می دهد که حق الزحمه حسابرسی ارتباط مستقیم و معناداری با کیفیت حسابرسی داشته و رقابت در حق الزحمه حسابرسی باعث افزایش کیفیت حسابرسی می شود.

واژه های کلیدی:

حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی، تعدیلات سنواتی.

تقاضا برای حسابرسی مستقل از تئوری های نمایندگی که ناشی از جدایی مالکیت از مدیریت شرکتها است ناشی می شود. مالکیت شرکتها در حال حاضر بسیار ناهمگون می باشد و به همین علت شرکتها توسط مدیران حرفه ای اداره می گردند که ممکن است حتی جز سهامداران عمده نیز نباشند. این بدین مفهوم است که سهامداران دارای حقوق باقیمانده نسبت به منابع شرکت بوده و مدیران موظفند وظیفه مباشرت خود بر منابع شرکت را به سهامداران منتقل نمایند که این امر معمولاً از طریق صورتهای مالی صورت می پذیرد (لویت^۱ ۲۰۰۰). بنابراین به منظور اطمینان از اطلاعات مالی منتشره از طرف شرکت ها، صورتهای مالی باید توسط شخص مستقلی مورد تایید قرار گیرد. اما رویدادهایی همچون بحرانها و ورشکستگی های مالی در مورد صلاحیت و استقلال حسابرسان سوالاتی را ایجاد کرده و اهمیت وجود گزارشات مالی معتبر و با کیفیت را افزایش داده است. این موضوع باعث انجام تحقیقات زیادی در مورد ماهیت حسابرسی مستقل و ارتباط آن با کیفیت گزارشات حسابرسی گردیده است. از نظر ریاتنو^۲ (۲۰۰۷)، کیفیت حسابرسی موضوعی انتزاعی است و بنابراین اندازه گیری آن مشکل می باشد و فقط توسط استفاده کنندگان خدمات حسابرسی قابل مشاهده است و به همین علت تاکنون تعریف یکنواختی در مورد کیفیت حسابرسی بیان نشده است. اما علی رغم این موضوع، پژوهشگران در جستجوی جانشین ها یا شاخصهایی از کیفیت حسابرسی همچون نظر کارشناسان برای تعیین درون داده ها و نتایج کیفیت حسابرسی برآمدند (میکوزرنی، ۱۳۹۱). یکی از عواملی که می تواند بر کیفیت حسابرسی تاثیر داشته باشد حق الزحمه حسابرسی است. میزان حق الزحمه پرداختی به حسابرس از دو طریق بر کیفیت کار حسابرسی اثر می گذارد: اول هرچه حق الزحمه بیشتری برای حسابرس در نظر گرفته شود، تلاش وی نیز بیشتر می گردد و کیفیت کار را بالا می برد. ولی در این صورت، حسابرسان از نظر مالی به مشتریان خود وابسته می شوند و در نتیجه به خاطر نگرانی از دست دادن کار، ممکن است روشهای حسابرسی را به شکل مناسبی انجام ندهند. تا قبل از تشکیل جامعه حسابداران رسمی در سال ۱۳۷۲ اکثر کارهای حسابرسی توسط سازمان حسابرسی صورت می گرفت و هیچ گونه رقابتی در تعیین حق الزحمه حسابرسی وجود نداشت. پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی، انحصار بازار کار حسابرسی شکسته شد و رقابت شدیدی بین حسابرسان شکل گرفت. رقابت در حرفه حسابرسی، یکی از پیچیده ترین اشکال رقابت است. در اقتصاد آزاد از رقابت به عنوان ابزار لازم جهت حصول اطمینان از عرضه کالا و خدمات با بهترین کیفیت و پائین ترین قیمت یاد می شود. اما در حرفه حسابرسی این موضوع با تردیدهایی همراه است. برخی از حسابداران حرفه ای از این نگرانند که رقابت و به خصوص رقابت بر سر قیمت منجر به افت کیفیت شود و این نظریه وجود دارد که فشار بودجه و محدودیت زمانی بطور متناوب به بروز حسابرسی هایی پائینتر از استاندارد منجر شود. در سالهای اخیر که رقابت در تمام زمینه های اقتصادی ایجاد شده است، تنها کسانی در این بازار رقابتی باقی می مانند که توان رقابت با سایر رقبا را داشته باشند. ارائه خدمات حسابرسی نیز از این امر مستثنی نبوده و نیست. در چنین شرایطی، حسابرسی موفق است که بتواند با توجه به ویژگی های واحد مورد رسیدگی، بهترین برآورد را از حق الزحمه خود داشته باشد تا ضمن حفظ کیفیت کار، آن را با حداقل هزینه انجام دهد. اما بعضی از مؤسسات حسابرسی برای دریافت کار از صاحبکار اقدام به پیشنهاد حق الزحمه حسابرسی کمتر نسبت به سایر مؤسسات دیگر می نمایند که گاهی این کاهش حق الزحمه باعث کاهش کیفیت حسابرسی می شود که این امر روز به روز اهمیت بیشتری می یابد.

