

اثرات هزینه حسابرسی غیرعادی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکتها

سمیه فرزین پور^۱

محمد رضا عبدلی^۲

مصطفی مسکنی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۵/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۲/۰۶/۳۰

چکیده

هزینه حسابرسی در برنامه ریزی و اجرای مناسب و باکیفیت کار حسابرسی مالی موثر است. کیفیت پایین حسابرسی موجب کاهش اعتماد استفاده کنندگان صورتهای مالی می شود. جهت آزمون فرضیه های تحقیق نمونه ای متشکل از ۱۲۰ شرکت از بین شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۰ انتخاب گردید. داده های مورد نیاز جهت محاسبه متغیرهای پژوهش، از بانک اطلاعاتی «ره آورد نوین» استخراج شده است. نتایج نشان می دهد که ضریب متغیر جهش در باقیمانده هزینه حسابرسی، منفی بوده که نشان دهنده تأثیر منفی جهش در باقیمانده هزینه حسابرسی بر کیفیت اطلاعات حسابداری می باشد که با توجه به ضریب متغیر جهش در باقیمانده هزینه حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵٪ معنی دار نمی باشد. همچنین در ادامه، نتایج نشان می دهد که ضریب متغیر باقیمانده حق الزحمه حسابرسی مثبت بوده که نشان دهنده تأثیر مثبت باقیمانده حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت اطلاعات حسابداری می باشد که با توجه به ضریب متغیر باقیمانده حق الزحمه حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵٪ معنی دار می باشد.

واژگان کلیدی

هزینه حسابرسی غیرعادی، کیفیت گزارشگری مالی، بورس اوراق بهادار

۱. کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی غیر دولتی و غیر انتفاعی شاهرود، ایران. Email: S.farzinpour1366@gmail.com

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود، شاهرود، ایران. Email: mra830@yahoo.com

۳. استادیار گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی غیر دولتی و غیر انتفاعی شاهرود، ایران. Email: m.maskani2000@gmail.com

۱. مقدمه

هزینه حسابرسی در برنامه ریزی و اجرای مناسب و با کیفیت کار حسابرسی مالی موثر است. کیفیت پایین حسابرسی موجب کاهش اعتماد استفاده کنندگان صورتهای مالی می شود و این امر نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می شود، بلکه موجب کاهش اعتبار فرایند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد و مانع از تخصیص بهینه سرمایه در بازار اوراق بهادار و افزایش هزینه سرمایه و تأمین مالی می شود (رجبی، ۱۳۸۳).

حسابرسان مستقل، به دلیل ارائه ی خدمات حسابرسی، نقش مهمی در جهت حفظ منافع عمومی در بازارهای سرمایه ایفا می کنند. گزارش های حسابرسی، یکی از مواردی است که به عنوان راهنمای سرمایه گذاران، در هنگام تصمیم گیری استفاده می شود و کیفیت پایین این گزارش ها، می تواند به تخصیص نامناسب منابع در جامعه منجر شود. ایفای نقش، به عنوان حافظ منافع جامعه، مستلزم این است که حسابرس در مقابل صاحب کار خود، مستقل باقی بماند. درحقیقت، کیفیت و اعتبار گزارش حسابرسی، به میزان استقلال حسابرس از صاحبکار خود بستگی دارد؛ اما در عمل، نفوذ مدیریت شرکت مورد رسیدگی، بر مسائل مربوط به انتخاب و ارائه ی اطلاعات به حسابرس، به همراه انگیزه های بالای مدیریت برای دستیابی به اهداف تعیین شده یا عبور از آن ها، موانع مهمی بر سر راه مستقل باقی ماندن حسابرسان محسوب می شوند (ونس تراثلن، ۲۰۰۰).

یک انگیزه برای انجام مطالعات پیرامون هزینه حسابرسی نگرانی از این امر است که موسسات حسابرسی بزرگتر در نتیجه قدرت انحصاری، هزینه های حسابرسی بیشتری را مطالبه می نمایند. این موضوع به طور ضمنی بر کیفیت حسابرسی دلالت دارد. زیرا فرض بر آن است که حسابرس انحصاری تعداد تقاضاهای حسابرسی مستقل را کاهش می دهد و نهایتاً این امر به کیفیت حسابرسی پایین تر و سیستم های مالی پر هزینه تر منجر می گردد؛ اما به طور کلی وجود رابطه ای مثبت بین کیفیت حسابرسی و هزینه های حسابرسی با نظریه پردازی اکثر پژوهشگران اثبات شده است، یعنی اگر موسسات حسابرسی بزرگتر هزینه های بیشتری را دریافت می نمایند، این امر کیفیت بالاتر خدمات حسابرسی آنها را منعکس می کند (شیخ محمدی، ۱۳۹۲).

