

## بررسی تأثیر کاربرد استاندارد بین‌المللی تحت نظارت هیئت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی

جواد زحمتکشان\*<sup>۱</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۰/۰۳ تاریخ چاپ: ۱۴۰۱/۱۱/۲۶

### چکیده

با توجه به مطالعه پارتا و همکارانش در سال ۲۰۲۲، شرکت‌ها به منظور بهبود کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی، به کاربرد استاندارد بین‌المللی تحت نظارت هیئت حسابرسی توجه دارند و معتقدند ثبت استاندارد بین‌المللی هیئت نظارت حسابرسی می‌تواند در بهبود کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی نقش موثری داشته باشد. جهت تحلیل فرضیه‌های پژوهش، جامعه آماری را از بین سال‌های ۱۳۹۵ الی ۱۴۰۰ و به مدت ۶ سال انتخاب نموده و شامل شرکت‌های بورسی بوده‌اند که نمونه آماری با روش حذفی و به تعداد ۹۰ شرکت انتخاب شد. روش پژوهش مورد استفاده نیز، روش توصیفی-تحلیلی بوده و داده‌های پژوهش از نوع تاریخی با مراجعه به صورت‌ها و گزارشهای مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران جمع‌آوری و طبقه‌بندی گردید. برای تجزیه و تحلیل داده‌های آماری از روش داده‌های پانل دیتا استفاده شد؛ و در بخش تجزیه و تحلیل از آمار توصیفی و استنباطی و آزمون‌های مختلف مربوطه انجام گردید و تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم افزار Eviews نسخه ۹ صورت گرفت. با توجه به تحلیل مدل رگرسیونی، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که کاربرد استانداردهای بین‌المللی تحت نظارت هیئت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران تأثیر مثبت و معناداری دارد به طوری که در این پژوهش براساس آماره  $t$  میزان متغیر کاربرد استانداردهای بین‌المللی تحت هیئت نظارت حسابرسی ابتدا بر کیفیت حسابرسی و سپس بر حق الزحمه حسابرسی تأثیرپذیر است.

### واژه‌های کلیدی

استاندارد بین‌المللی؛ هیئت نظارت حسابرسی؛ کیفیت حسابرسی؛ حق الزحمه حسابرسی

۱. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، لامرد، ایران. (نویسنده مسئول):

(23456789bb,ir@gmail.com)

## مقدمه

با توجه به مقاله لاتین پارتا و همکاران در سال ۲۰۲۲، علی‌رغم اهمیت ثبت نام در هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های دولتی، به طور شگفت‌انگیزی اطلاعات علمی کمی وجود دارد؛ این تحقیق در مورد فرآیند ثبت نام و تأثیر آن بر نتایج حسابرسی انجام شده است (آبرناتی و همکاران، ۲۰۱۳). هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های دولتی اجازه ثبت موسسات حسابرسی از کشورهای غیرآمریکایی را داده است. با این حال، چین و چند کشور دیگر به هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های دولتی اجازه بازرسی از حسابرسی شرکت‌ها را نمی‌دهند؛ بنابراین از این تنظیم برای بررسی اینکه آیا حسابرسی ثبت شده در هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های دولتی استفاده می‌نمایند و شرکت‌ها کیفیت حسابرسی را در غیاب بازرسی و اینکه آیا حسابرسی را دریافت نموده‌اند منجر به بهبودی حق بیمه کارمزد می‌شوند. یافته‌های مطالعات آنها نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی پس از کاربرد استانداردهای بین‌المللی تحت نظارت هیئت حسابرسی بر حسابداری شرکت‌های دولتی افزایش می‌یابد و مشتریان هزینه‌های حسابرسی بالاتری را برای ممیزی توسط شرکت‌های ثبت شده در هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های دولتی پرداخت می‌کنند (پارتا و همکاران، ۲۰۲۲). به دنبال شکست‌های حسابرسی برجسته در شرکت‌هایی مانند انرون، وردکام، سانیم و سایر شرکت‌ها، قانون هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی را برای نظارت بر صنعت حسابرسی ایجاد کرد. تحت قانون هیئت نظارت، موسسات حسابرسی، از جمله شرکت‌های غیرآمریکایی که حسابرسی می‌کنند یا نقش مهمی در حسابرسی مشتریان فهرست شده در بورس‌های ایالات متحده دارند، تحت نظارت حسابداری شرکت‌های عمومی هستند. اگرچه مقررات حسابداری شرکت‌های عمومی مستلزم بازرسی از هر دو نوع ثبت شده در ایالات متحده و غیر ایالات متحده است موسسات حسابرسی، محدودیت‌های قانونی حسابداری شرکت‌های عموم را از بازرسی شرکت‌های حسابرسی ثبت شده در چین باز می‌دارد. جالب اینکه، با وجود این محدودیت‌ها در بازرسی‌های حسابداری شرکت‌های عمومی، برخی از موسسات حسابرسی در چین با این وجود تصمیم به ثبت نام در این حسابداری شرکت‌های عمومی کرده‌اند. آنها بررسی نمودند که آیا کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی ثبت شده در حسابداری شرکت‌های عمومی بهبود می‌یابد و آیا هزینه‌های حسابرسی پرداخت شده است یا خیر به حساب‌برسان پس از ثبت حسابداری شرکت‌های عمومی افزایش می‌یابد. برانگیختگی این رویدادها، حسابداری شرکت‌های عمومی مذاکرات را با دولت چین برای اجازه بازرسی از موسسات حسابرسی ثبت شده تشدید کرده است (پارتا و همکاران، ۲۰۲۲). از این رو، تلاش این پژوهش بر این است که تأثیر کاربرد استانداردهای بین‌المللی تحت نظارت هیئت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران مورد سنجش قرار دهد.

## مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

حسابداری شرکت‌های عمومی و فعالیت‌های آن از زمان آغاز به کار، توجه قابل توجهی را از سوی دانشگاهیان به خود جلب کرده است. یکی به طور گسترده سوال مورد بحثی که مورد مطالعه قرار گرفته است این است که آیا بازرسی‌های حسابداری شرکت‌های عمومی در بهبود کیفیت حسابرسی موثر است؟ منتقدان بحث می‌کنند که اگرچه بازرسان حسابداری شرکت‌های عمومی ممکن است مستقل‌تر باشند، بازرسی‌های حسابداری شرکت‌های عمومی ممکن است

کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند، زیرا همتا هستند بازرسان بازرنگری ممکن است تخصص بیشتری داشته باشند. تحقیقات آکادمیک در مورد اثرات بازرسی حسابداری شرکت‌های عمومی به طور کلی نشان می‌دهد که آنها تأثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارند (دفوند و لنوکس<sup>۳</sup>، ۲۰۱۷)؛ و آن بازرسی حسابداری شرکت‌های عمومی گزارشها سیگنال‌هایی در مورد کیفیت حسابرسی ارائه می‌دهند (جونگ و ژانگ<sup>۴</sup>، ۲۰۱۳). اضافه می‌نمایند تحقیق در مورد تأثیر حسابداری شرکت‌های عمومی با بررسی اینکه آیا ثبت حسابداری شرکت‌های عمومی با افزایش کیفیت حسابرسی در ارتباط است یا خیر چین، کشوری که در آن بازرسی مجاز نیست. با توجه به محیط ضعیف نهادی در چین، شرکت‌های مشتری ممکن است با استخدام یک حسابرس معتبر، تلاش میکنند تا قابلیت اطمینان گزارش‌های مالی خود را اعلام کنند. استفاده از حسابداری شرکت‌های عمومی ثبت شده حسابرس ممکن است رویکردی باشد که شرکت‌های صاحبکار برای نشان دادن قابلیت اطمینان صورت‌های مالی خود از آن استفاده می‌کنند. به علاوه، اگر مشتریان ارزش قائل شوند در ارتباط شرکت حسابرسی با حسابداری شرکت‌های عمومی، آنها ممکن است مایل به پرداخت حق بیمه هزینه حسابرسی باشند (پارتا و همکاران، ۲۰۲۲). آنها چین را به عنوان محیطی برای بررسی پیامدهای ثبت حسابداری شرکت‌های عمومی به دلایل مختلف انتخاب می‌نمایند. اول، همانطور که نشان داده شد پیش از این، چین اجازه بازرسی حسابداری شرکت‌های عمومی را نمی‌دهد؛ بنابراین، هر گونه پیامدهای ثبت حسابداری شرکت‌های عمومی را می‌توان به آن نسبت داد ثبت نام و نه به بازرسی که پس از آن خواهد بود. این مطالعه آنها را از تحقیقات قبلی متمایز نمود، جایی که اثر بازرسی حسابداری شرکت‌های عمومی همچنین شامل اثر ثبت است. دوم، چین محیط نظارتی و نهادی ضعیف تری دارد نسبت به سایر کشورهایی که در طول دوره مطالعه آنها اجازه بازرسی حسابداری شرکت‌های عمومی را نداده اند (کارسلو و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۴). سوم، بی‌نظمی‌های حسابداری زیادی توسط شرکت‌های چینی فهرست شده در ایالات متحده وجود داشته است، از جمله ادغام معکوس تقلب‌ها در چین؛ بنابراین نگرانی‌ها در مورد قابلیت اطمینان صورت‌های مالی شرکت‌های چینی و کیفیت حسابرسی کلی در چین تشدید می‌شود (گوش و پلتر<sup>۶</sup>، ۲۰۱۴). به دلیل ساختار نهادی ضعیف بازار حسابرسی در چین و به دلیل مسئولیت قانونی حسابرسان است به دلیل سطح پایین حمایت از سرمایه‌گذاران تقریباً وجود ندارد (هانگ و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۱۶). شهرت، آبرو به انگیزه اصلی موسسات حسابرسی برای مستقل ماندن و حفظ کیفیت حسابرسی بالا تبدیل شده است. از این رو، موسسات حسابرسی در چین ممکن است بر ایجاد شهرت مطلوب از طریق ارتباط با یک تنظیم‌کننده معتبر بین‌المللی تکیه کنند. به عنوان حسابداری شرکت‌های عمومی علاوه بر این، برای نشان دادن قابلیت اطمینان صورت‌های مالی خود، شرکت‌های چینی ممکن است انتخاب کنند که با یک حسابرس ثبت شده در حسابداری شرکت‌های عمومی، با افزایش نظارت حسابرس و پرداخت حق بیمه برای انجام این کار موافقت نمایند. با استفاده از داده‌های شرکت‌های فهرست‌شده چینی، کیفیت حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی پرداخت شده توسط شرکت‌های مشتری را با حسابرسان مقایسه می‌نمایند. قبل و بعد از ثبت در حسابداری شرکت عمومی ثبت شده است. پس از ثبت حسابرس، کیفیت حسابرسی بالاتری پیدا می‌نمایند که با حسابداری شرکت‌های

عمومی نسبت به قبل از ثبت نام مغایرت دارد. علاوه بر این، پس از ثبت نام حسابرس در حسابرسی، حسابداری شرکت عمومی افزایشی در حق الزحمه حسابرسی مشاهده می‌شود. مطالعه آنها به چندین روش به ادبیات کمک می‌کند. اول، سندی که حتی بدون بازرسی، ثبت نام حسابداری شرکت عمومی با بهبود کیفیت حسابرسی همراه است و شرکت‌های ثبت شده در حسابداری شرکت عمومی حق بیمه حق الزحمه حسابرسی را دریافت می‌کنند. این یافته‌ها مکمل تحقیقات قبلی است که بهبود کیفیت حسابرسی را پس از بازرسی شرکت‌ها در حسابداری شرکت عمومی توسط سازمان گزارش می‌دهد. آنها متوجه شدند که ثبت‌کنندگان حسابداری شرکت عمومی پس از ثبت، کیفیت حسابرسی بالاتری را نسبت به قبل نشان می‌دهند، بازرسی دوم، یافته‌های آنها نشان می‌دهد که شرکت‌های حسابرسی چینی ثبت‌شده در حسابداری شرکت عمومی ممکن است با ارزش بوده باشند دانش از خودارزیابی کنترل‌های داخلی و سایر کشف دانش در طول فرآیند ثبت نام، منجر به افزایش کلی کیفیت حسابرسی می‌شود. سوم، دریافتند که افزایش کیفیت حسابرسی با حسابرسی بالاتر حق الزحمه همراه است، یافته‌ای که با تحقیقات قبلی مطابقت دارد که نشان می‌دهد حق الزحمه حسابرسی افزایش می‌یابد، شرکت‌ها را برای افزایش تلاش‌های مورد نیاز برای دستیابی به کیفیت حسابرسی بالاتر جبران می‌کند (پارتا و همکاران، ۲۰۲۲). در ایران نیز شرکت‌ها برای افزایش کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی نیازمند هستند که بررسی‌هایی در هیئت نظارت نیاز دارد؛ از این رو مطالعه حاضر به بررسی تأثیر کاربرد استاندارد بین‌المللی تحت نظارت هیئت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی پرداخته می‌پردازد؛ در ادامه با متغیرهای پژوهش آشنا خواهیم شد.

کاربرد استاندارد بین‌المللی تحت نظارت هیئت حسابرسی: برنامه بازرسی بین‌المللی هیئت نظارت حسابرسی یکی از موضوعاتی است که امروزه توسط موسسات حسابرسی و شرکت‌های حسابداری به آن توجه نشان داده می‌شود. در چهارمین پیمایش سال ۲۰۱۵ همنشینی، از یافته‌های بازرسی مراجع نظارتی از شش شبکه یاد شده، مشخص شد که ۴۳ درصد از بازرسی‌های انجام شده از حسابرسی‌های واحدهای تجاری عام ثبت شده در بورس، دستکم یک مورد یافته داشتند که این میزان در پیمایش سال ۲۰۱۴، حدود ۴۷ درصد بود. مطابق با نتایج پیمایش‌های پیشین این همنشینی، پیمایش فعلی نیز نشان می‌دهد که میزان تکرار و تعداد یافته‌ها در جنبه‌های اصلی حسابرسی و نظام‌های کنترل کیفی موسسه‌های حسابرسی بازرسی شده بالاست. این همنشینی، اطلاعات سه دسته از فعالیت‌های بازرسی را جمع‌آوری کرده است. در جدول‌های ۱، ۲ و ۳ تنظیم شده این سه دسته و موارد مهم بخشهایی از حسابرسی که بیشترین تعداد یافته گزارش شده در پیمایش سال ۲۰۱۵ را داشتند، ارائه می‌شوند. برای درک مفهوم یافته نحوه سنجش تکرار یک یافته و ملاحظه‌های این همنشینی در زمینه تفسیر اطلاعات ارائه شده در این گزارش به ادامه این گزارش توجه کنید. در حالی که پیشرفت‌هایی دیده شده است، میزان تکرار و مجموع یافته‌های نشان داده شده در نتایج پیمایش، موجبات نگرانی دائمی همنشینی را فراهم آورده است. یافته‌های به دست آمده در مورد قراردادهای حسابرسی نشان می‌دهد که عملکرد حسابرسان در زمینه تحقق نقشی که برای حفظ منافع عمومی بر دوش‌شان است کمتر از میزان مورد انتظار است و این که حسابرسی نتوانسته است میزان اطمینان بخشی لازم را که استانداردهای حرفه‌ای در مورد صورت‌های مالی تعیین کرده‌اند، برآورده نمایند (سایت حسابرس، ۱۳۹۵). شرکت‌های حسابداری عمومی برای بهبود کیفیت حسابرسی صورتهای مالی خود را به شرکتهایی تحویل می‌دهند تا بازرسی حسابرسی روی آنها صورت پذیرد و از برنامه بین

المللی هیئت نظارت حسابرسی استفاده نمایند تا بتوانند کیفیت حسابرسی را ارتقا دهند و بدین وسیله منجر به اعتماد بیشتر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی گردند (پارتا و همکاران، ۲۰۲۲).