۱. Levit

۲. Riyatno

۲- پیشینه پژوهش

۲-۱- شاخص های اندازه گیری کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی، در ذات مفهومی پیچیده و چند وجهی است و تحت تاثیر عوامل متعددی قرار می گیرد. به همین علت تعریف های متفاوتی نیز از کیفیت حسابرسی ارائه شده است. دی آنجلو^۱ (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را بصورت احتمال کشف و گزارش اشتباه های با اهمیت در صورتهای مالی تعریف می کند. خیلی از پژوهشگران (نپ^۲، ۱۹۹۱ و مویزر^۳، ۱۹۹۷) رویکرد دوگانه ای را از طریق تمایز صلاحیت فنی حسابرسان (کشف) و استقلال (افشا) جهت تعریف کیفیت حسابرسی مورد استفاده قرار داده اند. پژوهشگران زیادی با استفاده از تعریف فوق از کیفیت، معیارهایی از بازار یا ویژگی های ذاتی این دو مفهوم (صلاحیت فنی و استقلال) را جهت جایگزینی برای کیفیت حسابرسی مورد استفاده قرار دادند. در ادبیات تحقیق چندین شاخص بعنوان معیار کیفیت حسابرسی - همچون مبلغ حق الزحمه، شهرت حسابرسان، ویژگی های صنعت و تجربه دعاوی حقوقی - شناسایی شده است. تیتمن و ترومن^۴ (۱۹۸۶)؛ کیفیت حسابرسی را بعنوان صحت اطلاعاتی که حسابرسان به سرمایه گذاران ارائه می دهند، تعریف نموده اند.

پالمروس^۵ (۱۹۸۸)، ایجاد اطمینان از صورت های مالی و احتمال اینکه صورت های مالی فاقد هر گونه تحریف با اهمیتی باشند را بعنوان کیفیت حسابرسی تعریف می کنند. به عبارتی این تعریف بر نتایج حسابرسی تاکید می کند و قابلیت اطمینان به صورت های مالی را بعنوان کیفیت حسابرسی در نظر می گیرد (حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۹). دیویدسان و نتو^۶ (۱۹۹۳)، کیفیت حسابرسی را بعنوان توانایی حسابرسان در کشف و رفع تحریف های با اهمیت و دستکاری در سود خالص، تعریف می کنند.

یعقوب نژاد وامیری (۱۳۸۸) کیفیت حسابرسی را مترادف با عدم قصور و در رابطه با اندازه گیری آن، از تعدیلات سنواتی استفاده کرده اند. از نظر احمدپور و همکاران (۱۳۹۱) اصلاحات و تعدیلات سنواتی در صورتی های مالی سال بعد معیار تعیین کننده کیفیت حسابرسی سال جاری است.

رفیعی (۱۳۹۱) اعتقاد دارد که تعدیلات سنواتی و تجدید ارائه صورتهای مالی دوره های قبل تبعات منفی متعددی را به همراه دارد. محتوای اطلاعاتی تعدیلات سنواتی، اصلاح یا تعدیل سودی است که در دوره های قبل مبنای تصمیم گیری های اقتصادی قرار گرفته بود، اما این رقم، با تاخیر و پس از اتخاذ تصمیمات مرتبط ارائه می شود؛ از این رو، در بسیاری موارد امکان بازاندیشی در تصمیمات گذشته یا اصلاح جریان های نقدی مبتنی بر این اطلاعات وجود ندارد. بنابراین، ارائه تعدیلات سنواتی در دوره های متوالی، به اعتبار صورت های مالی صدمه می زند و موجب تخصیص و توزیع ناکارآمد ثروت در جامعه، و کاهش اعتماد مردم به بازارهای سرمایه می گردد. از دیگر پیامدهای منفی تعدیلات سنواتی، اثر آن بر اعتبار حسابرسان است. هدف حسابرسان اعتبار بخشی به صورت های مالی است و زمانی که صورتهای مالی حسابرسی شده دوره های گذشته به دلیل اشتباهات حسابداری

۱. DeAnglo

۲. Knapp

۳. Moizer

۴. Titman and trueman

۵. Palmrose

۶. Davidson and Neu

تجدید ارائه می شود، اعتماد جامعه نسبت به اظهار نظر حسابرسان کمرنگ می شود. از آنجا که رقم تعدیلات سنواتی می تواند پیامی منفی را به بازار سرمایه مخابره نماید، می تواند به عنوان معیاری جهت سنجش کیفیت حسابرسی استفاده شود.