سیمونیچ (۱۹۸۰) با تکیه بر داده های یک مطالعه ی پرسش کاوی که در ارتباط با هزینه های ۳۰۷ موسسه حسابرسی انجام شد، کوشید تا بین نظریه های متفاوتی که قیمت گذاری صاحبکار از خدمات حسابرسی موسسات دارای نام تجاری را تبیین می کند، تمایز قائل شود. در راستای کنترل مقدار عرضه حسابرسی، وی بیان می کند که موسسات دارای نام تجاری (به استثنای یکی از آنها) واقعاً هزینه های حسابرسی کم تری را می گیرند. یافته های سیمونیچ درجه اقتصادی تجربه موسسات بزرگتر و موسساتی را که قادر به انتقال صرفه جویی های هزینه به صاحبکاران می باشد، بیان می کند.

مطالعات بعدی از یافته های سیمونیچ حمایت نکردند. مثلاً فرانسیس، تافلر و رامالینگام (۱۹۸۲) نشان دادند درجه ی اقتصادی می تواند به بازار آمریکا یعنی جایی که درصد بیشتری از شرکتهای به وسیله موسسات دارای نام تجاری حسابرسی می شوند، محدود گردد. پالمروس (۱۹۸۶) به درستی دریافت که موسسات دارای نام تجاری هزینه های حسابرسی بیشتری

را دریافت می نمایند. یافته های وی مشخص می کند که ساعات و هزینه های حسابرسی متناسب با اندازه ی موسسات حسابرسی افزایش می یابد. او می گوید که افزایش ساعات حسابرسی شده توسط حسابرسان دارای نام تجاری فعالیت های مولد تری (کسب شواهد بیشتر) را برای ارائه سطوح بالاتر تضمین کیفیت (کیفیت بالاتر) به صاحبکاران در پی دارد. قیمت گذاری هزینه ی حسابرسی معمولاً تحت تاثیر شرایط عادی و رقابتی بازار ارائه خدمات حسابرسی قرار می گیرد بدین معنی در شرایط عادی بازار، هزینه ی حسابرسی معمولاً بیشتر از مبلغ هزینه در شرایط رقابتی می باشد تحت شرایط رقابت موجود در بازار، موسسه های حسابرسی برای جذب و نگهداری مشتری، ممکن است مبادرت به کاهش هزینه در قراردادهای اولیه ی حسابرسی با صاحب کار نموده و در نتیجه پدیده نرخ شکنی بوجود آید. در خصوص نحوه قیمت گذاری قراردادهای اولیه ی حسابرسی (حسابرسی نخستین) دو نظریه وجود دارد (متین فرد و خسروانی، ۱۳۹۳):

نظریه ی اول معتقد به بالا بودن هزینه ی حسابرسی در سال اول نسبت به سالهای بعد است. دلیل بالا بودن هزینه در سال اول را اصطلاحاً به هزینه های راه اندازی مانند هزینه شناخت حسابرس از صاحبکار و تشکیل پرونده های دائمی حسابرسی مربوط می دانند نظریه ی دوم معتقد است که به دلیل رقابت در بازار ارائه ی خدمات حسابرسی، حسابرسان برای برتری بر رقبای، جذب مشتری و به امید اینکه هزینه های کاهش یافته را در قراردادهای سالهای بعد جبران نمایند معمولاً "هزینه را در قراردادهای اولیه ی حسابرسی کمتر از شرایط عادی محاسبه می کنند.

منافع اقتصادی حسابرس از طریق هزینه ای تامین می شود که از انعقاد قرارداد با صاحبکاران عاید می شود. حسابرسان برای قیمت گذاری خدمات حسابرسی از عوامل گوناگونی استفاده می کنند و تحقیقات زیادی نیز در رابطه با شناسایی و ارزیابی این عوامل انجام شده است. عوامل توصیفی مدنظر در اغلب مطالعات شامل عوامل ریسک، حجم و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی بوده است. هزینه حسابرسی تاکنون موضوع بسیاری از پژوهش های حسابرسی بوده و در تحقیقات متعددی به بررسی عوامل موثر بر هزینه حسابرسی پرداخته شده است (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹).

هزینه پرداختی به حسابرس شامل دو قسمت مجزاست: اول هزینه های مربوط به تلاش حسابرسان و ریسک تامین مالی را نشان می دهد که هزینه های عادی حسابرس نامیده می شود، هزینه حسابرسی عادی یا مورد انتظار با توجه به عواملی مانند اندازه صاحبکار، پیچیدگی عملیات صاحبکار و ریسک خاص صاحبکار تعیین می شود (سیمونیک، ۱۹۸۰). قسمت دوم هم که به عنوان هزینه غیرعادی حسابرس نامیده می شود، اینگونه هزینه ها را می توان بر مبنای روابط خاص بین حسابرس و صاحبکار تعریف کرد (چو و همکاران، ۲۰۱۰). هزینه غیرعادی حسابرس عبارت است از تفاوت بین هزینه واقعی حسابرس (هزینه پرداخت شده جهت حسابرسی صورت های مالی) و سطح عادی از هزینه حسابرسی که انتظار پرداخت آن را دارند (کریشنا و همکاران، ۲۰۰۵).

