

آنالیز پارامترهای حسابرسی با رویکرد بهبود خدمات عضو بورس اوراق بهادار تهران و موسسات حسابرسی

حدیثه داودآبادی فراهانی

دانشگاه آزاد اسلامی، واحد الکترونیکی، تهران، ایران

چکیده

یکی از عوامل مهم در زمینه حسابرسی، کیفیت آن می‌باشد که تاثیر بسزایی در خدمات موسسه مورد نظر و رضایت مدیران و کارکنان دارد. در این مقاله حاضر تاثیر کیفیت حسابرسی بر میزان ارائه خدمات غیرحسابرسی مورد مطالعه قرار گرفته است. اندازه مؤسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت و تداوم انتخاب حسابرس معیارهای کیفیت حسابرسی مورد بررسی در تحقیق می‌باشد. بدین منظور سه فرضیه تدوین و داده‌های مربوط به ۵۰ شرکت عضو بورس اوراق بهادار تهران و موسسات حسابرسی پذیرفته شده در جامعه حسابداران رسمی ایران، طی سال‌های ۲۰۱۴ و ۲۰۱۵ مورد بررسی قرار گرفته است. برای آزمون هر یک از فرضیه‌ها از تکنیک رگرسیون چند متغیره به روش داده‌های مقطعی استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که متغیرهای اندازه مؤسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت و تداوم انتخاب حسابرس تاثیر مثبت و معناداری بر میزان تقاضا برای ارائه خدمات غیر حسابرسی دارند. با توجه به نتایج بدست آمده در کل می‌توان بیان کرد که کیفیت حسابرسی عاملی تاثیرگذار در میزان تقاضا برای خدمات غیرحسابرسی محسوب می‌شود و باعث بهبود خدمات عضو بورس اوراق بهادار تهران و موسسات حسابرسی

واژه‌های کلیدی: اندازه مؤسسه حسابرسی، خدمات عضو بورس اوراق بهادار تهران و موسسات حسابرسی.

(۱) مقدمه

گسترش روز افزون بنگاه‌های اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات و وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی را به وجود می‌آورد. مساله جهانی شدن اقتصاد کنترل اقتصاد را حتی از دست دولت‌ها خارج کرده است. این شرایط موجب شده است حرفه حسابرسی به تدریج تلاش کند تا از قافله عقب نماند و همگام با تغییرات فناوری در راستای نیازهای جامعه حرکت کند. در این راستا، کاربران برای تصمیم‌گیری به اطلاعات مختلفی از جمله اطلاعات مالی در باره بنگاه‌های اقتصادی نیاز دارند. صورت‌های مالی به عنوان مهم‌ترین مجموعه اطلاعات مالی محسوب می‌شود؛ اما مساله اصلی، تردید در مورد قابلیت اتکای اطلاعات مزبور است که از تضاد منافع سرچشمه می‌گیرد. افزون بر تضاد منافع، مسائل دیگری از قبیل عدم دسترسی مستقیم کاربران به اطلاعات موجب تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است.

بنابراین، حرفه حسابرسی به منظور کاهش عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و سهامداران از طریق ایجاد قابلیت اطمینان بر صورت‌های مالی شرکتها به وجود آمده است. به گونه‌ای که وظیفه حسابرس حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران از طریق ایفای نقش اعتباردهی به صورت‌های مالی و اظهار نظر در مورد کلیت آنها است. برای انجام این وظایف حسابرس باید مستقل و بی‌طرف باشد؛ اما حرفه حسابرسی، در سال‌های اخیر تحت فشار اقتصادی قابل ملاحظه‌ای قرار گرفته است. همانگونه که الیوت^۱ (۱۹۹۸) می‌گوید: «حسابرسی سنتی یک صنعت در حال رشد در عصر حاضر نیست». همچنین ریتر^۲ (۱۹۹۷) معتقد است سودآوری پایین خدمات حسابرسی سنتی فشار پیوسته و مداومی را برای انجام فعالیت‌های غیرحسابرسی نظیر خدمات مشاوره‌ای، طراحی سیستم‌های حسابداری، طراحی یا اصلاح کنترل‌های داخلی برای حفظ سودآوری موسسات حسابرسی به وجود آورده است؛ بنابراین، فشارهای تجاری این حرفه را به گسترده کردن زمینه‌های کاری خود واداشته است. به همین دلیل، حسابرسان در حال حاضر خدمات متنوع و وسیعی از جمله؛ انجام امور مالی شرکتها، خدمات مالیاتی، فناوری اطلاعات، خدمات قانونی و خدمات مشاوره مدیریت را برای جلوگیری از متضرر شدن موسسات، به دیگر صاحبکاران خود ارائه می‌دهند (ریتر، ۲۰۱۲). میزان تقاضا برای ارائه خدمات غیرحسابرسی توسط شرکت‌های مختلف به عوامل متعددی از جمله شناخت از موسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی، حق الزحمه موسسه حسابرسی و ... بستگی دارد که از میان آنها می‌توان کیفیت حسابرسی را به عنوان یکی از عوامل مهم و تاثیرگذار در میزان تقاضا برای خدمات غیرحسابرسی دانست. به گونه‌ای که هر چه کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی بیشتر باشد، میزان تقاضا برای ارائه خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی برای این موسسات بیشتر می‌شود.