۲-۲- پژوهش های خارجی

ویلنبرگ^۱(۱۹۹۹)، در پژوهشی تحت عنوان تحلیل اقتصادی تقاضا برای حسابرسی در بازار؛ به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و پیشنهادهای اولیه حسابرسی در مورد حق الزحمه پرداختی پرداخت. یافته های پژوهش بیانگر این است که کیفیت خدمات حسابرسی تحت تاثیر پذیرش حق الزحمه پیشنهادی حسابرسی است.

جنسون و همکارانش^۲(۲۰۰۳)، در مطالعه ای که با عنوان قیمت گذاری حسابرسی و کیفیت حسابرسی و تاثیر رقابت حق الزحمه حسابرسی انجام شده است، به بررسی اثرات رقابت قیمت خدمات حسابرسی در بازار پرداختند. نتایج پژوهش نشان می دهد که برداشتن محدودیت پیشنهاد قیمت منجر به حق الزحمه حسابرسی پائین تر می شود و مؤسسات حسابرسی تکنیکهای پیشنهاد قیمت پائین تر را برای ایجاد اطمینان در مشتریان جدید بکار می برند.

در پژوهشی که توسط هویتش^۳ و همکارانش (۲۰۰۷)، در مورد ارتباط بین حق الزحمه پرداختی به حسابرس و کیفیت حسابرسی در دوره ۲۰۰۳-۲۰۰۰ صورت گرفت نتایج بیانگر ارتباط منفی بین حق الزحمه و کیفیت حسابرسی بود.

کالاپور^۴ و همکارانش (۲۰۰۸)، در پژوهش با عنوان بازار رقابتی حسابرسی و کیفیت حسابرسی برای سنجش کیفیت حسابرسی از اقلام تعهدی اختیاری استفاده کردند و تمرکز بازار حسابرسی در شهرهای خاصی از آمریکا را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که تمرکز بیشتر یک موسسه حسابرسی در یک شهر باعث می شود که کیفیت سود صاحبکاران آن شهر افزایش یابد، و نتیجه گیری نمودند که رقابت(تمرکز کمتر) بر کیفیت حسابرسی تاثیر منفی می گذارد.

پژوهشی توسط هوآی نام^۵(۲۰۱۱) با عنوان حق الزحمه حسابرسی، استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی انجام گرفته است. هدف این پژوهش آزمون وابستگی بین حق الزحمه حسابرسی، استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی می باشد. نتیجه پژوهش به وجود ارتباط مثبت بین حق الزحمه حسابرسی، استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی دلالت دارد.

نتایج پژوهش یونیارتی^۶(۲۰۱۱)، در کشور اندونزی بیانگر این موضوع است که میزان حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیر ندارد.

۱. Willenborg

۲. Jensen

۳. Hoitash

۴. Kallapur

۵. Hoai Nam

۶. Yuniarti

نتایج پژوهشی که توسط پرونوبیس^۱ (۲۰۱۱)، در آلمان و بر روی ۶۶ نمونه انجام گردید حاکی از تاثیر با اهمیت حق الزحمه غیر عادی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی داشت.

۳-۲- پژوهش های داخلی

علی رغم اینکه تاکنون پژوهش های متعددی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار داده اند. اما پژوهش های زیادی در مورد رابطه بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی صورت نگرفته است.

مجتهدزاده و آقای (۱۳۸۳)، در تحقیقی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی را با استفاده از پرسشنامه مورد بررسی قرار دادند که نتایج تحقیق حاکی از تاکید پرسش شوندگان بر وجود بیست و چهار عامل بود که یکی از آنها مبلغ حق الزحمه حسابرسی بود که تفاوت معنی داری نیز در ارتباط با تفاوت دیدگاههای استفاده کنندگان و حسابرسان مستقل مشاهده نگردید.

نتایج پژوهش اسماعیل زاده مقری و ترامشلو (۱۳۹۰)، تحت عنوان بررسی تاثیر رقابت بر سر حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی که از دیدگاه حسابرسان رسمی فعال در موسسات حسابرسی انجام شده و با استفاده از پرسشنامه، داده های لازم گردآوری گردیده، بیانگر این مطلب است که از منظر مدیران موسسات (حسابداران رسمی فعال در موسسات حسابرسی) رقابت حق الزحمه حسابرسی تاثیر کاهنده ای بر کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی دارد.

۳-۳- فرضیه پژوهش

در این تحقیق اعتقاد بر آن است که اثر رقابت حق الزحمه حسابرسی بر روی کیفیت حسابرسی زیاد است. بنابراین فرضیه تحقیق را به صورت زیر بیان می کنیم .

رقابت حق الزحمه حسابرسی توسط موسسات حسابرسی باعث کاهش کیفیت حسابرسی می شود.