کیفیت حسابرسی: کیفیت حسابرسی تابعی از دو عامل مرتبط با عملکرد حسابرس است؛ شایستگی و عملکرد حرفه‌ای. ممکن است هر یک از عوامل تحت تأثیر انگیزه‌های اقتصادی همچون میزان حق‌الزحمه حسابرسی، کارایی حسابرسی، دعاوی حقوقی و خدمات مشاوره‌ای قرار گیرند. همچنین کیفیت حسابرسی تحت تأثیر عوامل ساختار بازار مانند میزان رقابت، درجه تمرکز در صنعت، صرفه‌جویی ناشی از مقیاس و وجود قوانین و مقررات است (کاتاناج<sup>۹</sup>، ۱۹۹۹). صورت‌های مالی بخش عمده‌ای از اطلاعات مورد نیاز سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان یک شرکت را تأمین می‌کند. براساس چنین سطح اعتمادی به صورت‌های مالی، نقش حسابرسان نیز نقش حیاتی است. حسابرسی صورت‌های مالی امری ضروری است؛ زیرا صورتهای مالی حسابرسی شده می‌تواند این اطمینان را برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان فراهم کند که اطلاعاتی معتبر و قابل اتکا در اختیار آنها قرار می‌گیرد؛ بنابراین، حسابرسی صورت‌های مالی می‌تواند ارزش افزوده اقتصادی را برای یک شرکت به وجود آورد. با در نظر گرفتن اهمیت خدمات حسابرسی و عدم امکان مشاهده مستقیم کیفیت حسابرسی، پیدا کردن روشی اثربخش برای کنترل کیفیت حسابرسی امری ضروری است. در صورت وجود رقابت در بازار، موسسات حسابرسی علاوه بر دریافت حق‌الزحمه کمتر ممکن است که صاحبکاران خود را نیز از دست بدهند. در صورتی هم که موسسات حسابرسی حق‌الزحمه خیلی بالاتری را نسبت به هزینه‌های صرف کرده برای انجام حسابرسی درخواست کنند، دیدگاه جامعه نسبت به کیفیت کار آنها با تردید همراه است؛ بنابراین می‌توان مشاهده کرد که تحقیقات تجربی در رابطه با کیفیت و حق‌الزحمه حسابرسی شرکتهای بورسی در ایران، اطلاعات مناسبی را برای سرمایه‌گذاران به منظور تفسیر حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت آن فراهم می‌آورند (واعظ و همکاران، ۱۳۹۳).

حق‌الزحمه حسابرسی: امروزه حسابرسان مستقل با فشارهای روزافزون برای کنترل و کاهش حق‌الزحمه حسابرسی مواجه هستند. این موضوع موجب شده است که حسابرس و صاحب کار برای تسهیل این موضوع به بررسی ارتباط میان حق‌الزحمه حسابرسی و کار حسابرسی پردازند، عوامل موثر بر حق‌الزحمه حسابرسی به دو گروه کلی تقسیم می‌شوند. گروه اول ویژگی‌های موسسه حسابرسی است و گروه دوم ویژگی‌های صاحب کار یا شرکتی است که از موسسه حسابرسی دعوت به عمل می‌آورد (حضرتی و پهلوان، ۱۳۹۱). همچنین در این باره مهمترین جنبه کنترل و مدیریت کیفیت حسابرسی را می‌توان حق‌الزحمه حسابرسی دانست. حق‌الزحمه خدمات حسابرسی شرط ضروری برای اطمینان نسبت به کیفیت حسابرسی است. اگرچه حق‌الزحمه بیشتر حسابرسی همیشه بیانگر هزینه حسابرسی با کیفیت بالاتر نیست اما علاوه بر داشتن کیفیت حسابرسی مناسب، موسسه حسابرسی هزینه استاندارد را برای انجام کار خود در نظر می‌گیرند که به طور طبیعی حق‌الزحمه دریافتی آنها بیشتر از این هزینه هاست (گریفن و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۱۱). مطالعه عوامل موثر بر حق‌الزحمه حسابرسی از نظر تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی حائز اهمیت است. کیفیت پایین حسابرسی موجب کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورتهای مالی می‌شود و این امر منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی و همچنین موجب کاهش اعتبار فرآیند حسابرسی در ابعاد کلان و مانع از تخصیص بهینه سرمایه در بازار بورس اوراق بهادار و افزایش هزینه سرمایه و تأمین مالی می‌شود. اگرچه حق‌الزحمه بالای حسابرسی همیشه بیانگر هزینه حسابرسی با

<sup>9</sup> - Griffin and etal

کیفیت بالاتر نیست اما علاوه بر داشتن کیفیت حسابرسی مناسب، موسسات حسابرسی هزینه استاندارد را برای انجام کار خود در نظر می‌گیرند که به طور طبیعی حق الزحمه دریافتی آنان بیشتر از این هزینه‌ها است (رشیدی باغی، ۱۳۹۲).

### مروری بر نتایج تجربی تحقیق در ایران و جهان

یاری و همکاران (۱۴۰۱)، حق الزحمه حسابرسی: نقش آیین نامه تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی را بررسی نمودند. نتایج حاصل از برآورد مدل تفاضلی نوع اول نشان می‌دهد که بین حق الزحمه حسابرسی و آیین نامه تعیین حق الزحمه، رابطه معناداری وجود ندارد. چنین یافته‌ای با مدل سطح حق الزحمه حسابرسی نیز پشتیبانی شده است. مشایخ و همکاران (۱۴۰۱)، نقش تأخیر گزارش حسابرسی بر ارتباط بین نوسان پذیری سود و حق الزحمه حسابرسی را بررسی نمودند. یک رابطه مثبت معنادار بین نوسان پذیری سود و حق الزحمه حسابرسی مشاهده شد؛ اما رابطه معناداری میان نوسان پذیری سود و تأخیر گزارش حسابرسی مشاهده نگردید. یافته‌ها تنها نشان می‌دهد که رابطه بین نوسان پذیری سود و حق الزحمه حسابرسی در مواردی که گزارش حسابرسی با تأخیر صادر میشود، شدیدتر است. همچنین شواهدی از وجود رابطه مثبت معنادار میان تأخیر گزارش حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی به دست آمد. اخترشناس و همکاران (۱۴۰۱)، تأثیر اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش کیفیت سود را بررسی نمودند. یافته‌ها حاکی از آن است که کیفیت سود بر رابطه بین اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات و کیفیت حسابرسی، نقش تعدیل کننده دارد، بنابراین شرکت‌هایی که اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات زیادی دارند، از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردار هستند. همچنین اختلاف سود دفتری مالیاتی بیانگر یک معیار قابل مشاهده برای کیفیت سود می‌باشد که تصمیمات حسابرس را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

بخشی و همکاران (۱۴۰۱)، به بررسی تأثیر فشار زمانی حسابرس بر کیفیت حسابرسی و کیفیت سود با تأکید بر نقش تعدیلی استرس کاری حسابرسان پرداختند. یافته‌های فرضیه اول پژوهش حاکی از آن است که فشار زمانی حسابرس باعث کاهش کیفیت سود میگردد و براساس یافته‌های فرضیه دوم، فشار زمانی حسابرس، کیفیت حسابرسی را کاهش میدهد. همچنین نتیجه فرضیه سوم حاکی از آن است که استرس کاری حسابرسان باعث تشدید ارتباط منفی فشار زمانی حسابرس و کیفیت سود میگردد. در نهایت بر اساس فرضیه چهارم پژوهش، استرس کاری حسابرسان باعث تشدید ارتباط منفی فشار زمانی حسابرس و کیفیت حسابرسی میگردد.