حال که ضرورت انجام خدمات غیرحسابرسی توسط موسسات حسابرسی آشکار شد، لازم است تاثیر کیفیت حسابرسی به عنوان یکی از عوامل اثرگذار بر میزان تقاضا برای ارائه خدمات غیرحسابرسی، به دقت بررسی شود، تا بتوان به کمک نتایج آن، مدیران و سرمایه‌گذاران را در تقاضا برای خدمات غیرحسابرسی و حسابرسان را در ارائه خدمات غیرحسابرسی یاری کرد.

(۲) ادبیات و مبانی نظری تحقیق

واژه «کیفیت حسابرسی» برای حسابرسان و کاربران صورت‌های مالی معانی متفاوتی دارد. کاربران زمانی حسابرسی را با کیفیت تلقی می‌کنند که حسابرس اطمینان دهد صورت‌های مالی فاقد هر گونه اشتباه و تقلب با اهمیت است. استینلی^۳ و دی‌زورت^۴ (۲۰۰۷) کیفیت حسابرسی را کاهش ناخالصی‌ها و بهبود درجه خلوص داده‌های حسابداری می‌دانند. لی^۵ و همکاران (۲۰۰۴) کیفیت حسابرسی را احتمال عدم انتشار گزارش مقبول برای صورت‌های مالی حاوی اشتباهات اساسی تعریف می‌کند. یک تعریف متداول از کیفیت حسابرسی به حبیب، ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را ارزیابی و استنباط بازار از احتمال

^۱ Elliott^۲ Reiter^۳ Stanley^۴ DeZoort^۵ Lee

توانایی حسابرس در کشف تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحبکار و گزارش تحریف‌های با اهمیت کشف شده، تعریف کرده است.

۲-۱ شاخص‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی

برخی از پژوهش‌ها رابطه مثبتی بین اندازه موسسه حسابرسی و دقت حسابرس یافتند. لنوکس^۱ بیان می‌کند موسسه‌های حسابرسی بزرگ، گزارش‌هایی را ارائه می‌کنند که دقیق‌تر و دارای بار اطلاعاتی بیشتری هستند. از نظر لینوکس، دو توضیح برای همبستگی مثبت بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی بر اساس تحقیقات تئوریک فراهم شده است که یکی مرتبط با شهرت حسابرسان و دیگری مرتبط با میزان ثروت و منابع مالی حسابرسان است. کاتلر^۲ و همکاران معتقدند که شهرت موسسه‌های حسابرسی و پوشش حسابرسی کشورهای مختلف دنیا، از جمله عواملی هستند که شرکت‌ها در انتخاب حسابرس در نظر می‌گیرند. ادغام موسسه‌های حسابرسی در موسسه‌های بزرگ می‌تواند اعتبار موسسه و کیفیت حسابرسی آن را افزایش دهد. کمران^۳ اثر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی را از دو منظر قابل بررسی می‌داند. تداوم انتخاب حسابرس موجب شده است تا حسابرس به مرور دانش خاص بیشتری را کسب کند که این موضوع باعث افزایش صلاحیت حرفه‌ای حسابرس و افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود؛ اما از سوی دیگر، تداوم انتخاب حسابرس موجب نزدیکی بیش از حد حسابرس به مدیریت صاحبکار می‌شود که این موضوع ممکن است اثر منفی بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی داشته باشد.

۲-۲ خدمات غیرحسابرسی

حسابرسان افزون بر خدمات اعتباردهی (حسابرسی)، خدمات دیگری نیز ارائه می‌دهند که این خدمات به دو گروه کلی زیر تقسیم می‌شوند:

الف) خدمات تنظیم اطلاعات مالی

ب) سایر انواع خدمات اعتباردهی شامل:

۱- گزارش حسابرس در حسابرسی موارد خاص

۲- بررسی اجمالی صورت‌های مالی

۳- اجرای روش‌های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی

۴- رسیدگی به اطلاعات مالی آتی

تفاوت خدمات حسابرسی و خدمات تنظیم اطلاعات مالی در این است که حسابرسان در خدمات اعتباردهی در نقش فردی ظاهر می‌شوند که نسبت به انطباق اطلاعات مالی مورد رسیدگی با معیارهای مشخص، «اطمینان» می‌دهند؛ اما، در اجرای خدمات تنظیم اطلاعات مالی، حسابرسان اطمینانی درباره انطباق اطلاعات مورد گزارش با معیار خاصی نمی‌دهند. نقش حسابرسان در این گونه موارد کمک به صاحبکار است نه تامین اطمینان درباره اطلاعات برای اشخاص ثالث. در واقع حسابرسان در اجرای این گونه خدمات در نقش حسابدار ظاهر می‌شوند. کمک به تهیه و تنظیم صورت‌های مالی، نمونه‌ای از این خدمات است. موسسات حسابرسی، در حال توسعه دامنه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکاران خود هستند. عده‌ای معتقدند که بسیاری از موسسات حسابرسی، در اجرای حسابرسی متقبل زیان می‌شوند به این امید که بتوانند در آینده قراردادهای مشاوره‌ای پر سود با صاحبکاران خود منعقد کنند. این شرایط، فشار قابل توجه‌ای بر حسابرسان به خصوص در رده مدیر و شریک مؤسسه برای حفظ و گردش کسب و کار وارد می‌آورد (کاتو^۴، ۲۰۱۶). عده‌ای بر این باور هستند که حسابرس با