۴- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری شامل کلیه شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تا پایان سال ۱۳۹۲ (در بازه زمانی ۱۳۹۲-۱۳۸۸) می باشد. جهت انتخاب نمونه از جامعه آماری فوق، شرکتهایی که پایان سال مالی آنها پایان اسفندماه بوده و در بازه زمانی فوق تغییر سال مالی نداشته و مبلغ حق الزحمه حسابرسی خود را به تفکیک در هزینه های اداری منظور کرده اند، انتخاب

گردیده که شامل ۸۸ شرکت می باشد. در فرایند تخمین، آمار سری زمانی سال های ۱۳۸۸-۱۳۹۲ برای هر شرکت استفاده شده و با توجه به این که تعداد ۸۸ شرکت برای مدت ۵ سال مورد بررسی قرار گرفته ، مجموعاً ۴۴۰ مشاهده گردآوری شده است.

۵- روش جمع آوری و پردازش داده ها

جهت گردآوری داده ها از صورتهای مالی شرکت ها برای پنج سال متوالی (۹۲-۸۸)، که از سایت های بورس و پایگاه اطلاع رسانی ناشران جمع آوری شده؛ استفاده شده است. برای تجزیه و تحلیل نهائی داده ها نیز از نرم افزار Eviews نسخه ۶ و نرم افزار Excel استفاده شده است.

۶- مدل رگرسیونی پژوهش و تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

جهت بررسی ارتباط متغیر وابسته با متغیرهای مستقل، و برای فرضیه پژوهش برای هر یک از سالهای ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۲ و طبق الگوی سایمونیک^۱ (۱۹۸۰)، کیم^۲ (۲۰۱۰)، فرانسیس و سیمون^۳ (۱۹۸۷) و ویلیامز^۴ (۲۰۰۱) از مدل رگرسیونی زیر استفاده می نماییم با این تفاوت که به جای متغیر وابسته حق الزحمه حسابرسی از متغیر کیفیت حسابرسی استفاده کرده ایم.

$$\text{Audit Quality}_{it} = Y_0 + Y_1 \text{ NAF}_{it} + Y_2 \text{ BIG}_{it} + Y_3 \text{ CHGSale}_{it} + Y_4 \text{ Employ}_{it} + Y_5 \text{ Issue}_{it} + Y_6 \text{ LEVE}_{it} + Y_7 \text{ Quality}_{it} + Y_8 \text{ REC}_{it} + Y_9 \text{ ROA}_{it} + Y_{10} \text{ SHORT-ten}_{it} + Y_{11} \text{ TU}_{it} + Y_{12} \text{ INV}_{it} + Y_{13} \text{ LIQUID}_{it} + Y_{14} \text{ LN size}_{it} + Y_{15} \text{ LN sale}_{it} + \epsilon_{it}$$

۷- متغیرهای مستقل

NAF: از محاسبه نسبت حق الزحمه حسابرسی به فروش بدست می آید.

Big: یکی از متغیرهایی که رابطه آن در بسیاری از پژوهش ها با کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته، اندازه موسسه حسابرسی است. دی آنجلو (۱۹۸۱)، در بررسی های خود به این نتیجه رسید بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد. او معتقد است موسسات حسابرسی بزرگ تر، خدمات حسابرسی را با کیفیت بالاتری ارائه می کنند، زیرا علاقه به کسب شهرت بیشتری در بازار کار بوده و از آنجا که تعداد صاحبکارانشان زیاد است، نگران از دست دادن آنها نیستند. لام و چانگ^۵ (۱۹۹۴) و هنوک^۶ (۲۰۰۵) به این نتیجه دست یافتند که موسسات حسابرسی بزرگ لزوماً کیفیت حسابرسی بهتری از موسسات حسابرسی کوچک ارائه نمی دهند. پژوهش های حساس یگانه و آذین فر (۱۳۸۹) مبین رابطه معنادار و

۱. Simunic

۲. Kim

۳. Francis and Simon

۴. Williams

۵. Lam and Chang

۶. Henock

معکوس کیفیت حسابرسی (تحریفات کشف شده و گزارش شده در گزارش های حسابرسی) و اندازه موسسه حسابرسی است. نمازی و همکاران (۱۳۹۰) از حسن شهرت حسابرس (نام تجاری) برای بیان اندازه موسسه حسابرسی استفاده کردند. به اعتقاد آنها حسن شهرت حسابرس، اعتبار اطلاعات صورتهای مالی را افزایش داده و لذا کیفیت حسابرسی بالاتر خواهد بود. نتایج تحقیق احمد پور و همکاران (۱۳۹۱) نشان داد که تفاوت معنی داری بین کیفیت حسابرسی در سازمان حسابرسی و موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی وجود ندارد. در این پژوهش از اندازه موسسه حسابرسی به عنوان مهمترین معیار کمی کیفیت حسابرسی استفاده می شود. سازمان حسابرسی به دلیل کارکنان زیاد و قدمت بیشتر به عنوان موسسه حسابرسی بزرگ و عدد یک برای آن در نظر گرفته شده و دیگر موسسات نیز به عنوان موسسات حسابرسی کوچک و عدد صفر برای آنها در نظر گرفته شده است.