مولائی و همکاران (۱۴۰۱)، به طراحی الگوی ارتقای کیفیت حسابرسی با تمرکز بر مؤلفه‌های درونی و بیرونی در ایران پرداختند. یافته‌ها بیانگر آن است که کیفیت حسابرسی با توجه به عوامل علی، زمینه‌ای و مداخله‌گر شناسایی شده از طریق اتخاذ راهبردهای ارائه شده، منجر به خلق پیامدهای مطلوبی مانند ارتقای کیفیت حسابداری، کمک به توسعه بازار سرمایه و افزایش اعتبار مؤسسات حسابرسی میشوند.

پارتا و همکاران (۲۰۲۲)، به بررسی تأثیر کاربرد استاندارد بین‌المللی تحت نظارت هیئت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در کشور چین پرداختند. نتایج آنها نشان داده است که شرکت‌هایی که فرآیند خود را در حسابداری شرکت عمومی ثبت کرده‌اند میتوانند موفق‌تر باشند نسبت به شرکت‌هایی که ثبت نشده‌اند، چراکه در شرکت‌های حسابداری عمومی نظارتهایی توسط حسابرس صورت می‌پذیرد که میتواند کیفیت حسابرسی را بالا ببرد البته این فرآیند میتواند حق الزحمه حسابرسی را نیز بالا ببرد.

هردا و همکاران<sup>۱۰</sup> (۲۰۲۱)، در پژوهشی با بررسی اینکه چرا و چگونه روابط و مبادلات اجتماعی حساب‌برسان با شرکت، شرکت، همکاران و مشتریان آنها بر نگرش و رفتار آنها تأثیر می‌گذارد و پیامدهای آن بر کیفیت حسابرسی چیست، نشان دادند که چگونه ارتباط سازنده می‌تواند توسعه یافته و منجر به نتایج مفیدی مانند کاهش فرسودگی حساب‌برس گردد و اهمیت آن بر کیفیت حسابرسی را از این جنبه عنوان کردند که کیفیت حسابرسی به گزارشگری مالی بهبود یافته ای تبدیل می‌شود که به ذینفعانی که برای تصمیم‌گیری آگاهانه تجاری به صورتهای مالی حسابرسی شده اعتماد می‌کنند، کمک می‌کند و به طور خاص، به نقش حساب‌برسان در مورد رفتار منصفانه در تقویت پیوند روان شناختی قوی با هدف پشتیبانی ادراک شده تأکید می‌کنند و اینکه چگونه تعهد حساب‌برسان می‌تواند منجر به نتایج سازمانی مطلوبی از جمله افزایش کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی شود.

چنگ و همکاران<sup>۱۱</sup> (۲۰۲۱)، اثر هموارسازی سود بر تصمیمات قیمت‌گذاری حساب‌برسان را در مقاله ای تحت عنوان هموارسازی سود و حق‌الزحمه حسابرسی، موردبررسی قرار داده‌اند. به این نتیجه دست یافته‌اند که هموارسازی سود با حق‌الزحمه حسابرسی ارتباط منفی دارد و این نشان می‌دهد که حساب‌برسان سودهای هموارسازی شده را مطلوب تلقی میکنند. این شواهد نشان دهنده این است که حساب‌برسان، هموارسازی سود را یک نوع علامتدهی تلقی میکنند تا رفتار فرصت طلبانه، بنابراین حق‌الزحمه حسابرسی کمتری دریافت میکنند. این نتایج که در تناقض آشکار با یافته‌های مطالعات برابری و همکاران است، گره ابهامات موجود در مکانیسم اثرگذاری نوسان‌پذیری سود بر ریسک حسابرسی و نماینده‌های آن از جمله حق‌الزحمه و تأخیر گزارش حسابرسی را کورتر میکند.

برایان و ماسون<sup>۱۲</sup> (۲۰۲۰)، در پژوهش بعدی خود، به بررسی این موضوع پرداختند که رابطه میان نوسانات سود و تأخیر گزارش حسابرسی با حق‌الزحمه حسابرسی چگونه است. نتایج آنها با این موضوع که حساب‌برسان با تلاش بیشتری به سودی که نوسان کم‌تر دارد، پاسخ می‌دهند، سازگار است. همچنین نتایج نشان می‌دهد که ارتباط بین نوسان‌پذیری سود و تأخیر در گزارش حسابرسی با حق‌الزحمه حسابرسی، تحت تأثیر حساب‌برسان غیر متخصص در صنعت، دوره تعویض کوتاه‌تر و دفاتر حسابرسی کوچک و متوسط قرار دارد. علاوه بر این، نوسانات اندک سود در صورت افزایش درجه هموارسازی سود، تأثیر بیشتری در افزایش تأخیر گزارش حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی دارد.

با توجه به مطالعه پارتا و همکاران (۲۰۲۲)، فرضیات اصلی و فرعی به صورت ذیل تدوین شده است:

فرضیه اصلی: کاربرد استانداردهای بین‌المللی تحت نظارت هیئت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد.

فرضیه فرعی اول: کاربرد استانداردهای بین‌المللی تحت نظارت هیئت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد.

فرضیه فرعی دوم: کاربرد استانداردهای بین‌المللی تحت نظارت هیئت حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد.

## روش تحقیق

روش مورد استفاده از نوع پژوهش‌های نیمه تجربی پس رویدادی در حوزه پژوهش‌های اثباتی حسابداری است که با استفاده از روش رگرسیون چند متغیره و الگوهای اقتصاد سنجی انجام شده است. فرضیه‌های پژوهش بر اساس داده‌های پانلی یا تابلویی مورد آزمون قرار گرفته است. براساس موضوع انتخابی، روش پژوهش توصیفی - تحلیلی و از نوع کاربردی می‌باشد. براساس هدف این موضوع، از روش تحقیق همبستگی استفاده شده است چرا که بررسی تأثیر کاربرد استانداردهای بین‌المللی تحت نظارت هیئت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد.

جامعه آماری منتخب در این پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و در بین سال‌های ۱۳۹۵ الی ۱۴۰۰ و به مدت ۶ سال می‌باشد. بنابراین جهت تعیین حجم نمونه بایستی دارای شرایط ذیل باشند:

- ۱- اطلاعات مالی آن‌ها در بازه زمانی مورد بررسی در دسترس باشد و هیچ نواقصی نداشته باشد.
- ۲- سال مالی آن‌ها در پایان اسفند ماه باشد و در بازه زمانی مورد بررسی تغییر سال مالی صورت نگرفته باشد.
- ۳- شرکت‌ها در طول دوره تحقیق مورد پذیرش بورس قرار داشته باشند و از عضویت آن‌ها ۲ سال گذشته باشد.
- ۴- در طول دوره تحقیق حقوق صاحبان سهام آن‌ها منفی نباشد.
- ۵- شرکت‌ها زیان انباشته نداشته باشند.
- ۶- وقفه مالیاتی بیش از چهارماه نداشته باشند.
- ۷- شرکت نباید در گروه شرکت‌های واسطه‌گریهای مالی از جمله شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بیمه، بانکها باشد، زیرا ماهیت و نوع فعالیت آنها متفاوت از سایر شرکت‌های عضو بورس است.

