

تاثیر اندازه موسسه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی

داود گرجی زاده^۱، محمدحامد خانمحمدی^۲، زهرا بزرگی^۳

^۱ مدرس گروه حسابرسی، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران

^۲ استادیار گروه حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران

^۳ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابرسی، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران

چکیده

پژوهش حاضر، به بررسی رابطه ی بین اندازه موسسه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی با کیفیت حسابرسی پرداخته است؛ به عبارت دیگر در این پژوهش سعی شده است به این سوال پاسخ داده شود که آیا بالا بودن حق الزحمه حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران میتواند کیفیت حسابرسی را بالا ببرد یا خیر؟ و همچنین، آیا اندازه موسسه حسابرسی می تواند باعث افزایش کیفیت حسابرسی شود؟ برای پاسخ به این پرسش ها نمونه ای به تعداد ۸۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، در دروره زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴ مورد بررسی قرار گرفت. در این پژوهش از روش داده های ترکیبی برای برآورد مدل و آزمون فرضیه ها استفاده شده است. همچنین برای تعیین نوع مدل مورد استفاده در روش داده های ترکیبی، از آزمون F لیمر و هاسمن استفاده شده است.

با توجه به نتایج این آزمون ها مدل اثرات ثابت در این تحقیق مورد استفاده قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش، حاکی از این است که اندازه موسسه حسابرسی و تغییر حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، اندازه موسسه حسابرسی بر رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

واژه های کلیدی: حق الزحمه حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی

۱- مقدمه

مهمترین مرحله در هر اقدام اقتصادی اتخاذ تصمیمات مناسب با توجه به اطلاعات مالی قابل اتکا و منصفانه است و براین اساس حسابرسی به عنوان بخشی از فرآیند گزارشگری اطلاعات مالی است که با ارزیابی این فرآیند می تواند به این گزارشات اعتبار بخشیده و نیاز استفاده کنندگان برای قابل اتکاء بودن و منصفانه بودن اطلاعات را پاسخ داده تا با اطمینان خاطر بتوانند تصمیم گیری نمایند.

گزارش حسابرسی به عنوان محصول نهایی فرآیند حسابرسی، ماهیت کالای (خدمات) عمومی را دارد که استفاده از آن، مانع از استفاده از دیگر خدمات عمومی نمی شود و مصرف آن در انحصار هیچ مصرفکنندهای نیست. این کالای عمومی مانند سایر کالاها و خدمات باید از کیفیت مناسبی برخوردار باشد تا تقاضا برای آن استمرار داشته باشد (اسکندری، ۱۳۹۴) با گسترش روز افزون واحد های اقتصادی و پیچیدگی آن نیازهای نظارتی را بیش از پیش ضروری می نماید در این محیط استفاده کنندگان برای تصمیم گیری به اطلاعات مختلفی از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه های اقتصادی نیاز دارند. در این رابطه صورت های مالی به عنوان مهمترین مجموعه اطلاعات مالی شرکت ها و بیانگر نتایج فعالیت آنها محسوب می شود؛ اما مسئله مهم تردید در مورد قابلیت اتکای اطلاعات مزبور است. عدم دسترسی مستقیم به اطلاعات، فرآیند تهیه آن و آثار زیان بار استفاده از اطلاعات همراه کننده و مهمتر از تضاد منابع موجب افزایش تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است. به دنبال ورشکستگی و تقصیر و تقلب شرکت های بزرگ و بعضی چند ملیتی که باعث بدنامی موسسات بزرگ حسابرسی جهان و انحلال آنها گردید، نقش کیفیت حسابرسی و نظارت و دسترسی به اطلاعاتی قابل اعتماد و مربوط نقشی برجسته تر پیدا نمود و نهاد های قانون توجه خود را به کیفیت گزارش های مالی معطوف (SEC) گذار و نظارتی مانند کمیسیون اوراق بهادار ایالت متحده آمریکا ساختند و به این ترتیب قوانینی نظیر قانون ساربنز آکسلی آمریکا (مصوب ۲۰۰۲) مقررات جدید فراسیون حسابداری اروپا و ساختار نظارتی مانند هیئت نظارت بر شرکت های سهامی عام در آمریکا شکل گرفت (یعقوب نژاد و امیری، ۱۳۸۸).