¹ Lennox

² Kotler

³ Cameran

⁴ Kato

انجام خدمات غیرحسابرسی ممکن است استقلال خود را از دست بدهد و عده‌ای دیگر هم معتقدند که حسابرس با انجام خدمات غیرحسابرسی به دلیل آشنایی بیشتر با سیستم حسابداری صاحبکار می‌تواند حسابرسی را با کیفیت بیشتری انجام دهد. به دلیل وجود دیدگاه‌های متفاوت، ارائه خدمات غیرحسابرسی توسط موسسات در دو حالت زیر مورد بررسی قرار می‌گیرند:

۱-۲-۲ ارائه همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی

برخی از شرکت‌های حسابداری و دیگر طرفداران ارائه خدمات غیرحسابرسی، استدلال می‌کنند که ارائه همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی موجب می‌شود که حسابرس با سیستم کار صاحبکار آشنایی بیشتری پیدا کند که منجر به افزایش کارایی حسابرسی می‌شود (بهور^۱ و همکاران، ۲۰۱۶). واندرولد^۲ در تحقیق خود نشان می‌دهد که انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی برای صاحبکاران، موجب افزایش دانش حسابرس از عملیات واحد مورد رسیدگی می‌گردد. کمیته استقلال جامعه حسابداران رسمی آمریکا، مطالعه‌ای محدود در مورد خدمات حسابرسان انجام داد اما، به مدارکی دست نیافت که انجام خدمات غیرحسابرسی استقلال باطنی یا معنوی حسابرس را تحت تاثیر قرار دهد، در حالی که بعضی از کاربران گزارش‌های حسابرسی اعلام کردند انجام خدمات غیرحسابرسی استقلال ظاهری حسابرس را از بین می‌برد. گدارد^۳ و همکاران، در تحقیق خود نشان دادند که موسسات حسابرسی با ارائه خدمات غیرحسابرسی به مشتریان حسابرسی خود، نه تنها استقلال حسابرس را مورد تهدید قرار نمی‌دهند، بلکه به دلیل افزایش شناخت از فعالیت‌های واحد مورد رسیدگی، کارایی حسابرسی خود را افزایش می‌دهند. طبق همین استدلال وو^۴ معتقد است که اگر خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی توسط دو تیم مستقل موسسه حسابرسی انجام شود، استقلال حسابرس حفظ می‌شود.

۲-۲-۲ عدم ارائه همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی به مشتریان

در اینجا خدمات غیرحسابرسی، خدماتی است که حسابرس، غیر از حسابرسی صورت‌های مالی، به دیگر صاحبکاران ارائه می‌کند تا از طریق حفظ استقلال و انتقال دانش و اطلاعات منجر به بهبود اثربخشی حسابرسی خود در دیگر شرکت‌ها شود اما، زمانی این انتقال دانش به صورت موثری انجام می‌شود که موسسه حسابرسی، همان پرسنلی را که درگیر ارائه خدمات غیرحسابرسی به دیگر مشتریان هستند، مسئول ارائه خدمات حسابرسی به صاحبکاران کند. عده‌ای بر این باورند که حسابرس با انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی ممکن است استقلال خود را از دست بدهد. طرفداران این دیدگاه استدلال می‌کنند، ارائه همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی موجب به وجود آمدن پیوند اقتصادی میان حسابرس و صاحبکار می‌گردد که در نتیجه آن استقلال و کیفیت حسابرسی مخدوش می‌شود. ویلیام^۵ و واتکینز^۶، سه راهکار برای ممنوعیت انعقاد قرارداد خدمات غیرحسابرسی به صاحبکاران حسابرسی پیشنهاد کردند:

(۱) پیشنهاد خدمات غیرحسابرسی تنها به صاحبکاران غیرحسابرسی

(۲) ممنوعیت انواع خاصی از خدمات غیرحسابرسی یا

(۳) اجازه همه انواع خدمات غیرحسابرسی با الزام به افشای کامل در صورت‌های مالی.

مینی^۷ و ماتز^۸ در ارتباط با موسسات حسابرسی کوچک سه گزینه زیر را پیشنهاد کردند: (۱) منع موسسات حسابرسی کوچک از انجام خدمات غیرحسابرسی؛ زیرا، آنها نمی‌توانند هر دو را به طور مناسب انجام دهند. (۲) الزام هر موسسه حسابرسی کوچک

¹ Bhoor

² Vandervelde

³ Goddard

⁴ Wu

⁵ William

⁶ Watkins

⁷ Mini

⁸ Mautz

به اینکه از دو زمینه مشخص شده یکی را انتخاب و انجام دهند. (۳) موسسات کوچک مجاز به انجام کارهایی مانند ارائه و اجرای انواع خدمات به صاحبکاران باشند. ماتز و شرف گزینه سوم را مورد توجه قرار دادند زیرا معتقدند که موسسات کوچک به ندرت وظایف حسابرسی را که به منافع عموم ارتباط دارد انجام می‌دهند و معمولاً حسابرسی‌هایی را برای واحدهای تجاری کوچک انجام می‌دهند و تفکیک وظایف برای موسسات کوچک، خدمت‌دهی را به صاحبکار مشکل‌تر خواهد ساخت.