SHORT-ten: این متغیر از بررسی تغییر در موسسه حسابرسی نسبت به سال قبل به دست می آید. اگر موسسه حسابرسی نسبت به سال قبل تغییر کرده بود عدد یک در غیر این صورت عدد صفر را منظور می کنیم. زیرا اعتقاد بر آن است که هرچه دوره تصدی حسابرس بیش تر باشد، شناخت او از صاحبکار و تخصص او در آن صنعت خاص بالاتر رفته و موجب افزایش کیفیت حسابرسی خواهد شد. کری و سیمنت^۱ (۲۰۰۶) به این نتیجه رسیدند که کیفیت حسابرسی با افزایش دوره تصدی حسابرس در شرکت صاحبکار کاهش می یابد. چی و هوانگ^۲ (۲۰۰۵) به این نتیجه دست یافتند که تداوم انتخاب حسابرس در پنج سال اول موجب افزایش کیفیت حسابرسی شده ولی بعد از آن موجب کاهش کیفیت حسابرسی می شود.

CHGSale: متغیر رشد فروش که از تقسیم فروش سال جاری بر فروش سال قبل منهای عدد یک به دست می آید. انتظار می رود شرکتهایی که رشد فروش بالاتری دارند کیفیت حسابرسی بالاتری داشته باشند.

Issue: رشد دارایی های شرکت، اگر ظرف ۴ سال گذشته دارایی ها بیشتر از ۳۰ درصد افزایش داشت عدد یک در غیر این صورت صفر را منظور می کنیم.

LEVE: از محاسبه نسبت مجموع کل بدهی بر کل دارایی های شرکت به دست می آید. طبق نظر مونرو و ته^۳ (۱۹۹۳) این نسبت منعکس کننده اهرم شرکت و نشان دهنده توانایی آن در باز پرداخت بدهی های بلند مدت است. با افزایش بدهی های شرکتهای، احتمال ورشکستگی آنها بالا رفته و نامناسب بودن معیارهای اهرمی شرکت ها می تواند بحران نقدینگی (مضیقه مالی) را افزایش دهد. باقرپور و لاشانی و همکاران (۱۳۹۱) نشان می دهند که میزان بدهی های شرکت های متقلب (دارای تقلب صورتهای مالی) بیشتر از بدهی های شرکت هائی است که در آن ها تقلب در صورتهای مالی رخ نداده است. در این حالت مدیریت برای رسیدن به سطح معینی از بدهی، صورتهای مالی را دستکاری می کند.

Employ: از محاسبه تعداد کارکنان شرکت به دست می آید. زیرا تعداد کارکنان معیاری برای تعیین اندازه شرکت می باشد. و انتظار می رود شرکتهای بزرگتر کیفیت حسابرسی بالاتری در اختیار داشته باشند.

۱. Carey and Simnett

۲. Chi and Huang

۳. Monroe and Teh

Quality: از محاسبه نسبت جریان نقد حاصل از عملیات به سود عملیاتی به دست می آید. جریان نقدی حاصل از درآمدهای مستمر و مولد عملیات شرکت می باشد و سود عملیاتی حاصل از فعالیت هایی است که محور اصلی فعالیت های مولد شرکت می باشد.

REC: از محاسبه نسبت حساب های دریافتنی به جمع دارائیهها به دست می آید. طبق نظر گال^۱ و همکارانش (۱۹۹۱) نیز ضمن ارائه شواهدی مبنی بر ریسک پذیر بودن حساب مزبور، بیان کرد که احتمال خطا در صورتهای مالی به میزان این حساب از مجموع دارائی های شرکت مرتبط است.

ROA: از محاسبه نسبت سود قبل از اقلام غیر مترقبه به جمع دارائی ها به دست می آید.

TU: از محاسبه نسبت فروش به کل دارائی ها به دست می آید. و انتظار داریم شرکتهایی که فروش بالاتری دارند، کیفیت حسابرسی بالاتری نیز، داشته باشند.

INV: از محاسبه نسبت موجودی ها به جمع دارائیهها به دست می آید و همانند حسابهای دریافتنی، احتمال خطا در صورتهای مالی به میزان این حساب از مجموع دارائی های شرکت مرتبط است.