۲- مرور پیشینه و سوابق تحقیق

ریتا یوناریتی^۱ (۲۰۱۶) در تحقیقی با عنوان اندازه شرکت حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی به بررسی تاثیر اندازه شرکت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اندونزی پرداختند آنها به منظور آزمون فرضیات از رگرسیون چندگانه و آزمون χ^2 استفاده نمودند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که اندازه شرکت حسابرسی تاثیری بر کیفیت حسابرسی ندارد و حق الزحمه تاثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد و همچنین بطو همزمان اندازه شرکت حسابرسی و حق الزحمه تاثیری بر کیفیت حسابرسی ندارد همچنین گاینور و همکاران^۲ (۲۰۱۶) در تحقیقی با عنوان درک رابطه کیفیت گزارشگری مالی با کیفیت حسابرسی پرداختند. هدف اولیه تحقیق، تحقیقات گزارش و حسابرسی مالی این است که عوامل تعیین کننده کیفیت و محققان در هر دو منطقه یک مجموعه گسترده ای از متغیرهای که موجب افزایش و یا کیفیت مختل شناسایی کرده اند. در این تحقیق، با استفاده از این چارچوب به بحث در مورد ارتباط بین گزارشگری مالی و حسابرسی مقالات دانشگاهی و برجسته رابطه بازگشتی بین کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی می پردازد. هدف این تحقیق بینش و پیشنهادات در مورد چگونگی گزارش دهی و حسابرسی مالی محققان برای بهبود درک جمعی افراد از گزارش های مالی و کیفیت حسابرسی است. استفاده از این چارچوب، فرصتی برای تحقیقات آینده

¹. Rita Yuniarti

². Gainor et al

شناسایی می کند بر این اساس عثمان میکو و همکاران^۳ (۲۰۱۵) به بررسی اثر کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی بر جلوگیری از مدیریت سود، در سال ۲۰۱۱ در نجریه پرداختند. نتایج تحقیق آنان نشان می دهد کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی در کاهش مدیریت سود به شدت کمک خواهد کرد در این راستا چانگ^۴ و همکاران (۲۰۱۴) بررسی این موضوع پرداختند که آیا اجباری شدن افشای حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی تاثیری در افزایش کیفیت حسابرسی دارد یا خیر و در تحقیقات خود به این نتیجه رسیدند که میان افشای حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معنی دار وجود دارد. تعریفی از آنجواز کیفیت واقعی حسابرسی مبتنی بر برداشت استفاده کنندگان یا به اصطلاح استنباط بازار از کیفیت حسابرسی است.

نیکبخت و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی، به بررسی رابطه‌ی بین حق الزحمه حسابرس و تجربه حسابرس با کیفیت حسابرسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند؛ به عبارت دیگر در این پژوهش سعی شده است به این سوال پاسخ داده شود که آیا بالا بودن حق الزحمه حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران میتواند کیفیت حسابرسی را بالا ببرد یا خیر؟ و همچنین، آیا انتخاب حسابرس باتجربه تر می تواند باعث افزایش کیفیت حسابرسی شود؟ برای پاسخ به این پرسش ها نمونه ای به تعداد ۱۰۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، در دوره زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۳ مورد بررسی قرار گرفت. در این پژوهش از روش داده های ترکیبی برای برآورد مدل و آزمون فرضیه ها استفاده شده است. همچنین برای تعیین نوع مدل مورد استفاده در روش داده های ترکیبی، از آزمون چاو و هاسمن استفاده شده است. با توجه به نتایج این آزمون ها مدل اثرات ثابت در این تحقیق مورد استفاده قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش، حاکی از این است که تغییر حق الزحمه حسابرس بر کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد همچنین موسوی شیری و پهلوان (۱۳۹۴) در تحقیقی با عنوان توازن بین مسئولیت های حسابرسی و عمل بازاریابی توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران به نقش حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی، از بین رفتن استقلال حسابرسی و سختی کار حسابرسی در بازاریابی توسط حسابرسان پرداختند. برای جمع آوری اطلاعات، پرسش نامه ای شامل چهار سناریو و تدوین و بین ۱۷۱ نفر از حسابداران رسمی شان در سال ۱۳۹۳ توزیع گردید. برای آزمون فرضیه ها از نرم افزار SPSS استفاده شده است. نتایج تحقیق حاکی از این است که حسابرسان از طریق کاهش حق الزحمه حسابرسی و کاهش استقلال حسابرسی اقدام به بازاریابی نموده و در شرایطی که جذب کار حسابرسی سخت باشد از رویه هایی جهت بازاریابی کار حسابرسی استفاده میکند. اگرچه نتایج تحقیق نشان می دهد که حسابرسان در خصوص کیفیت حسابرسی چنین مصالحه ای جهت جذب کار انجام نمی دهند بر اساس واعظ و همکاران (۱۳۹۳) به بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت ها پرداختند. معیارهای کیفیت حسابرسی در این پژوهش اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت و تداوم انتخاب حسابرس در نظر گرفته شده است. به همین منظور داده‌های مربوط به ۷۲ شرکت عضو بورس اوراق بهادار تهران برای دوره‌ی زمانی بین سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۰ مورد بررسی قرار گرفت. برای آزمون فرضیه‌ها از تکنیک رگرسیون چند متغیره به روش داده‌های تابلویی استفاده شد. یافته‌ها نشان داد بین تخصص موسسات حسابرسی و حق الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی منفی و معناداری وجود دارد. همچنین نتایج این پژوهش مبین این است که عوامل تداوم انتخاب حسابرس و اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری با حق الزحمه‌ی حسابرسی دارند در راستای بزرگ‌ری خانقاه و اکرمی (۱۳۹۳) به بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر ارزش گذاری سهام در عرضه های اولیه پرداختند. آن ها به این نتیجه رسیدند که رابطه منفی و معنی دار میان ارزش‌گذاری زیر قیمت و معیارهای کیفیت حسابرسی (اندازه موسسه حسابرسی، دوره تصدی حسابرس) در سطح اطمینان ۳۱ درصد وجود دارد. نتایج این تحلیل نشان داد که در شرکت هایی که دارای کیفیت بالای حسابرسی بودند، میزان ارزش گذاری زیر قیمت به طور معناداری کمتر از سایر شرکت ها