آیین رفتار حرفه‌ای ایران بیان می‌کند، در شرایطی که حسابدار حرفه‌ای مستقل، عهده‌دار ارائه خدمات حرفه‌ای مربوط به «اصالح حساب» یا «تهیه و نگهداری سوابق حسابداری» صاحبکار است، نباید حسابرسی آن دوره‌های مالی خاص توسط او انجام شود. لازم به ذکر است که در آیین رفتار حرفه‌ای از خدماتی که در روال عادی عملیات حسابرسی توسط حسابدار حرفه‌ای به صاحبکاران خود ارائه می‌شود مانند ارزیابی کنترل‌های داخلی، ارائه نامه مدیریت و پیشنهادهای لازم در مورد رفع آن و ارائه هر گونه پیشنهاد و مشاوره از مصادیق خدمات مزبور تلقی نشده است. همچنین، بر اساس آیین رفتار حرفه‌ای جامعه، حسابداران رسمی شاغل که عهده‌دار ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای مانند؛ اصالح حساب، تهیه و نگهداری سوابق حسابداری، خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های اطلاعاتی، حسابرسی داخلی و تنظیم صورت‌های مالی باشد، نمی‌تواند حسابرسی آن دوره مالی خاص را بر عهده گیرد.

۳-۲ تاثیر کیفیت حسابرسی بر خدمات غیر حسابرسی

کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی، برای ارائه خدمات یک عامل تاثیرگذار است و به عواملی مانند تخصص حسابرسان در صنعت، اندازه موسسه حسابرسی و تداوم انتخاب حسابرسان که برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی استفاده می‌شود، بستگی دارد. به گونه‌ای که هر چه کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی بیشتر باشد، میزان تقاضا برای ارائه خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی برای این موسسات بیشتر می‌شود. متخصصان صنعت در مقایسه با حسابرسان غیر متخصص، خدمات غیرحسابرسی بیشتری را ارائه می‌کنند زیرا کیفیت حسابرسی این موسسات بیشتر است و شرکت‌ها، برای خرید خدمات، موسسات با کیفیت را انتخاب می‌کنند به این امید که کیفیت گزارشگری مالی خود را افزایش دهند. موسسات حسابرسی متخصص صاحبکاران بیشتری در صنعت داشته و فرصت بیشتری را برای به دست آوردن دانش تخصصی تر در آن صنعت دارند که منجر به متخصص شدن آنها در آن صنعت می‌شود. حسابرسان متخصص توانایی درک و شناسایی بهتر اشتباهات را دارند. به بیان دیگر، کارایی آنها بیشتر است و همچنین انگیزه بیشتری برای شناسایی نارسایی‌ها و اشتباهات دارند زیرا، نمی‌خواهند اعتبار خود را در صنعت مربوط از دست بدهند و ارتباط بهتری با صاحبکاران دارند، که از این طریق می‌توانند کیفیت افشای صاحبکار را نیز افزایش دهند. با افزایش کیفیت افشا، کیفیت حسابرسی و در نتیجه میزان ارائه خدمات نیز افزایش می‌یابد. اتردج^۱ و همکاران دریافتند موسسات حسابرسی که مرتکب اشتباه می‌شوند، مشخصات خاص خود را دارند. این موسسات نسبت به دیگر موسسات کوچکتر بوده و تعداد شرکا و کارکنان آنها کمتر است. یافته‌ها بیانگر این است که این موسسات، توانایی ارائه حسابرسی با کیفیت بیشتر را ندارند. کوان^۲ و همکاران اعتقاد دارند که حسابرسان با گذشت زمان شناخت بهتری از فعالیت‌های صاحبکار بدست آورده و تجربه بیشتری کسب می‌کنند به این ترتیب توانایی آنها برای قضاوت در باره مناسب بودن یا نبودن رویه‌های حسابداری و گزارشگری افزایش می‌یابد.

۳- پیشینه تحقیق

دی آنجلو^۳ (۱۹۸۱) استدلال می‌کند که موسسات حسابرسی بزرگتر، انگیزه قوی‌تری برای ارائه حسابرسی با کیفیت بیشتر دارند، زیرا، علاقمند هستند تا شهرت بیشتری در بازار به دست آورند و به دلیل اینکه تعداد صاحبکارانشان زیاد است، نگران از

^۱ Ettredge

^۲ Kwon

^۳ DeAngelo

دست دادن آنها نیستند. چنین موسساتی به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمونهای مختلف، خدمات حسابرسی را با کیفیت بیشتری ارائه می‌کنند. دون^۱ و همکاران (۲۰۰۰)، نشان دادند که موسسات حسابرسی بزرگ صاحبکاران بیشتری دارند، از این رو توقع بازار برای کشف تحریفات موجود در صورت‌های مالی از حسابرسان افزایش می‌یابد. هوگان^۲ و همکاران (۱۹۹۹)، معتقد است که پیچیده شدن صنایع دلیل افزایش نیاز به تخصص‌گرایی است، تخصص‌گرایی موجب ارائه خدمات با کیفیت بیشتر می‌شود. فرگوسن^۳ و همکاران (۲۰۰۳)، در تحقیق خود به این نتیجه رسیده‌اند که حسابرسان متخصص صنعت از دانش و عملکرد بیشتری نسبت به حسابرسان غیرمتخصص برخوردارند. دون و همکاران (۲۰۰۴)، در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که بین نوع صنعت مورد تخصص حسابرس و کیفیت گزارش حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد.