### جدول ۱- تعیین نمونه آماری

۵۴۰	کلیه مشاهدات مربوط به نمونه آماری از سال ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۰
(۷۲)	اطلاعات مالی شرکت‌ها در دسترس نبوده و یا ناقص بوده است.
(۸۵)	پایان سال مالی شرکت‌ها اسفندماه نباشد و یا تغییر سال مالی داشته باشند.
(۸۲)	شرکت‌ها زیان انباشته داشته باشند و حقوق صاحبان سهام آنها منفی باشد.
(۸۸)	شرکت‌ها در طول دوره تحقیق عضو بورس نباشند یا از زمان عضویت آن‌ها ۲ سال نگذشته باشد.
(۷۵)	شرکت‌ها دارای وقفه مالیاتی بیش از ۴ ماه باشند.
(۴۸)	جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بیمه و بانک‌ها باشند.
۹۰	نمونه انتخابی

مدل رگرسیونی اقتباس شده از مدل پارتا و همکاران (۲۰۲۲) به صورت زیر است:

مدل فرضیه ویژه اول:

$$AQ = \beta_0 + \beta_1 IRASB_{it} + \beta_2 BTM_{it} + \beta_3 Size_{it} + \beta_4 Lev_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 CFO_{it} + \varepsilon$$

مدل فرضیه ویژه دوم:

$$AF = \beta_0 + \beta_1 IRASB_{it} + \beta_2 BTM_{it} + \beta_3 Size_{it} + \beta_4 Lev_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 CFO_{it} + \varepsilon$$



متغیر وابسته:

- کیفیت حسابرسی (AQ) ادر سال t
- حق‌الزحمه حسابرسی (AF) ادر سال t

متغیرهای مستقل:

- کاربرد استاندارد بین‌المللی تحت نظارت هیئت حسابرسی (IRASB) ادر سال

متغیرهای کنترلی:

- ارزش دفتری به ارزش بازار (BTM) ادر سال t
- اندازه شرکت (Size) ادر سال t
- اهرم مالی (Lev) ادر سال t
- بازده دارایی‌ها (ROA) ادر سال t
- نسبت خالص جریان نقدی (CFO) ادر سال t

### روش اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته؛ کیفیت حسابرسی (AQ): با استفاده از مدل تعدیل شده جونز بدست آمده است که قدرمطلق اقلام تعهدی را به عنوان کیفیت حسابرسی در نظر گرفته است (پارتا و همکاران، ۲۰۲۲؛ کردستانی و همکاران، ۱۳۹۷).

حق‌الزحمه حسابرسی (AF): از لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی پرداخت شده به حساب‌برسان مستقل شرکت به دست آمده است (پارتا و همکاران، ۲۰۲۲؛ کردستانی و همکاران، ۱۳۹۷).

متغیر مستقل؛ کاربرد استانداردهای بین‌المللی تحت نظارت هیئت حسابرسی (IRASB): شرکت حسابرسی می‌بایست در هیئت نظارت حسابرسی ثبت شده و حدود یک سال از ثبت آن گذشته باشد. به منظور اندازه‌گیری این شاخص از ارائه مجدد صورتهای مالی توسط حسابرس و یا برگشت آن توسط مشتریان به حسابرس بدست می‌آید؛ به عبارتی در صورتی که صورت‌های مالی به صورت مجدد توسط استفاده‌کنندگان آن برگشت داده شود عدد یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود (پارتا و همکاران، ۲۰۲۲).

متغیرهای کنترلی:

ارزش دفتری به ارزش بازار (BTM): ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام تقسیم بر ارزش بازار حقوق صاحبان سهام بدست آمده است.

اندازه شرکت (Size): از لگاریتم طبیعی دارایی‌ها بدست آمده است.

اهرم مالی (Lev): از تقسیم بدهی‌های کل به دارایی‌های کل بدست آمده است.

بازده دارایی‌ها (ROA): از تقسیم سود خالص به کل دارایی‌ها بدست آمده است.

نسبت خالص جریان نقدی (CFO): از جریان نقدی حاصل از عملیات مقیاس‌بندی شده بر اساس کل دارایی‌ها بدست آمده است.

## یافته‌های پژوهش

## جدول ۲- آمار توصیفی متغیرها

کشیدها	چولگی	انحراف معیار	کمینه	بیشینه	میانه	میانگین	
۱/۲۴	۰/۲۴	۰/۶۵	۰/۰۸	۰/۷۲	۰/۳۸	۰/۴۰	کیفیت حسابرسی
۱/۵۸	۰/۲۱	۰/۶۳	۰/۱۵	۰/۶۶	۰/۲۵	۰/۲۸	حق الزحمه حسابرسی
۱/۹۳	۱/۸۶	۰/۷۴	۰	۱	۰/۵۲	۰/۵۶	کاربرد استانداردهای بین‌المللی تحت نظارت هیئت حسابرسی
۱/۹۶	۱/۶۵	۰/۴۱	۰/۱۲	۰/۸۵	۰/۵۹	۰/۶۳	ارزش دفتری به ارزش بازار
۱/۵۳	۱/۵۰	۰/۲۳	۰/۱۱	۰/۶۶	۰/۵۱	۰/۵۵	اندازه شرکت
۱/۶۳	-۱/۲۴	۱/۶۱	۰/۲۳	۰/۷۳	۰/۶۹	۰/۷۲	اهرم شرکت
۱/۳۹	۰/۵۲	۰/۶۵	۰/۱۹	۰/۸۸	۰/۳۹	۰/۴۱	بازده دارایی‌ها
۱/۳۵	۰/۴۴	۰/۳۹	۰/۰۸	۰/۳۸	۰/۳۱	۰/۳۳	نسبت خالص جریان نقدی

چنانچه در جدول فوق ملاحظه میشود در اکثر داده‌ها، مقادیر میانه به میانگین نزدیک می‌باشد که نشان‌دهنده توزیع نامتقارن داده‌ها می‌باشد. همچنین، مقادیر چولگی بدست آمده برای همه متغیرها به جز اهرم مالی مثبت می‌باشد که بیان‌کننده توزیع نامتقارن داده‌ها با کشیدها به سمت مقادیر بالاتر است و برای اهرم مالی که دارای چولگی منفی هستند؛ یعنی توزیع نامتقارن داده‌ها با کشیدها به سمت مقادیر منفی می‌باشند.

## آزمون ریشه واحد فیلیپس و پرون

## جدول ۳- نتیجه آزمون مانایی فیلیپس پرون

نتیجه	معنی داری	آماره	متغیر
مانا	۰/۰۰۰	-۶/۰۵	کیفیت حسابرسی
مانا	۰/۰۰۰	-۷/۰۷	حق الزحمه حسابرسی
مانا	۰/۰۰۰	-۱۰/۶۲	ثبت بین‌المللی هیئت نظارت حسابرسی
مانا	۰/۰۰۰	-۵/۷۷	ارزش دفتری به ارزش بازار
مانا	۰/۰۰۰	-۱۲/۵۹	اندازه شرکت
مانا	۰/۰۰۰	-۳/۴۷	اهرم شرکت
مانا	۰/۰۰۷	-۸/۴۷	بازده دارایی‌ها
مانا	۰/۰۰۰	-۴/۲۳	نسبت خالص جریان نقدی

برای رد فرض صفر کفایت سطح معنی داری از ۰/۰۵ کمتر باشد. همانگونه که در جدول بالا ملاحظه می‌گردد سطح معنی داری در تمام موارد کمتر از ۰/۰۵ میباشد؛ بنابراین، مانا بودن کلیه متغیرهای مورد بررسی، مورد تایید است. با توجه به مانا بودن تمام متغیر مورد بررسی میتوان تخمین مدل رگرسیونی را انجام داد.