³. Mikko Osman et al

⁴. Chang

بوده است همچنین خواجوی و حسینی نیا (۱۳۹۳) در تحقیقی به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرِس و اندازه مؤسسه حسابرِس و ضریب واکنش سود پرداختند. نمونه مورد بررسی شامل ۶۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۱ است. روش آماری مورد استفاده برای آزمون فرضیه ها رگرسیون داده های ترکیبی است. برای سنجش کیفیت حسابرِس از دو معیار دوره تصدی حسابرِس و اندازه مؤسسه حسابرِس استفاده شده است. نتایج پژوهش بیانگر این است که بین دوره تصدی حسابرِس و ضریب واکنش سود رابطه منفی معنادار وجود دارد، به این معنی که با افزایش دوره تصدی حسابرِس، ضریب واکنش سود کاهش می یابد. نتایج پژوهش همچنین بیانگر این است که بین اندازه مؤسسه حسابرِس و ضریب واکنش سود رابطه معناداری وجود ندارد براساس فرضیات زیرانجام گرفته شد:

۳- فرضیه های تحقیق

فرضیه اول: اندازه مؤسسه حسابرِس بر کیفیت حسابرِس تاثیر معنی داری دارد.

فرضیه دوم: حق الزحمه حسابرِس بر کیفیت حسابرِس تاثیر معنی داری دارد.

فرضیه سوم: اندازه مؤسسه حسابرِس بر رابطه بین حق الزحمه حسابرِس و کیفیت حسابرِس تاثیر معنی داری دارد.

۴- متغیر وابسته

• **کیفیت حسابرِس:** کیفیت حسابرِس غیر قابل مشاهده می باشد و نمی توان آن را بصورت مستقیم اندازه گیری کرد در نتیجه پژوهشگران مختلف از شاخص های مختلفی جهت سنجش کیفیت حسابرِس استفاده کرده اند که این شاخص ها شامل ارقام تعهدی اختیاری، ضریب واکنش سود، تجدید ارائه صورت های مالی، دقت پیش بینی سود آتی و... می باشد. در تحقیق حاضر از ارقام تعهدی غیرعادی سرمایه در گردش استفاده شده در تحقیق دیفاندو همکاران (۲۰۰۱) و فرانسیس و ونگ (۲۰۰۸) به عنوان متغیر جایگزین کیفیت حسابرِس در نظر گرفته می شود. ارقام تعهدی غیرعادی سرمایه گردش به شرح ذیل محاسبه می شود (سیلون کوربلا، ۲۰۱۵):

$$AWCA_{i,t} = WC_{i,t} - \left[\left(\frac{WC_{i,t-1}}{S_{i,t-1}} \right) * S_{i,t} \right]$$