والکر^۴ و همکاران (۲۰۱۳)، شواهدی به دست آوردند که نشان داد تداوم انتخاب حسابرس باعث کاهش احتمال قصور حسابرس و افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. دون همکاران (۲۰۰۰)، دریافتند که مشتریان حسابرسان متخصص موسسه‌های بزرگ حسابرسی در رتبه بندی انجمن تحقیق و مدیریت سرمایه گذاری، جایگاه بهتر و با اهمیت تری نسبت به مشتریان حسابرسان غیر متخصص این موسسه‌ها دارند. آرونادا^۵ (۲۰۰۵)، نشان داد که حسابرسان با تخصص ویژه در حسابرسی یک صنعت خاص به دلیل آشنایی بیشتر با مسائل و مشکلات حسابداری و حسابرسی آن صنایع به دلیل اجرای مداوم حسابرسی در آن صنایع کیفیت حسابرسی بالاتری دارند.

۴- فرضیه‌های تحقیق

با توجه به مبانی نظری مطرح شده و تحقیقات پیشین، فرضیه‌های تحقیق به صورت زیر تدوین شده است:

فرضیه اول: بین اندازه موسسه حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین تخصص حسابرس در صنعت و خدمات غیرحسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین تداوم انتخاب حسابرس و خدمات غیرحسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

۵- روش تحقیق و تجزیه و تحلیل اطلاعات

تحقیق حاضر بر اساس هدف، از نوع توصیفی و بر اساس ماهیت و روش از نوع همبستگی است. بر اساس این طبقه‌بندی به دلیل این که هیچ یک از متغیرهای تحقیق دستکاری نشده‌اند و به توصیف اطلاعات گردآوری شده بسنده می‌شود، روش تحقیق توصیفی است.

۵-۱ روش گردآوری داده‌ها و اطلاعات

برای تدوین مبانی نظری تحقیق از روش کتابخانه ای استفاده شده است و در مرحله دوم، داده‌های مورد نیاز برای محاسبه متغیرهای تحقیق از سایت اینترنتی جامعه حسابداران رسمی ایران و سایت اینترنتی شبکه کدال سیستم جامع اطلاع رسانی ناشران، استفاده شده است. به منظور انجام محاسبات و آماده کردن داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز تحقیق و هم چنین تجزیه و تحلیل آنها، از نرم افزارهای Excel و Eviews7 استفاده شده است.

۵-۲ متغیرهای پژوهش

متغیرهای این پژوهش شامل سه دسته متغیرهای وابسته، مستقل و کنترل به شرح زیر است:

¹ Dunn

² Hogan

³ Ferguson

⁴ Walker

⁵ Arruñada

۵-۲-۱ متغیر وابسته

در این تحقیق، متغیر وابسته خدمات غیرحسابرسی است؛ که برای محاسبه آن از اطلاعات مندرج در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی شرکت‌های بورسی و اطلاعات مندرج در سایت جامعه حسابداران رسمی ایران استخراج شده است و با نماد NAS نشان داده شده است.

۵-۲-۲ متغیرهای مستقل

متغیرهای مستقل به شرح زیر است:

اندازه موسسه حسابرسی

در این تحقیق اندازه موسسه حسابرسی یک متغیر موهومی است که اگر شرکت توسط سازمان حسابرسی مورد رسیدگی قرار گرفته باشد، عدد یک و در غیر این صورت، عدد صفر اختیار می‌شود. اندازه موسسه حسابرسی به تعداد شرکای شاغل در موسسه، بستگی دارد. با توجه به این که شرکای موسسات حسابرسی عمدتاً سه نفر هستند در حالی که 229 نفر حسابدار رسمی شاغل در سازمان حسابرسی وجود دارد، این تقسیم بندی پذیرفته شده است

تخصص حسابرس در صنعت

تخصص حسابرس در صنعت به صورت مجموع دارایی‌های تمام صاحب کاران یک موسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی‌های صاحبکاران در این صنعت، تعریف می‌شود. در صورتی که حسابرس متخصص باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر را می‌پذیرد.

تداوم انتخاب حسابرس

در این تحقیق تداوم انتخاب حسابرس، تعداد سال‌های متوالی است که یک موسسه حسابرسی مسئولیت حسابرسی یک شرکت را برعهده می‌گیرد. به منظور گردآوری اطلاعات تداوم انتخاب حسابرس، از گزارش‌های حسابرسی شرکت‌ها استفاده شده است.