### آزمون همبستگی پیرسون

جدول ۴- نتیجه آزمون همبستگی بین متغیرهای مدل

Y1	Y	X6	X5	X4	X3	X2	X1	
							۱,۰۰۰ ۰,۰۰۰	X1
						۱,۰۰۰ ۰,۰۰۰	۰,۰۰۱۴ ۰,۹۴۸	X2
					۱,۰۰۰ ۰,۰۰۰	۰,۰۲۰ ۰,۳۶۲	۰,۰۳۶ ۰,۱۱۱	X3
				۱,۰۰۰ ۰,۰۰۰	۰,۱۳۵ ۰,۰۰۰	۰,۰۲۲۷ ۰,۳۱۶	۰,۰۱۷ ۰,۴۳۶	X4
			۱,۰۰۰ ۰,۰۰۰	۰,۹۱۴ ۰,۰۰۰	۰,۱۷۰ ۰,۰۰۰	۰,۰۲۱۵ ۰,۳۴۲	۰,۰۰۶۴ ۰,۷۷۷	X5
		۱,۰۰۰ ۰,۰۰۰	۰,۶۵۶ ۰,۰۰۰	۰,۶۰۲ ۰,۰۰۰	۰,۰۳۵ ۰,۱۲۱	۰,۰۱۹۶ ۰,۳۸۵	۰,۰۰۳۰ ۰,۷۹۱	X6
	۱,۰۰۰ ۰,۰۰۰	۰,۰۰۱ ۰,۰۹۹	۰,۴۱۱ ۰,۰۰۰	۰,۰۶۸ ۰,۰۰۲	۰,۰۳۳ ۰,۱۳۶	۰,۰۰۴۵ ۰,۸۴۱	۰,۰۲۴ ۰,۲۷۸	Y
۱,۰۰۰ ۰,۰۰۰	۰,۰۲۴۳ ۰,۰۰۰	۰,۰۲۴ ۰,۲۷۰	۰,۰۰۷ ۰,۰۲۴	۰,۰۰۶۰ ۰,۷۹۱	۰,۰۴۶ ۰,۰۴۱	۰,۰۳۲۷ ۰,۱۴۹	۰,۱۵۲ ۰,۰۵۲	Y1

برای رد فرضیه صفر و تایید معنی دار بودن همبستگی میبایست سطح معنی داری کمتر از ۰/۰۵ باشد. در جدول بالا میزان همبستگی در سطر اول و معنی داری همبستگی در سطر دوم نوشته شده است. در صورتی که معنی داری کمتر از ۰/۰۵ باشد همبستگی مورد نظر از نظر آماری معنی دار است. همانگونه که ملاحظه میشود در برخی موارد همبستگی‌ها معنی دار میباشند اما شدت همبستگی‌ها بین متغیرهای مستقل کمتر از مقداری است که احتمال وجود همخطی در مدل وجود داشته باشد.

### بررسی مدل با استفاده از آزمون‌های چاو و هاسمن

جدول ۵- نتیجه آزمون چاو

نتیجه	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره آزمون	مدل رگرسیونی اول
استفاده از مدل پانل دیتا	۰/۰۰۰	(۸۹، ۵۳۹)	۵/۷۳	مدل رگرسیونی دوم
استفاده از مدل پانل دیتا	۰/۰۰۰	(۸۹، ۵۳۹)	۵/۲۳	

ملاحظه می‌شود سطح معناداری آزمون چاو بیش از  $\alpha=0/05$  محاسبه شده لذا با اطمینان ۹۵٪ امکان برآورد مدل با استفاده از روش پانل تأیید می‌شود. با توجه به اینکه فرض صفر آزمون چاو مبنی بر برابری عرض از مبدأها رد شد، در ادامه به منظور تشخیص وجود اثرات ثابت یا وجود اثرات تصادفی از آزمون هاسمن استفاده می‌شود.

### جدول ۶- نتایج آزمون هاسمن

نتیجه	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره آزمون	مدل رگرسیونی اول
اثرات ثابت	۱/۰۰۰	۶	۰/۰۰۰	
اثرات ثابت	۱/۰۰۰	۶	۰/۰۰۰	مدل رگرسیونی دوم

برای رد فرضیه صفر و تأیید استفاده از اثرات ثابت میبایست سطح معنی داری کمتر از  $0/05$  باشد؛ اما اگر سطح معنی داری آزمون هاسمن  $prob=1/000$  محاسبه شود آزمون هاسمن توانایی تشخیص بین اثرات ثابت و تصادفی را ندارد؛ بنابراین باید از معیار دیگری برای انتخاب بین اثرات ثابت و تصادفی استفاده کرد. همانطور که در جدول ۶- ملاحظه می‌شود سطح معناداری آزمون هاسمن  $prob=1/000$  محاسبه شده لذا در تخمین از اثرات ثابت استفاده میشود.

### آزمون فرضیه‌ها

همانطور که در این جدول مشاهده می‌شود، نتایج بدست آمده از تخمین الگوی رگرسیونی مربوط به فرضیه اصلی تأثیر کاربرد استانداردهای بین‌المللی تحت نظارت هیئت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها دارد.

### جدول ۶- نتایج برازش مدل رگرسیونی

متغیر پاسخ = کیفیت حسابرسی			
سطح معناداری	آماره آزمون t	ضرایب رگرسیونی	متغیرهای مستقل
۰/۰۰۰	۱۴/۴۷	۰/۰۳۸	ثابت معادله ( $\alpha$ )
۰/۰۰۰	۹۳/۱۹	۰/۰۳۳	کاربرد استانداردهای بین‌المللی تحت نظارت هیئت حسابرسی
۰/۰۰۰	۱۶۲/۲۲	۰/۰۳۵	ارزش دفتری به ارزش بازار
۰/۰۰۰	۲۹/۶۵	۰/۰۳۲	اندازه شرکت
۰/۰۰۰	۱۳۹/۵۱	۰/۰۳۳	اهرم شرکت
۰/۰۰۰	۱۱۰۰/۹	۰/۰۳۳	بازده دارایی‌ها
۰/۰۰۰	۱۲/۲۳۵	۰/۰۲۹	نسبت خالص جریان نقدی
آماره آزمون $F=7819/6$ سطح معناداری $=0/000$			
آماره دوربین واتسون: $2/18$ ضریب تعیین $=0/88$			

همانطور که در جدول فوق ملاحظه میشود تأثیر کاربرد استانداردهای بین‌المللی تحت نظارت هیئت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس مورد سنجش قرار گرفته است. طبق نتایج حاصله سطح معناداری صفر و

آماره دوربین واتسون نیز ۲/۱۸ گزارش شده و جهت تأیید فرضیه این عدد می‌بایست بین ۱/۵ و ۲/۵ قرار گرفته باشد؛ بنابراین دو شرط لازم برای تأیید فرضیه فوق برقرار است و همچنین آماره  $F$  و ضریب تعیین نیز در تأیید فرضیه فوق نقش دارند.

### جدول ۲- نتایج برازش مدل رگرسیونی

متغیر پاسخ = حق الزحمه حسابرسی			
سطح معناداری	آماره آزمون $t$	ضرایب رگرسیونی	متغیرهای مستقل
۰/۰۰۰	۱۴/۴۷	۰/۰۳۸	ثابت معادله ( $\alpha$ )
۰/۰۰۰	۹۱/۲۲	۰/۰۳۳	کاربرد استانداردهای بین‌المللی تحت نظارت هیئت حسابرسی
۰/۰۰۰	۱۶۲/۲۲	۰/۰۳۵	ارزش دفتری به ارزش بازار
۰/۰۰۰	۲۹/۶۵	۰/۰۳۲	اندازه شرکت
۰/۰۰۰	۱۳۹/۵۱	۰/۰۳۳	اهرم شرکت
۰/۰۰۰	۱۱۰/۹	۰/۰۳۳	بازده دارایی‌ها
۰/۰۰۰	۲۵/۲۳۱	۰/۰۳۲	نسبت خالص جریان نقدی
آماره آزمون $F = ۷۸۱۹/۶ =$ سطح معناداری $= ۰/۰۰۰$			
آماره دوربین واتسون: $۲/۲۰$ ضریب تعیین $= ۰/۸۵$			

همانطور که در جدول فوق ملاحظه می‌شود تأثیر مثبت لمللی هیئت نظارت حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد سنجش قرار گرفته است. طبق نتایج حاصله سطح معناداری صفر و آماره دوربین واتسون نیز ۲/۲۰ گزارش شده و جهت تأیید فرضیه این عدد می‌بایست بین ۱/۵ و ۲/۵ قرار گرفته باشد؛ بنابراین دو شرط لازم برای تأیید فرضیه فوق برقرار است و همچنین آماره  $F$  و ضریب تعیین نیز در تأیید فرضیه فوق نقش دارند.