که در اینجا:

$AWCA_{i,t}$: ارقام تعهدی غیرعادی سرمایه در گردش (جایگزین کیفیت حسابرِس)
 $WC_{i,t}$: ارقام تعهدی سرمایه در گردش غیر نقدی برابر است با (بدهی جاری - اوراق کوتاه مدت) - (دارایی جاری - وجه نقد - سرمایه گذاری کوتاه مدت)
 S : کل فروش شرکت

۵- متغیرهای مستقل

• **اندازه مؤسسه حسابرِس**
 موسسات حسابرِس بزرگتر (دارای نام تجاری) حسن شهرت بالایی دارند و این حسن شهرت اعتبار حسابرِس را بالا می برد و اعتبار حسابرِس اطلاعاتی را از توانایی نظارت حسابرِس و از این رو توانایی حسابرِس برای تاثیر گذاردن بر کیفیت اطلاعات

بدست می دهد. در بیشتر تحقیقاتی انجام شده در ایران سازمان حسابرسی به عنوان موسسه حسابرسی بزرگ و مابقی موسسات حسابرسی معتمد بورس به عنوان موسسات کوچک در نظر گرفته شده است (حساس یگانه، ۱۳۹۱). همچنین از سال ۱۳۹۲ سازمان حسابرسی، هر سال یکبار موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار را براساس معیارهای عادی و تخلقاتی، ارزیابی و طبقه بندی نموده و نتایج آن را به عموم اعلام می نماید. جمع امتیازات موسسه حسابرسی بر اساس معیارهای عادی و تخلقاتی، مبنای تعیین طبقه موسسه حسابرسی است. موسسات حسابرسی معتمد به ترتیب بیشترین امتیاز، در چهار طبقه "اول"، "دوم"، "سوم" و "چهارم" قرار می گیرند. بنابراین، در تحقیق حاضر اندازه موسسه حسابرسی یک متغیر مجازی است و برابر با ۱ است، اگر حسابرس، سازمان حسابرسی باشد و در غیر اینصورت برابر با صفر می باشد. انتظار می رود که موسسات بزرگ حسابرسی، یک مبلغ اضافی برای کیفیت شان دریافت کنند.

• حق الزحمه حسابرسی

حق الزحمه حسابرسی: در این پژوهش متغیر وابسته حق الزحمه حسابرسی است که برای محاسبه آن از لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی استفاده شده است (هویتاش و همکاران، ۲۰۰۷)، اطلاعات مربوط به حق الزحمه حسابرسی از یادداشتهای همراه صورت های مالی بخش هزینه های اداری و عمومی و معین سایر هزینه ها استخراج شده است.

۶- متغیرهای کنترل

در پژوهش حاضر همانند برخی از تحقیقات قبلی از اندازه شرکت و اهرم به عنوان متغیرهای کنترلی استفاده شده است که نحوه محاسبه آن به شرح زیر است:

• **اهرم مالی:** متغیر اهرم حاصل تقسیم کل بدهی بر کل دارایی است. شرکت های اهرمی بسیار قوی تر ممکن است انگیزه های بیشتری برای مدیریت سود داشته باشند (بکر و همکاران، ۱۹۹۸).

• اندازه شرکت

تحقیقات قبلی نشان می دهد که اندازه شرکت ممکن است بر ساختار و قابلیت تصمیم گیری عملکرد شرکت اثر بگذارد (بلودون، ۱۹۹۳؛ فرانک و گوپال ۲۰۰۳، راماسوامی، ۲۰۰۱) در این تحقیق اندازه، شرکت بوسیله لگاریتم کل داراییهای شرکت محاسبه می شود.

۷- مدل های پژوهش

با توجه به فرضیه های تحقیق مدل رگرسیون چند متغیره به منظور آزمون فرضیات اول و دوم و پژوهش از مدل (۱) و همچنین به منظور آزمون فرضیه سوم تحقیق از مدل (۲) استفاده می شود.