۳-۵ مدل تحقیق

برای آزمون فرضیه‌ها از مدل زیر استفاده شده است:

$$NAS = \beta_0 + \beta_1 ASIZE_i + \beta_2 SPEC_i + \beta_3 TENURE_i + \beta_4 LNSIZE_i + \beta_5 LEV_i + \beta_6 GRW_i + \beta_7 ROA_i + u(1)$$

که در آن، NAS خدمات غیر حسابرسی؛ ASIZE اندازه موسسه حسابرسی؛ SPEC تخصص حسابرس در صنعت؛ TENURE تداوم انتخاب حسابرس؛ ROA بازده دارایی‌ها؛ LEV اهرم مالی؛ LNSIZE اندازه شرکت؛ GRW نرخ رشد شرکت و u نماد شرکت مورد نظر تعریف شده است.

۶) جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری تحقیق، کلیه موسسات حسابرسی عضو در جامعه حسابداران رسمی ایران و تمامی شرکت‌هایی است که تا تاریخ ۱۰/۰۸/۲۱۴ در سازمان بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده و در طی دوره انجام تحقیق نیز عضویت خود را در بورس اوراق بهادار حفظ کرده‌اند. در این تحقیق، برای تعیین نمونه آماری از روش نمونه‌گیری به صورت هدفمند استفاده شد؛ بدین صورت که از بین کلیه شرکت‌های موجود، شرکت‌هایی که دارای شرایط زیر بوده‌اند، برای انجام آزمون انتخاب شدند:

- ۱) شرکت‌ها باید در طول سال مالی تداوم فعالیت داشته باشند.
- ۲) شرکت‌ها جزء صنایع واسطه‌گری، سرمایه‌گذاری، لیزینگ و شرکت‌های بیمه نباشند.
- ۳) به منظور قابلیت مقایسه داشتن اطلاعات، دوره مالی شرکت‌ها، منتهی به پایان آوریل ماه باشد.
- ۴) اطلاعات مورد نیاز تحقیق از شرکت‌ها در دسترس باشد.

در نهایت ۶۰ شرکت شرایط حضور در مطالعه را داشتند. همه شرکت‌هایی که شرایط مورد بررسی را داشته‌اند، انتخاب شده‌اند.

۷) یافته‌های آمار توصیفی

برای ارائه یک نمای کلی از خصوصیات مهم متغیرهای محاسبه شده، در نگاره ۱ برخی از مفاهیم آمار توصیفی این متغیرها، شامل میانگین، میانه، انحراف معیار، چولگی، بیشینه و کمینه مشاهدات ارائه شده است. با توجه به نتایج بدست آمده از آماره‌های توصیفی متغیرهای تحقیق، می‌توان بیان کرد که کلیه غیرها از توزیع مناسبی برخوردار است.

جدول ۱: نتایج آماره‌های توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیرها	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی	بیشینه	کمینه
خدمات غیرحسابرسی	0.31	0.28	0.10	1.08	0.64	0.15
تداوم انتخاب حسابرسی	3.65	1.0	5.0	1.4	14.0	1.0
تخصص حسابرس	0.38	0.0	0.49	0.47	1.0	0.0
اندازه موسسه حسابرسی	0.3	0.0	0.47	0.87	1.0	0.0
اهرم مالی	0.62	0.64	0.25	-0.34	0.98	0.17
اندازه شرکت	13.54	13.56	1.26	0.01	17.38	10.56
نرخ بازده دارایی‌ها	0.15	0.14	0.16	0.47	0.64	-0.14
نرخ رشد شرکت	-0.019	0.001	0.38	-5.74	0.95	-1.93

۸) نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق

۸-۱ نتایج آزمون فرضیه اول

فرضیه اول به بررسی رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی در شرکت‌های موجود در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد:

فرض‌های آماری مربوط به این فرضیه به صورت زیر است:

H₀: بین اندازه موسسه حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد.

H₁: بین اندازه موسسه حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

نتایج آزمون مدل تحقیق و آماره t مربوط به فرضیه اول در نگاره شماره ۲ نشان داده شده است. نتایج این نگاره بیان می‌کند که مقدار آماره p -value برای متغیر فرضیه اول، یعنی اندازه موسسه حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی ۰/۰۲ است. با توجه به این که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش ۰/۰۵ بوده است، بنابراین متغیر اندازه موسسه حسابرسی (کیفیت حسابرسی) تاثیر معناداری بر خدمات غیر حسابرسی دارد و فرضیه اول پژوهش با اطمینان ۹۵ درصد تایید می‌شود. ضریب متغیر مستقل اول یعنی اندازه موسسه حسابرسی مثبت است. در نتیجه، نوع رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی رابطه‌ای مستقیم است. به بیان دیگر، با افزایش اندازه موسسه حسابرسی (کیفیت حسابرسی)، میزان خدمات غیر حسابرسی نیز افزایش می‌یابد.

جدول ۲: نتایج آزمون معناداری ضرایب در فرضیه اول

نوع رابطه	نتیجه فرضیه	تعداد مشاهدات	ضریب متغیر	آماره t (مقدار P)	دوره زمانی
مستقیم	تایید	60	0.01	2.57 (0.02)	2014

۸-۲ نتایج آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم به بررسی رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و خدمات غیرحسابرسی در شرکت‌های موجود در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد. فرض‌های آماری مربوط به این فرضیه به صورت زیر است:

H₀: بین تخصص حسابرس در صنعت و خدمات غیرحسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد.