### آزمون جارک برا

### جدول ۸- نتایج آزمون جارک برا

نتیجه	سطح معناداری	آماره آزمون	پسماند مدل رگرسیونی اول
نرمال بودن توزیع پسماند مدل	۰/۰۵۳	۵/۸۴	پسماند مدل رگرسیونی دوم
نرمال بودن توزیع پسماند مدل	۰/۰۵۳	۵/۸۴	

ملاحظه می‌شود سطح معناداری آزمون جارک برا بیش از  $\alpha = ۰/۰۵$  محاسبه شده لذا با اطمینان ۹۵٪ توزیع پسماندها نرمال می‌باشد.

## بحث و نتیجه گیری

با توجه به نتایج بدست آمده و تجزیه و تحلیل صورت گرفته مشخص شد که تأثیر کاربرد استانداردهای بین‌المللی تحت نظارت هیئت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیرگذار باشد به طوری که ثبت بین‌المللی هیئت نظارت حسابرسی باعث افزایش بهبود کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود که بر هر دوی آن اثری مثبت و مستقیم ایجاد می‌کنند و در نهایت منجر به بهبود کیفیت گزارشگری حسابرسی می‌شوند. در این راستا هیئت نظارت حسابرسی، رعایت استانداردهای حسابرسی را الزامی دانسته و با کنترل حسابرسی‌های انجام شده توسط حسابرسان مستقل سعی می‌نماید باعث افزایش کیفیت حسابرسی گردد که در انتها افزایش حق‌الزحمه حسابرسی را نیز به دنبال دارد. طبق نتایج بدست آمده رعایت نکات مربوط به استانداردهای حسابرسی جهت انجام عملیات حسابرسی ضروری است تا با ثبتها و رعایت مربوط به آن، بتواند گامی موثر در راستای کیفیت حسابرسی بردارند.

نتایج پژوهش در خصوص فرضیه اصلی حاکی از آن است که تأثیر کاربرد استانداردهای بین‌المللی تحت نظارت هیئت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد تأیید قرار گرفت؛ با توجه به تحلیل مدل رگرسیونی ثبت بین‌المللی هیئت نظارت حسابرسی می‌تواند هم بر کیفیت حسابرسی و هم بر حق‌الزحمه حسابرسی تأثیرگذار باشد به طوری که با توجه به آزمون  $t$  در این پژوهش، نقش متغیر مستقل بر متغیر وابسته به صورت مثبت و مستقیم می‌باشد؛ به عبارتی دیگر با رعایت ثبت استاندارد بین‌المللی هیئت نظارت حسابرسی منجر به بهبود کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی می‌گردد. هیئت نظارت حسابرسی که وظیفه بررسی حسابرسی‌های انجام شده توسط حسابرسان مستقل را بر عهده دارد، تلاش میکند تا استانداردهای حسابرسی را رعایت کرده باشند و بر همین مبنا گزارش حسابرسی را ارائه دهند تا منجر به تقویت کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی گردند. این نتایج با پژوهش پارتا و همکاران (۲۰۲۲)، هردا و همکاران (۲۰۲۱)، یاری و همکاران (۱۴۰۱)، هم‌راستا و هم‌سو می‌باشد.

نتایج پژوهش در خصوص فرضیه فرعی اول حاکی از آن است که تأثیر کاربرد استانداردهای بین‌المللی تحت نظارت هیئت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد تأیید قرار گرفت؛ با توجه به تحلیل مدل رگرسیونی ثبت بین‌المللی هیئت نظارت حسابرسی می‌تواند بر کیفیت حسابرسی ارائه شده توسط حسابرس مستقل تأثیرگذار باشد به طوری که با توجه به آزمون  $t$  در این پژوهش، نقش متغیر مستقل بر متغیر وابسته به صورت مثبت و مستقیم می‌باشد و همچنین با کنترل هیئت نظارت حسابرسی، استانداردهای حسابرسی بین‌المللی به کار گرفته می‌شود و با ثبت آن منجر به بهبود کیفیت حسابرسی می‌گردد؛ این نتایج با پژوهش پارتا و همکاران (۲۰۲۲)، چنگ و همکاران (۲۰۲۱)، اخترشناس و همکاران (۱۴۰۱)، هم‌راستا و هم‌سو می‌باشد.

نتایج پژوهش در خصوص فرضیه فرعی دوم حاکی از آن است که تأثیر کاربرد استانداردهای بین‌المللی تحت نظارت هیئت حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد تأیید قرار گرفت؛ با توجه به تحلیل مدل رگرسیونی، چنانچه گفته شد ثبت لمللی هیئت نظارت حسابرسی میتواند اثری مثبت و مستقیم بر حق‌الزحمه حسابرسی داشته باشد؛ هیئت نظارت که وظیفه رسیدگی به حسابرسی‌های انجام شده توسط حسابرسان دارد، تلاش می‌کند که استانداردهای حسابرسی رعایت شده باشد؛ این فرآیند علاوه بر بهبود کیفیت حسابرسی منجر به

افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود چراکه حسابرس با دقت و مهارت بیشتری به حسابرسی می‌پردازد. این نتایج با پژوهش پارتا و همکاران (۲۰۲۲)، برایان و ماسون (۲۰۲۰)، مشایخ و همکاران (۱۴۰۱)، هم‌راستا و هم‌سو می‌باشد.

### پیشنهادات کاربردی و برای محققان آتی

با توجه به نتایج فرضیه اصلی می‌توان به سازمان بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد نمود تا به منظور بهبود کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی به رعایت استانداردهای حسابرسی بپردازند؛ همچنین شرکتهای بزرگ برای بهبود این وضعیت از هیئت نظارت بخواهند تا با بررسی‌های خود منجر به بهبود کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی شوند. می‌توان در این راستا خط‌مشی‌هایی طراحی نمود که نکات مربوط به رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و مقررات تنظیم شده استانداردهای حسابرسی در حین انجام فعالیت‌های حسابرسی را برای حسابرسان مشخص کرده باشد تا با این فرآیند مسیر خود را راحت‌تر و سریع‌تر به انجام برسانند و از طرفی هیئت نظارت نیز با سهولت بیشتری به دنبال رعایت الزام موارد فوق شوند.

با توجه به نتایج فرضیه فرعی اول می‌توان پیشنهاد نمود مدیران شرکت‌ها جهت افزایش کیفیت حسابرسی که توسط حسابرسان مستقل صورت می‌پذیرد، از هیئت نظارت بخواهند تا با رسیدگی‌های به موقع و دقیق‌تر خود منجر به رعایت مقررات و دستورالعمل‌های مربوط به استانداردهای حسابرسی شوند تا با این فرآیند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند و از طرفی منجر به بهبود کیفیت گزارشگری شوند تا سرمایه‌گذاران و کلیه استفاده‌کنندگان صورتهای مالی با اعتماد بیشتری به سرمایه‌گذاری بپردازند و یا اینکه مدیران شرکتها و هیئت‌مدیره در راستای تصمیم‌گیری‌های آتی شرکت از آن بهره‌مند شوند؛ می‌توان در جلساتی که بدین منظور در هیئت‌مدیره صورت می‌پذیرد از هیئت نظارت و موسسه حسابرسی نیز بخواهند تا در جلسه شرکت نمایند و با اطمینان بیشتری تصمیمات آتی خود را بررسی نمایند.