که در اینجا:

$$\text{مدل (۱)} \quad QA_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{BIG}_{it} + \alpha_2 \text{AF}_{it} + \alpha_3 \text{SIZE}_{it} + \alpha_4 \text{LVE}_{it} + \varepsilon_{it}$$

$$\text{مدل (۲)} \quad QA_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{BIG}_{it} + \alpha_2 \text{AF}_{it} + \alpha_3 \text{BIG}_{it} * \text{AF}_{it} + \alpha_4 \text{SIZE}_{it} + \alpha_5 \text{LVE}_{it} + \varepsilon_{it}$$

ردیف	علامت اختصاری	شرح
۱	QA	کیفیت حسابرسی شرکت شرکت I در دوره t (متغیر وابسته)
۲	BIG	اندازه موسسه حسابرسی شرکت I در دوره t (متغیر مستقل)
۳	AF	حق الزحمه حسابرسی شرکت I در دوره t (متغیر مستقل)
۴	BIG it*AT it	حاصل ضرب متغیرهای مستقل
۵	SIZE	اندازه شرکت I در دوره t (متغیر کنترل)
۶	LVE	اهرم مالی شرکت I در دوره t (متغیر کنترل)

جدول ۱. شرح علائم اختصاری

۸- روش پژوهش

نوع پژوهش بر حسب هدف، کاربردی و بر مبنای روش، توصیفی و از نوع همبستگی است. همچنین، این تحقیق از دیدگاه هدف از نوع تحقیقات کاربردی محسوب می‌شود؛ و از لحاظ جمع آوری اطلاعات، تحقیقی پس رویدادی است. جمع آوری اطلاعات برای هر نوع پژوهشی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. اطلاعات مورد نیاز این تحقیق به روش کتابخانه‌ای و عمدتاً از روی صورتهای مالی شرکتهای نمونه، سالنامه‌های بورس اوراق بهادار و سیستم کامپیوتری بورس و بانک‌های اطلاعاتی نرم‌افزاری موجود در بازار همچون "ره آورد نوین" جمع آوری می‌شود.

تجزیه و تحلیل داده‌ها فرایندی چند مرحله‌ای است که طی آن داده‌هایی که به طرق مختلف جمع‌آوری شده‌اند؛ خلاصه، دسته‌بندی و در نهایت پردازش می‌شوند تا زمینه برقراری انواع تحلیل‌ها و ارتباط بین داده‌ها به منظور آزمون فرضیه‌ها فراهم آید. در این فرایند، داده‌ها هم از لحاظ مفهومی و هم از جنبه تجربی پالایش می‌شوند و تکنیک‌های گوناگون آماری نقش به‌سزایی در استنتاج‌ها و تعمیم به عهده دارند (خاکی، ۱۳۸۴، ص ۳۰۵). در این فصل با استفاده از داده‌های جمع‌آوری شده از نمونه آماری تحقیق که شامل ۸۵ شرکت در دوره زمانی ۱۳۹۴-۱۳۸۸ می‌باشد، فرضیه‌های تحقیق مورد آزمون قرار می‌گیرند. روش آزمون فرضیات در مطالعه حاضر روش داده‌های پانل ۵ می‌باشد که با بهره‌گیری از نرم‌افزارهای Eviews ۷ انجام خواهد شد. در ادامه ابتدا به منظور کسب شناخت بیشتر درباره جامعه آماری و متغیرهای مورد مطالعه، خلاصه‌ای از آمار توصیفی متغیرهای تحقیق ارائه و نرمال بودن توزیع متغیرهای وابسته آزمون می‌گردد. سپس بر اساس طبقه‌بندی صورت گرفته در خصوص فرضیه‌های تحقیق، به گزارش آزمون فرضیه‌ها و تجزیه و تحلیل نتایج حاصل پرداخته می‌شود.

۹- آزمون فرضیه‌ها

آزمون فرضیه اول و دوم تحقیق

قبل از آزمون فرضیه‌ها به انتخاب مدل رگرسیونی پرداخته شده است. ابتدا با استفاده از آزمون F لیمر به انتخاب مدل داده‌های تلفیقی در برابر مدل داده‌های تابلویی پرداخته شده است. نتیجه آزمون F لیمر در جدول ۱ ارائه شده است. مقدار احتمال اماره آزمون برای کمتر از ۰/۰۵ بوده لذا برای آزمون فرضیه‌ها استفاده از روش داده‌های تلفیقی منتفی است و باید از روش داده‌های تابلویی استفاده شود.

⁵. Panel Data

آزمون هاسمن و میزان احتمال پذیرفته شدن فرض صفر در جدول ۱ فوق آورده شده است. چون سطح معنی داری از من مدل کوچکتر از ۰/۰۵ بدست آمده می‌توان نتیجه گرفت که روش مناسب جهت برآورد مدل روش اثرات ثابت می‌باشد.