H₁: بین تخصص حسابرس در صنعت و خدمات غیرحسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

نتایج آزمون مدل تحقیق و آماره t مربوط به فرضیه دوم در نگاره شماره ۳ نشان داده شده است. نتایج این نگاره بیان می‌کند که مقدار آماره p -value برای متغیر فرضیه دوم، یعنی تخصص حسابرس در صنعت و خدمات غیرحسابرسی ۰.۰۰ است. با توجه به اینکه سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش ۰/۰۵ بوده است، بنابراین متغیر تخصص حسابرس در صنعت (کیفیت حسابرسی) تاثیر معناداری بر خدمات غیرحسابرسی دارد و فرضیه دوم پژوهش با اطمینان ۹۵٪ تایید می‌شود.

ضریب متغیر مستقل، تخصص حسابرس در صنعت مثبت است. در نتیجه، نوع رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و خدمات غیرحسابرسی رابطه‌ای مستقیم است. به بیان دیگر، با افزایش تخصص حسابرس در صنعت (کیفیت حسابرسی)، میزان خدمات غیرحسابرسی نیز افزایش می‌یابد. به بیان دیگر موسسات حسابرسی که در صنعت خاصی تخصص بیشتری دارند معمولاً حسابرسی با کیفیت‌تری خواهند داشت و همچنین خدمات غیرحسابرسی بیشتری نیز ارائه خواهند کرد.

جدول ۳: نتایج آزمون معناداری ضرایب در فرضیه دوم

نوع رابطه	نتیجه فرضیه	تعداد مشاهدات	ضریب متغیر	آماره t (مقدار P)	دوره زمانی
مستقیم	تایید	60	0.03	3.49 (0.01)	2015

۹) بحث و نتیجه گیری

هدف این تحقیق بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر خدمات غیرحسابرسی بوده است. شاخص‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی در این تحقیق، تخصص حسابرس در صنعت، اندازه موسسه حسابرسی و تداوم انتخاب حسابرس است. نتایج تحقیق نشان داد که متغیرهای اندازه موسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت و تداوم انتخاب حسابرس تاثیر مثبت و معناداری بر میزان خدمات غیرحسابرسی ارائه شده توسط موسسات، دارند. در فرضیه اول به بررسی رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی و ارائه خدمات غیرحسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شد. نتایج تحقیق بر اساس داده‌های مقطعی حاکی از آن بود که یک رابطه مثبت و معناداری بین این دو متغیر وجود دارد و در نتیجه، فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید شد. نتایج فرضیه اول با یافته‌های دی آنجلو مبنی بر وجود رابطه مثبت و معنی‌دار بین اندازه حسابرسی (کیفیت حسابرسی) و خدمات غیرحسابرسی مطابقت دارد.

در فرضیه دوم به بررسی رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و خدمات غیرحسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شد. نتایج تحقیق بر اساس داده‌های مقطعی حاکی از آن بود که یک رابطه مثبت و معناداری بین این دو متغیر وجود دارد و در نتیجه، فرضیه دوم در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید شد. نتایج فرضیه دوم با یافته‌های دون و همکاران مطابقت دارد.

با توجه به نتایج بدست آمده در کل می‌توان بیان کرد که کیفیت حسابرسی عاملی بسیار مهم در میزان تقاضا برای خدمات غیرحسابرسی محسوب می‌شود. به بیان دیگر، کیفیت حسابرسی بهتر منجر به افزایش خدمات غیرحسابرسی می‌شود.

استفاده از سازمان حسابرسی به عنوان یک موسسه بزرگ حسابرسی برای تعیین کیفیت حسابرسی، مشابه تحقیق‌های خارجی، صحیح به نظر نمی‌رسد؛ بنابراین، برای فراهم نمودن زمینه ارزیابی اثربخشی حسابرسی پیشنهاد می‌شود نسبت به ارائه نتایج کمی کنترل کیفی موسسه‌های حسابرسی و نیز رده‌بندی رسمی آنها اقدامات لازم به عمل آید، زیرا تنها طبقه‌بندی کیفی، کافی نیست.