LIQUID: نسبت جاری که از محاسبه نسبت دارائی های جاری به بدهیهای جاری به دست می آید. به اعتقاد بل و تبور^۲ (۱۹۹۱) نسبت جاری می تواند به عنوان شاخصی برای نشان دادن کمبود سرمایه در گردش در نظر گرفته شود و فرض بر این است که هر چه نسبت جاری بزرگتر شود، شرکت برای پرداخت بدهی های کوتاه مدت خود، دارائی کافی در اختیار دارد.

LN size: انتظار می رود هرچه اندازه شرکت بزرگتر می شود، تعداد قراردادهای نظارتی و حاکمیت شرکتی نیز افزایش پیدا می کند؛ بنابراین، حسابرس در ارائه گزارش حسابرسی دقت بیشتری را اعمال می کند و کیفیت حسابرسی افزایش می یابد. از طرف دیگر شرکتهای بزرگ به دلیل توانائی مالی بالاتر در پرداخت حق الزحمه حسابرسی بیشتر، از قدرت بالائی در مقابل حسابرس برخوردار می باشند، که این موضوع احتمال دریافت گزارش حسابرسی غیر مقبول را کاهش می دهد(باقرپور و لاشانی، ۱۳۹۱). و حسابرسان را به صاحبکاران خود وابسته می کند و ممکن است سبب کاهش کیفیت حسابرسی شود. برای اندازه گیری این متغیر از محاسبه لگاریتم نپین جمع دارائیهها استفاده می کنیم.

LN sale: متغیر اندازه فروش از محاسبه لگاریتم نپین فروش به دست می آید.

۸-متغیر وابسته

در این تحقیق کیفیت حسابرسی از طریق اندازه گیری قدر مطلق اصلاحات و تعدیلات سنواتی در صورتی های مالی سال بعد به سود عملیاتی سال جاری، محاسبه می شود.

۱. Gul

۲. Bell and Tabor

۹-آزمون فرضیه پژوهش

آزمون لیمر

برای بررسی اطلاعات به روش داده‌های تابلویی، از آزمون F یا لیمر استفاده شده که در آن فرضیه H_0 یکسان بودن عرض از مبداها(روش ترکیبی) در مقابل فرضیه مخالف H_1 ، ناهمسانی عرض از مبداها(روش داده های تابلویی) می باشد. فرضیه صفر آزمون بیان می کند که تفاوتی میان ضرایب برآورد شده برای تک تک مقاطع و ضریب برآورده شده جمعی وجود ندارد. برای انجام این آزمون در Eviews ابتدا باید مدل را بصورت اثرات ثابت تخمین بزنیم. در این حالت خروجی بدست می آوریم که در سطر اول آماره F ظاهر می شود. که اگر Prob کوچکتر از ۰,۰۵ باشد در سطح ۹۵ درصد به بالا عرض از مبدا شرکت ها را متفاوت در نظر می گیریم.

سطح معنی داری	درجه آزادی	آماره F
۰,۹۸۱۱	(۴۹,۵۵)	۰,۵۵۱۴۰۶

بنابراین در مدل برآوردی عرض از مبدا را برای شرکتهای مختلف یکسان در نظر می گیریم.

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری
حق الزحمه حسابرسی	76.311	۳,۰۳۸	۰,۰۰۳۰
اندازه موسسه حسابرسی	۱,۱۹۴	۵,۰۱۶	۰,۰۰۰
رشد فروش	۱,۱۸۷	۱۴,۹۸۱	۰,۰۰۰۰
تعدادکارکنان	-۰,۱۵۱	-۱,۳۸۳	۰,۰۱۹۰
رشد دارائنها	۰,۹۰۱	۳,۶۰۹	۰,۰۰۰۵
بدهی به دارائی	۱,۷۴۴	۴,۳۵۶	۰,۰۰۰۰
حسابهای دریافتی به دارائی	۰,۴۱۵	۳,۴۳۷	۰,۰۰۰۸
نسبت فروش به کل دارائنها	-۱,۷۰۳	-۵,۰۱۱	۰,۰۰۰۰

نتایج حاصل از تخمین نشان می دهد حق الزحمه حسابرسی ارتباط مستقیم و معناداری با کیفیت حسابرسی دارد. پس فرضیه پژوهش رد می شود و رقابت در حق الزحمه حسابرسی باعث افزایش کیفیت حسابرسی می شود. اندازه موسسه حسابرسی (Big)، رشد فروش (CHGsale)، رشد دارائیهها (Issue)، نسبت بدهی به دارائی (Leve)، نسبت حسابهای دریافتنی به جمع دارائیهها (REC)، دارای ارتباط مثبت و معنادار با کیفیت حسابرسی می باشند. نسبت فروش به دارائیهها (TU)، تعداد کارکنان (Employ)، ارتباطی معکوس و معنادار با کیفیت حسابرسی دارند. نسبت درآمد قبل از اقلام غیر مترقبه به جمع دارائیهها (ROA)، تغییر در موسسه حسابرسی نسبت به سال قبل (SHORT -ten)، نسبت موجودی ها به جمع دارائیهها (INV)، نسبت جاری (LIQUID)، اندازه دارائیهها (LN size) و اندازه فروش فاقد ارتباط معنا دار با کیفیت حسابرسی می باشند.