همان طور که بر اساس جدول ۲ ملاحظه می‌شود، ضریب برآورد شده برای متغیر اندازه موسسه حسابداری برابر ۰.۳۳ و سطح معنی داری آن برابر ۰.۰۱ می‌باشد که کمتر از ۰.۰۵ است؛ که نشان دهنده این است که بین اندازه موسسه حسابداری و کیفیت حسابداری رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه اول پذیرفته می‌شود. بدین ترتیب انتظار می‌رود با افزایش اندازه موسسه حسابداری یا به عبارتی انجام حسابداری شرکت‌ها توسط سازمان حسابداری کیفیت حسابداری افزایش یابد. همچنین با توجه به جدول ۴-۷ ضریب متغیر حق الزحمه حسابداری برابر ۰.۱۲ و سطح معنی داری آن برابر ۰.۰۱۶ می‌باشد که کمتر از ۰.۰۵ است؛ که نشان دهنده این است که بین حق الزحمه حسابداری و کیفیت حسابداری رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه دوم نیز پذیرفته می‌شود. بدین ترتیب انتظار می‌رود با افزایش حق الزحمه حسابداری، کیفیت حسابداری افزایش یابد. همچنین دو متغیر کنترلی اندازه شرکت و اهرم مالی تأثیری بر کیفیت حسابداری ندارند.

آزمون فرضیه سوم تحقیق

ضریب برآورد شده برای متغیر اندازه موسسه حسابداری برابر ۰.۷۷ و سطح معنی داری آن برابر ۰.۰۲ می‌باشد که کمتر از ۰.۰۵ است؛ که نشان دهنده این است که بین اندازه موسسه حسابداری و کیفیت حسابداری رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد؛ و با توجه به جدول فوق ضریب متغیر حق الزحمه حسابداری برابر ۰.۱۱- و سطح معنی داری آن برابر ۰.۰۲ می‌باشد که کمتر از ۰.۰۵ است؛ که نشان دهنده این است که بین حق الزحمه حسابداری و کیفیت حسابداری رابطه منفی و معنی داری وجود دارد. همچنین با توجه به جدول ۲ ضریب متغیر حاصلضرب اندازه موسسه حسابداری و حق الزحمه حسابداری برابر ۰.۱۲۲ و سطح معنی داری آن برابر ۰.۰۲۷ می‌باشد که بیشتر از ۰.۰۵ است؛ که نشان دهنده این است که بین متغیر حاصلضرب اندازه موسسه حسابداری و حق الزحمه حسابداری و کیفیت حسابداری رابطه معنی داری وجود دارد بنابراین فرضیه سوم پذیرفته می‌شود. با افزایش اندازه موسسه حسابداری یا به عبارتی انجام حسابداری شرکت‌ها توسط سازمان حسابداری انتظار می‌رود با افزایش حق الزحمه حسابداری، کیفیت حسابداری افزایش یابد. همچنین دو متغیر کنترلی اندازه شرکت و اهرم مالی تأثیری بر کیفیت حسابداری ندارند.

جدول ۲. نتایج آزمون F لیمر و هاسمن در سطح ۵ درصد

مدل فرضیه ۱و۲		مدل فرضیه ۳		
$Q_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{BIG}_{it} + \alpha_2 \text{AFit}_{it} + \alpha_3 \text{SIZE}_{it} + \alpha_4 \text{LVE}_{it} + \varepsilon_{it}$		$A_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{BIG}_{it} + \alpha_2 \text{AFit}_{it} + \alpha_3 \text{BIG}_{it} + \alpha_4 \text{AFit}_{it} + \alpha_5 \text{SIZE}_{it} + \alpha_6 \text{LVE}_{it} + \varepsilon_{it}$		
احتمال آماره آزمون	درجه آزادی	آماره آزمون	فرضیات	نوع آزمون
۰.۰۴۲۹	(۸۳/۴۱۲)	۱۲.۳۱	فرضیه ۱و۲	نتایج آزمون F لیمر
۰.۰۴۲۳	(۸۳/۴۱۱)	۰.۸۸	فرضیه ۳	در سطح ۵ درصد
۰.۰۳۴	۵	۱۰.۴۸	فرضیه ۱و۲	نتایج آزمون هاسمن در
۰.۰۶۱۶	۵	۶۱.۵۲	فرضیه ۳	سطح ۵ درصد