مراجع

1. Arruñada, Benito. "The provision on non-audit services by auditors: Let the market evolve and decide." (2005).
2. Bhoor, Abdelrahman Yousef, and Basheer Ahmad Khamees. "Audit Report Lag, Audit Tenure and Auditor Industry Specialization; Empirical Evidence from Jordan." *Jordan Journal of Business Administration* 12.2 (2016).
3. Cameran, Mara. The audit firm rotation rule: A review of the literature. Diss. Bocconi University, 2005.
4. DeAngelo, Linda Elizabeth. "Auditor size and audit quality." *Journal of accounting and economics* 3.3 (1981): 183-199.
5. Dunn, K. A., B. W. Mayhew, and S. G. Morsfield. "Auditor industry specialization and client disclosure quality (Working paper)." Baruch College and University of Wisconsin-Madison (2000).
6. Dunn, K. A., B. W. Mayhew, and S. G. Morsfield. "Auditor industry specialization and client disclosure quality (Working paper)." Baruch College and University of Wisconsin-Madison (2000).
7. Dunn, Kimberly A., and Brian W. Mayhew. "Audit firm industry specialization and client disclosure quality." *Review of Accounting Studies* 9.1 (2004): 35-58.
8. Elliott, Robert K., and Peter D. Jacobson. "Audit independence concepts." *The CPA Journal* 68.12 (1998): 30.
9. Ettredge, Michael, Elizabeth Emeigh Fuerherm, and Chan Li. "Fee pressure and audit quality." *Accounting, Organizations and Society* 39.4 (2014): 247-263.
10. Ferguson, Andrew, Jere R. Francis, and Donald J. Stokes. "The effects of firm-wide and office-level industry expertise on audit pricing." *The accounting review* 78.2 (2003): 429-448.
11. Goddard, Andrew R., and Carol Masters. "Audit committees, Cadbury Code and audit fees: an empirical analysis of UK companies." *Managerial Auditing Journal* 15.7 (2000): 358-371.
12. Gramling, Audrey A., and Dan N. Stone. "Audit firm industry expertise: A review and synthesis of the archival literature." *Journal of accounting literature* 20 (2001): 1-14.
13. Habib, Ahsan. "Audit firm industry specialization and audit outcomes: Insights from academic literature." *Research in Accounting Regulation* 23.2 (2011): 114-129.
14. Hogan, Chris E., and Debra C. Jeter. "Industry specialization by auditors." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 18.1 (1999): 1-17.
15. Kato, Ryo, and Hu Dan Semba. *Empirical Analysis on Industry Specialization of Audit Firms and Its Audit Quality*. No. 2016-014. Institute for Economics Studies, Keio University, 2016.
16. Kotler, Philip, William Gregor, and William Rodgers. "The marketing audit comes of age." *Sloan Management Review* 18.2 (1977): 25-43.
17. Kwon, Soo Young, Youngdeok Lim, and Roger Simnett. "The effect of mandatory audit firm rotation on audit quality and audit fees: Empirical evidence from the Korean audit market." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 33.4 (2014): 167-196.

18. Lee, Ho Young, Vivek Mande, and Richard Ortman. "The effect of audit committee and board of director independence on auditor resignation." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 23.2 (2004): 131-146.
19. Lennox, Clive. "Management ownership and audit firm size." *Contemporary Accounting Research* 22.1 (2005): 205-227.
20. Mautz, Robert K., and Donald L. Mini. "Internal control evaluation and audit program modification." *The Accounting Review* 41.2 (1966): 283-291.
21. Reiter, Sara. "The ethics of care and new paradigms for accounting practice." *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 10.3 (1997): 299-324.
22. Scholz-Reiter, Bernd, and Eberhard Stickel, eds. *Business process modelling*. Springer Science & Business Media, 2012.
23. Stanley, Jonathan D., and F. Todd DeZoort. "Audit firm tenure and financial restatements: An analysis of industry specialization and fee effects." *Journal of Accounting and Public Policy* 26.2 (2007): 131-159.
24. Vandervelde, Scott D. "The importance of account relations when responding to interim audit testing results." *Contemporary Accounting Research* 23.3 (2006): 789-821.
25. Walker, Angela, and David Hay. "Non-audit services and knowledge spillovers: An investigation of the audit report lag." *Meditari Accountancy Research* 21.1 (2013): 32-51.
26. Watkins, Ann L., William Hillison, and Susan E. Morecroft. "Audit quality: A synthesis of theory and empirical evidence." *Journal of Accounting Literature* 23 (2004): 153.
27. Wu, Shu-Hsing, Tsung-Che Wu, and Kun-Lin Yang. "Fair Value Information, Audit fees and Audit Committee in Taiwan." *International Journal of Financial Research* 8.2 (2017): 124.

Analysis of Auditing Parameters with the Approach of Improving the Services of the Member Companies of Tehran Stock Exchange and Audit Firms

Hadiseh Davoudabadi Farahani

Islamic Azad University, Electronic Unit, Tehran, Iran

Abstract

One of the most important factors in auditing is its quality which has a significant impact on the services of a given firm and the managers' and employees' satisfaction. This paper has dealt with the effect of audit quality on the amount of non-audit services. The size of the audit firm, auditor's specialization in industry, and continued selection of the auditor are among the criteria of audit quality dealt with in the research. To achieve the aim of the research, we advanced three hypotheses and evaluated the data related to 50 member companies of Tehran Stock Exchange and the audit firms listed on the Iranian Association of Certified Public Accountants during 2014 and 2015. To test the hypotheses, we used multiple regression techniques and the cross-sectional data method. Results show that the size of the audit firm, auditor's specialization in industry and continued selection of the auditor are regarded as variables which have a positive impact on the amount of demand for non-audit services. According to the results obtained in this study, we can say that the audit quality is a factor that affects the rate of demand for non-audit services and helps improve the services of the member companies of Tehran Stock Exchange and audit firms.

Keywords: size of the audit firm, services of member companies of Tehran Stock Exchange and audit firms