۱۰- محدودیت های پژوهش

- به منظور انتخاب شرکتها، اقدام به گزینش بر اساس شرایط ویژه ای شده است که در آن شرکت های انتخاب شده، تاریخ مالی آنها پایان اسفند ماه است. علت انتخاب شرکتها با این شرط ، محدودیت زمان و نیز زمان انجام پژوهش بوده است، زیرا در زمان انجام پژوهش صورتهای مالی شرکت هائی که دوره مالی آنها منتهی به پایان اسفند بوده، به تصویب رسیده است.
- در این پژوهش با برخی محدودیتها در زمینه انتخاب نمونه مواجه بودیم که از آن جمله در دسترس نبودن اطلاعات مورد نیاز متغیرها بود. قطعاً استفاده از دوره ها و تعداد شرکتهای بیشتر بر اعتبار و روائی پژوهش حاضر خواهد افزود.

۱۱- پیشنهادهایی برای پژوهش های آتی

- برخی از متغیرهای پژوهش حاضر بیش از یک تعریف عملیاتی دارند. به عنوان مثال برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی عوامل کیفی مهم دیگری نیز دخیل هستند، که می تواند نتایج حاصل از تحقیق را تحت شعاع قرار دهد.
- می توان موضوع پژوهش حاضر را در صنایع مختلف مورد بررسی قرار داد و انتظار می رود با توجه به ماهیت فعالیت شرکت ها در صنایع مختلف نتایج متفاوتی حاصل شود.
- پیشنهاد می شود موضوع پژوهش حاضر برای دوره های زمانی متفاوت دیگر و یا طولانی تر با نمونه های بیشتر انجام شود و نتایج آن برای افزایش روائی مشاهدات پژوهش حاضر با نتایج این پژوهش مقایسه شود.

منابع

۱. احمد پور، احمد و همکاران (۱۳۹۱)، بررسی و تبیین تاثیر اندازه دستگاه حسابرسي بر کيفيت حسابرسي، مجموعه مقالات دهمين همایش ملي حسابداری ایران، دانشگاه الزهرا.
۲. اسماعیل زاده مقری، علی و ترامشلو، نصرت اله (۱۳۹۰)، تاثیر رقابت حق الزحمه حسابرسي بر کيفيت حسابرسي و گزارشگری مالي، مجله حسابداری رسمي، ص ۷۹-۷۰.
۳. باقرپور ولاشانی، محمد و همکاران (۱۳۹۱)، پيش بينی گزارش حسابرسي مستقل در ایران: رویکرد داده کاوی، دهمین همایش ملي حسابداری ایران، دانشگاه الزهرا.
۴. حساس یگانه، یحیی و آذین فر، کاوه (۱۳۸۹)، رابطه بين کيفيت حسابرسي و اندازه موسسه حسابرسي، مجله بررسی های حسابداری و حسابرسي، ۶۱: ۹۸-۸۵.
۵. حساس یگانه، یحیی و جعفری، علی (۱۳۸۶)، کيفيت حسابرسي و مروری بر ادبيات و تحقيق، مجله بررسی های حسابداری و حسابرسي، ۶۶: ۴۵-۳۸.
۶. رفیعی، افسانه (۱۳۹۱)، تدوين الگوی عوامل موثر بر تجديد ارائه صورتهای مالي در ایران، پایان نامه دکترای دانشکده مدیریت.
۷. مجتهدزاده، ویدا و آقائي، پروین (۱۳۸۳)، عوامل موثر بر کيفيت حسابرسي مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسي، مجله بررسی های حسابداری و حسابداری، سال یازدهم، شماره ۳۸.
۸. میکوزرنی (۱۳۹۱)، کيفيت حسابرسي، ترجمه: حامد آزاد و بهنوش آقايی دانشور، مجله حسابداری.
۹. نمازی و همکاران (۱۳۹۰)، بررسی رابطه بين کيفيت حسابرسي و مدیریت سود شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه شیراز.

۱۰. یعقوب نژاد، احمد و امیری، محمد (۱۳۸۸)، بررسی عوامل موثر بر کیفیت گزارشهای حسابرسی و تاثیر عوامل مذکور بر ضریب همبستگی تغییرات قیمت و تغییرات سود سهام، فصلنامه پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، شماره اول، دانشکده اقتصاد و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.