جدول ۳. نتایج براورد الگوی رگرسیون

$QA_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 BIG_{it} + \alpha_2 AFit_{it} + \alpha_3 BIG_{it}^* AFit_{it} + \alpha_4 SIZE_{it} + \alpha_5 LVE_{it} + \epsilon_i$				مدل تحقیق
$A_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 BIG_{it} + \alpha_2 AFit_{it} + \alpha_3 BIG_{it}^* AFit_{it} + \alpha_4 SIZE_{it} + \alpha_5 LVE_{it} + \epsilon_i$				
سطح معناداری	آماره F	ضریب	فرضیات	متغیرهای تحقیق
0.642	0.46	0.19	فرضیه 1و2	ضریب ثابت
0.5325	0.61	0.99	فرضیه 3	
0.001	3.32	0.33	فرضیه 1و2	اندازه موسسه حسابرسی
0.0401	0.94	0.77	فرضیه 3	
0.017	2.3	0.12	فرضیه 1و2	حق الزحمه حسابرسی
0.0235	-1.22	-0.11	فرضیه 3	
0.213	1.24	0.048	فرضیه 1و2	اندازه شرکت
0.7452	-0.32	-0.043	فرضیه 3	
0.325	0.98	0.15	فرضیه 1و2	اهرم مالی
0.7214	0.305	0.82	فرضیه 3	
0.0275	1.087	0.122	فرضیه 3	حاصلضرب اندازه موسسه در حق الزحمه حسابرسی
0.291	ضریب تعیین	3.702	فرضیه 1و2	آماره F 0.433 ضریب تعیین تعدیل شده 0.404
0.1796	ضریب تعیین	1.025	فرضیه 3	
0.212	ضریب تعیین تعدیل شده	0	فرضیه 1و2	احتمال آماره F
0.1642	ضریب تعیین تعدیل شده	0.044	فرضیه 3	
		2.235	فرضیه 1و2	آماره دوربین واتسون
		2.014	فرضیه 3	

۱۰- بحث و نتیجه گیری

در تحقیق حاضر به بررسی تاثیر اندازه موسسه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شد. در تحقیق حاضر سه فرضیه به منظور بررسی تاثیر اندازه موسسه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تدوین گردید. در فرضیه اول به بررسی تاثیر اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداخته شد. نتایج فرضیه فوق نشان داد که بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین در فرضیه دوم به بررسی تاثیر حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداخته

شد نتایج فرضیه فوق نشان داد که بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. بدین معنا که مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردار هستند و در کشف تحریفات با اهمیت توانا تر هستند.

و در نهایت در فرضیه سوم به بررسی تاثیر اندازه موسسه حسابرسی بر رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداخته شد نتایج فرضیه فوق نشان داد که اندازه موسسه حسابرسی بر رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

با توجه به تایید سه فرضیه فوق و وجود تاثیر اندازه موسسه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، می توان پیشنهادت زیر را ارائه داد:

۱. با توجه به یافته های پژوهش و تایید تاثیر گذاری اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پیشنهاد می شود این موضوع از جانب مجامع عمومی صاحبان سهام و همچنین سرمایه گذاران نهادی که عموماً بخش عمده ای از سهام شرکت ها را در دست دارند و همچنین مراجع ذیصلاح قانونی و حرفه ای مدنظر قرار گرفته و در انتخاب حسابرس راهگشا باشد.
۲. به مدیران واحد تجاری پیشنهاد می گردد با توجه به تاثیر مثبت افزایش حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، در حین ارزیابی های خود از هر واحد تجاری، به فاکتور افزایش حق الزحمه حسابرسی نیز توجه داشته باشد.
۳. با توجه به فرضیه تاثیر حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پیشنهاد می شود اگر موسسه حسابرسی کاری را با قیمت پایین تر از سایر مؤسسات حسابرسی یا کار قبلی خود انجام داده اند دلایل خود را از قبیل، این که گزارش حسابرسی و زیرمبنای صرف وقت و نیروی کار متخصص کافی (میزان آن را ذکر کنند) و با رعایت عناصر کنترل کیفیت صادر خواهد شود و به طور مشروح توضیح داد و مواردی که ممکن است کیفیت خدمات ارائه شده ی وی را مورد تردید قرار دهد و یا آن را مخدوش کند به روشنی بیان گردد؛ و نظارت های به کار رفته توسط موسسه خود را اعلام نماید.
۴. برای دستیابی به کیفیت بالای حسابرسی در ایران، لازم است به مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی بیشتر بها داده شود و زمینه برای رقابت این مؤسسات با سازمان حسابرسی فراهم شود.
۵. باید زمینه ای فراهم شود که مؤسسات حسابرسی به صورت تخصصی فعالیت کنند؛ همچنین بهتر است حسابرسان به صورت تخصصی فعالیت نمایند.
۶. این یافته ها می تواند برای خط مشی گذاران بورس از جهت تدوین و الزام به ارتقای کیفیت حسابرسی ضرورت داشته باشد. یکی از مهمترین راهکارهای ارتقای کیفیت حسابرسی کشور، شفافیت بیشتر از سوی حسابرسان و مقررات گذاران و همکاری آن ها با دانشگاهیان در هدف گذاری مشترک یعنی درک بهتر محرک های مختلف کیفیت حسابرسی است.