با توجه به نتایج فرضیه فرعی دوم می‌توان پیشنهاد نمود مدیران شرکت‌ها جهت افزایش بهبود عملکرد فعالیت‌های خود از حسابرسان مستقل جهت حسابرسی استفاده نمایند که در رعایت استانداردهای حسابرسی مهارت دارند، اگرچه ممکن است باعث شود هزینه بیشتری بابت حق‌الزحمه حسابرسی پرداخت نمایند، ولی با اطمینان بیشتری می‌توانند در فعالیت‌های آتی شرکت تصمیم‌گیری نمایند؛ چراکه هیئت نظارت حسابرسی نیز در این راستا کمک می‌نماید تا حسابرسی‌های صورت گرفته بر مبنای استانداردهای حسابرسی انجام شده باشد. از این رو می‌توان خط‌مشی‌هایی در این زمینه نیز طراحی نمود تا حسابرسان با توجه به زمان لحاظ شده حسابرسی بتوانند به بهترین حالت ممکن، بررسی‌های خود را به انجام برسانند.

با توجه به نتایج پژوهش می‌توان برای پژوهشگران آتی پیشنهاد نمود:

پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی تأثیر کاربرد استانداردهای بین‌المللی تحت نظارت هیئت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی را با توجه به موارد ذیل بررسی نمایند:

- بحران اقتصادی، عوامل محیطی و شرایط عدم اطمینان بازار با استفاده از منطق فازی
- مالکیت دولتی و مالکیت حقیقی
- نقش تهیه‌کنندگان صورتهای مالی
- نقش اجتناب و فرار مالیاتی
- نقش عوامل فرهنگی و کاربرد آن

- نقش حسابرس و حق الزحمه حسابرسی
- براساس رویکرد معادلات ساختاری
- مدیریت سود و تقسیم سود؛ اعتبار تجاری و ارزش شرکت
- عدم تقارن اطلاعاتی و کارایی سرمایه گذاری
- احتمال وقوع ورشکستگی

#### یادداشت‌ها:

1. Abernathy and etal
2. Partha and etal
3. Defond, M.L., Lennox, C.S
4. Gunny, K.A., Zhang, T.C
5. Carcello and etal
6. Ghosh, A.A., Peltier, E.
7. Huang and etal
8. Catanach, W
9. Griffin and etal
10. Herda and etal
11. Chang and etal
12. Bryan, D., and T. Mason

#### منابع و مأخذ

- اخترشناس، داریوش، احمدی پاک، فرشته، بهشور، اسحاق (۱۴۰۱). تأثیر اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش کیفیت سود، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴۱)، ۱۹-۳۲.
- بخشی، مجید، آذین فر، کاوه، نبوی چاشمی، علی (۱۴۰۱). بررسی تأثیر فشار زمانی حسابرس بر کیفیت حسابرسی و کیفیت سود با تأکید بر نقش تعدیلی استرس کاری حسابرسان، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۳)، ۶۷-۸۰.
- حضرتی، فاطمه، پهلوان، زهرا (۱۳۹۱). رابطه بین کیفیت گزارش حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه حسابداری مدیریت، ۵(۱۴)، ۱۳-۲۴.
- رشیدی باغی، محسن (۱۳۹۲). تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکتها، دانش حسابداری مالی، ۱، ۹۲-۱۱۴.
- سایت حسابرس (۱۳۹۵). همنشینی بین الملل مراجع نظارت بر حسابرسی مستقل، مجله حسابرس، ۸۷؛ ۷۸-۸۲.
- مشایخ، شهناز، حامدی، فاطمه، فرزانه کارگر، اسماعیل (۱۴۰۱). نقش تأخیر گزارش حسابرسی بر ارتباط بین نوسان پذیری سود و حق الزحمه حسابرسی، دانش حسابداری مالی، ۹(۱)، ۵۵-۷۷.
- مولائی، محمداسماعیل، پورآقاچان سرمامی، عباسعلی، عباسیان، محمدمهدی (۱۴۰۱). طراحی الگوی ارتقای کیفیت حسابرسی با تمرکز بر مؤلفه های درونی و بیرونی در ایران، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۳)، ۸۱-۹۵.



واعظ، سید علی، احمدی، وریا (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین دو عامل حق الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکتهای دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، *حسابداری سلامت*، ۳(۲)، ۷۷-۹۵. یاری، مهدی، محمدرضائی، فخرالدین، غلامی جمکرانی، رضا، فرجی، امید (۱۴۰۱). حق الزحمه حسابرسی: نقش آیین نامه تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی، *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۲۹(۱)، ۱۴۶-۱۷۲.

Abernathy, J.L., Barnes, M., Stefaniak, C., 2013. A summary of 10 years of PCAOB research: What have we learned? *J. Account. Literat.* 32 (1), 30-60.

Bryan, D. and T. Mason. (2020). Earnings volatility and audit report lag. *Advances in Accounting*. 51(4):110-120.

Carcello, J.V., Carver, B.T., Lennox, C.S., Neal, T.L., 2014. When bonding fails: Audit firm oversight of US-listed Chinese companies. Working paper, University of Tennessee. Available at SSRN 2419152

Catanach, W. (1999). The International Debate Over Mandatory Auditor Rotation: A Conceptual Research Framework. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 8, No. 1, Pp. 43- 66.

Chang, Hshui & Ho, L.C. Jennifer & Liu, Zenghui & Ouyang, Bo, (2021) "Income smoothing and audit fees," *Advances in accounting*, Elsevier, vol. 54(C).

Defond, M.L., Lennox, C.S., 2017. Do PCAOB Inspections Improve the Quality of Internal Control Audits? *J. Account. Res.* 55 (3), 591-627.

Ghosh, A.A., Peltier, E., 2014. How Have Auditors Managed Their Chinese ADR Engagements? Retrieved from [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2445065](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2445065)

Griffin, Paul A. and David H. Lont (2011) Audit fees around dismissals and resignations: Additional evidence, *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 7 PP. 65-8

Gunny, K.A., Zhang, T.C., 2013. PCAOB Inspection Reports and Audit Quality. *J. Account. Public Policy* 32 (2), 136-160.

Herda,david,N and Lavelle,james,j. (2021).How and why auditors social exchange relationship with their firm, colleagues, and clients influence their attitudes and behaviors:Implication for audit quality.

Huang, T.C., Chang, H., Chiou, J.R., 2016. Audit Market Concentration, Audit Fees, and Audit Quality: Evidence from China. *Audit.: J. Pract. Theory* 35 (2), 121-145.

Partha S. Mohapatra, Hamilton E, Gerald J. Lobo, Wuchun Ch. (2022). The impact of PCAOB international registration on audit quality and audit fees: Evidence from China. Contents lists available at ScienceDirect. *J. Account. Public Policy*.

# An Investigating the impact of the application of the international standard under the supervision of the audit board on audit quality and audit fees

Javad Zahmatkeshan <sup>\*1</sup>

Date of Receipt: 2022/12/24 Date of Issue: 2023/02/15

## Abstract

According to the study of Parta and his colleagues in 2022, in order to improve audit quality and audit fees, companies pay attention to the application of the international standard under the supervision of the audit board, and they believe that the registration of the international standard of the audit supervision board can play an effective role in improving the quality of audit and audit fees. In order to analyze the research hypotheses, the statistical population was selected from 2016 to 2021 and for 6 years and included listed companies, the statistical sample was selected by elimination method and 90 companies. The research method used is a descriptive-analytical method and historical research data was collected and classified by referring to the financial statements and reports of the companies admitted to the Tehran Stock Exchange. The panel data method was used to analyze the statistical data; And in the analysis section, descriptive and inferential statistics and various related tests were performed and data analysis was done using Eviews version 9 software. According to the analysis of the regression model, the research findings show that the application of international standards under the supervision of the audit board has a positive and significant effect on audit quality and audit fees: Evidence from the Tehran Stock Exchange, so that in this research, based on the t statistic, the variable amount of application of standards between International under the audit supervision board first affects the quality of the audit and then the audit fee.

## Keywords

International Standard; Audit Supervisory Board; audit quality; Audit fees

1. Corresponding author: Senior Accounting Expert, Islamic Azad University, Lamard, Iran (123456789bb,ir@gmail.com)