۱۱. Bell, T. and R. Tabor, (۱۹۹۱). "Empirical analysis of audit uncertainty qualifications ". *Journal of Accounting Research*, ۲۹, ۳۵۰-۳۷۰.
۱۲. Carey, P.R, Simnett. (۲۰۰۶), " Audit partner tenure and quality ", *The Accounting Review*, ۸۱ (۳).
۱۳. Chi, W. H, Huang. (۲۰۰۵), " Discretionary accruals, audit firm tenure and audit-partner tenure: Empirical evidence from Taiwan ", *Journal of Contemporary Accounting and Economics*.^۱
۱۴. Davidson, R.A. and D. Neu. (۱۹۹۳), "A note on Association between Audit Firm size and Audit Quality ". *Contemporary Accounting Research*. Vol. ۹, pp ۴۷۹-۴۸۸.
۱۵. De Angelo, L.E., (۱۹۸۱), " Auditor Size and Audit Quality ", *Journal of Accounting and Economics*, ۳, ۱۸۳-۱۹۹.
۱۶. Francis, J.R., and D.T, Simon. (۱۹۸۷). " A test of audit pricing in the small-client segment of the U.S. audit market ". *The Accounting Review* ۶۲ (۱): ۱۴۵-۱۵۷.
۱۷. Gul, F.A., D.S, Lee. and M, Lynn. (۱۹۹۲). " A note on audit qualification and switches: some further evidence from a small sample study". *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, ۱(۱): pp. ۱۱۱-۱۲۰.
۱۸. Hoai Nam, L. (۲۰۱۱). "Audit Fees, Auditor Independence and Audit Quality: A New Zealand evidence" <http://paper.ssrn.com/>
۱۹. Henock, L. (۲۰۰۵). "Acquirers Abnormal Returns, Audit Firm Size, and the Small Auditor Clientele Effect", *Journal of Accounting and Economics*, pg: ۳-۴. Decision Making ۱ (۱), pp. ۵۵-۶۹.
۲۰. Hoitash R, A, Markelevich. C, Barragato, (۲۰۰۷). " Audit fees and audit quality ", *Managerial Auditing Journal*, Vol. ۱۱, No. ۸,
۲۱. Jensen, K. L, Payne, L, Jeff. (۲۰۰۳). "Audit pricing and audit quality: the influence of the introduction of price competition". <http://ssrn.com/>
۲۲. Kallapur, S.Y, Zang. (۲۰۰۸). "Audit Market Competition and Audit Quality" Srinivasan Sankaraguruswamy National University of Singapore
۲۳. Knapp, M.C. (۱۹۹۱). " Factors that Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality ", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol ۱۰, ۱, ۶۱۵-۶۳۷.
۲۴. Kim, J.J, Choi. Y. Zang. (۲۰۱۰). " Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality?", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*.
۲۵. Lam, S. and S. Chang. (۱۹۹۴). "Auditor Service Quality and Auditor Size: Evidence from Initial Public Offerings in Singapore" *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. Vol. ۳, No. ۱, P. ۱۰۳.
۲۶. Levit, Securities and Exchange Commission (SEC): ۲۰۰۰, "Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements", (Releases No. ۳۳-۷۹۹۱۹) (SEC, Washington, DC).
۲۷. Moizer, P. (۱۹۹۷). " Auditor Reputation: the International Empirical Evidence ", *International Journal of Auditing*, vol ۱, ۱, ۶۱-۷۴.

28. Monroe, G. and S. The. (1993), " Predicting Uncertainty Audit Qualifications in Atistralia Using Publicly Available Information", *Accounting and Einance*, Vol. 33, No. 2, pp. 19-106
29. Palmrose, Z. (1988)."An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality",*The Accounting Review*, vol 63, 1, 55-73.
30. Pronobis, P. P,Krauß, H,Zülch, (2011)." Abnormal Audit Fees and Audit Quality: Do Audit Fee Premiums trigger Error Announcements and Earnings Management? " *The 7th EARNetSymposiumhostedbyNorwegian SchoolofEconomics(NHH)*,(<http://conference.rente.nhh.no/earnnet/2011>).
31. Riyatno. (2007)."Public Accounting Firm Size Effect on Earnings Response Coefficients ",*Journal of FinancialandBusiness*.Vol. 5.No.2. October.
32. Simunic, D. (1980)."The pricing of audit services: theory and evidence ", *Journal of Accounting Research*, Vol. 18 No.1, pp. 161-190
33. Titman, S. and B.Trueman, (1986)."Information Quality and the Valuation ofNew Issues ",*Journal of Accounting and Economics*.Vol.8, pp109-172.
34. Willenborg, M. (1999)."Empirical Analysis of the Economic Demand for Auditing in the Initial Public Offerings Market ",*Journal of Accounting Research*, Vol 37, No 1.
35. Yuniarti,R.(2011)." AUDIT FIRM SIZE, AUDIT FEE AND AUDIT QUALITY ", *JOURNAL OF GLOBAL MANAGEMENT*,VOLUME 1. No,1.