منابع

۷. خاکی، غلامرضا (۱۳۷۸)، روش تحقیق با رویکرد پایان نامه نویسی، چاپ اول، مرکز تحقیقات علمی کیش
۸. نیکبخت، محمد رضا و شعبان زاده، مهدی. کنارکار، امین (۱۳۹۵) " بررسی رابطه ی بین حق الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرسی با کیفیت حسابرسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران " فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۲، شماره ۱، بهار ۱۳۹۵

۹. واعظ، علی. احمدی، محمد رمضان (۱۳۹۳) "تاثیر کیفیت حسابداری بر حق الزحمه حسابداری شرکت ها" مجله دانش حسابداری مالی، دوره ۱، شماره ۱، تابستان ۱۳۹۳، صفحه ۸۷-۱۰۷
۱۰. موسوی شیرینی، سید محمود و پهلوان، مریم (۱۳۹۴). توازن بین مسئولیت های حسابداری و عمل بازاریابی توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران. مجله ی پیشرفت های حسابداری دانشگاه شیراز، دوره ی هفتم، شماره ی دوم، پاییز و زمستان ۱۳۹۴.
۱۱. آذر، عادل، جلد دوم، تحلیل آماری. آمار و کاربرد آن در مدیریت، (۱۳۹۳) تهران. سمت تابستان ۱۳۹۳.
۱۲. حساس یگانه، یحیی و غلام زاده لداری، مسعود (۱۳۹۱). "ارزیابی جامع کیفیت حسابداری در ایران: فرصت های تحقیقاتی". دهمین همایش ملی حسابداری ایران دانشگاه الزهرا.

13. Jong-H- Ch. Jeong-B-K-V. Chansong-k. Yoonseok-Z. (2009). "Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. Auditing": *A Journal of Practice and Theory*. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1011096>
14. Ball, R. and L. Shivakumar. (2006). "The role of accruals in asymmetrically timely gain and loss recognition". *Journal of Accounting Research* 44 (2): 207-242.
15. DeAngelo, L. (1981). "Auditor size and auditor quality". *Journal of Accounting & Economic* (December): 183-199. S.
16. Becker, C. M. DeFond, J. Jiambalvo, and K. Subramanyam, (1998). "The effect audit quality on earnings management". *Contemporary Accounting Research* 15 (1): 1 24.

The impact of the size of the audit firm and audit fees on audit quality

Davood Gorjizadeh, Mohammad Hamed Khanmohammadi, Zahra Bozorgi

1. Professor of Audit Department, Naser Khosra Institute of Higher Education, Saveh, Iran

2. Assistant Professor of Accounting, Damavand Branch, Islamic Azad University, Damavand, Iran

3. Graduate Student in Accounting, Higher Education Institution, Naser Khosra, Saveh, Iran

Abstract

The present study examines the relationship between the size of the audit firm and audit fees with audit quality. In other words, in this research, it has been attempted to answer the question as to whether the high audit fees of companies admitted to the Tehran Stock Exchange can increase the quality of the audit. And also, can the size of the audit firm increase audit quality? To answer these questions, a sample of 85 companies admitted to the Tehran Stock Exchange was reviewed during the period from 1388 to 1394. In this research, mixed data model is used to estimate the model and test hypotheses. The F lemmer and Hausman tests were also used to determine the type of model used in the combination data method.

According to the results of these tests, the static effects model was used in this study. The results of the research hypothesis test indicate that there is a positive and significant relationship between the size of the audit firm and the change in audit fees. Also, the size of the audit firm has a positive and significant relationship between audit fees and audit quality.

Keywords: audit fees, auditor size, quality audit