به طور کلی، تحقیقات صورت گرفته در زمینه رابطه بین سطح هزینه پرداختی به حسابرس و معیارهای مختلف کیفیت حسابداری، متناقض و متفاوت است. برخلاف پیش بینی های صورت گرفته در تحقیقات پیشین و برجسته کردن این

تضادها و اختلافات باید این موضوع مشخص شود که چگونه معیارهای حاصل از باقیمانده های هزینه حسابرسی را باید تفسیر و تبیین کنیم (فرانسیس، ۲۰۱۱).

این چنین فرض می شود که کیفیت گزارش های مالی حسابرسی شده محصول مشترک ارائه های مدیریت و فرآیند حسابرسی است ما همچنین فرض می کنیم که تلاش حسابرس با هزینه پرداختی به حسابرس همبستگی مثبتی دارد، به طوری که یک تغییر "واقعی" در باقیمانده هزینه حسابرسی به جای ریسک مشتری خاص نشان دهنده یک تغییر در تلاش حسابرسی می باشد؛ بنابراین ما از طریق تجزیه باقیمانده هزینه حسابرس به دو جزء میانگین بلندمدت باقیمانده هزینه و تغییر خاص-دوره باقیمانده هزینه، یک "تغییر" در هزینه حسابرسی را شناسایی می کنیم (یک "جهش" در باقیمانده هزینه حسابرسی).

هنگامی که باقیمانده هزینه حسابرسی بالاتر از میانگین بلندمدت باقیمانده هزینه حسابرس است (یعنی جهش مثبت است)، ما انتظار داریم که به طور همزمان موضوعات حسابداری و حسابرس افزایش می یابد تلاش حسابرسی و یا صرف ریسک نیز افزایش می یابد؛ به عبارت دیگر، ما انتظار داریم به طور همزمان کیفیت حسابداری پایین تر باشد. هنگامی که رفتار بلندمدت باقیمانده هزینه حسابرسی کنترل می شود، جهش به احتمال زیاد منعکس کننده موضوعات و مسائل خاص سال است؛ بنابراین سوال اول پژوهش به شرح زیر مطرح می شود:

سوال اول: آیا جهش در باقیمانده هزینه حسابرسی با تفاوت در کیفیت حسابداری ارتباط دارد؟

پاسخ به سوال اول پژوهش تأیید کننده این موضوع است که جهش در باقیمانده هزینه حسابرسی منعکس کننده موضوعات حسابداری است که نیازمند توجه حسابرس است. از آنجا که میانگین باقیمانده هزینه بلندمدت تغییرات سالانه را فیلتر می کند، تفسیر آن مشکل است. بالا بودن باقیمانده هزینه حسابرسی بلندمدت به احتمال زیاد منعکس کننده حفظ سرمایه گذاری (یا بیش سرمایه گذاری) در حسابرسی است، یا در غیر اینصورت ممکن است در رابطه با ابعاد ریسک صاحبکار باشد. با این وجود، اگر معیار باقیمانده هزینه حسابرسی بلندمدت منعکس کننده سرمایه گذاری در حسابرسی باشد، می توان انتظار داشت که بالا بودن میانگین باقیمانده هزینه حسابرسی با کیفیت حسابرسی بالاتر ارتباط دارد. بر عکس، اگر معیار باقیمانده هزینه حسابرسی بلندمدت منعکس کننده ریسک صاحبکار باشد، انتظار می رود بالا بودن میانگین باقیمانده هزینه حسابرسی با کیفیت حسابرسی پایین تر ارتباط داشته باشد. لازم به ذکر است که هم معیارهای بلندمدت و هم معیارهای کوتاه مدت ممکن است منعکس کننده وابستگی اقتصادی بین حسابرس و صاحبکار باشد، اگر چه ما اعتقاد داریم حفظ سطح وابستگی اقتصادی به دلیل بررسی های دقیق و موشکافانه قوانین و مقررات به احتمال کمتری داوم خواهد داشت. از اینرو، سوال دوم پژوهش را بررسی می کنیم:

سوال دوم: چه ارتباطی بین باقیمانده هزینه حسابرسی بلندمدت و کیفیت اطلاعات حسابداری وجود دارد؟

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مبدأ شروع حسابرسی به زمانی برمی گردد که لزوم برقراری نوعی کنترل نسبت به عملیات و معاملات کسانی که به نمایندگی از دیگران اقدام به وصول یا خرج وجوه متعلق به آنان می نمودند احساس گردیده است. این ضرورت بخصوص در مورد کنترل وصول و مصرف وجوه عمومی یا بیت المال یا خزانه، از دیر باز احساس گردیده و به همین علت سابقه حسابرسی و بازرسی عملیات مقامات مالی در دستگاههای حکومتی و مملکتی بسیار قدیمی است. بدیهی است که در آن روزگاران بعلت ابتدایی بودن روشهای حسابرسی و مدارک و دفاتر مورد استفاده و ناچیز بودن نسبی اعداد و ارقام و میزان و تعداد معاملات، دوظائف شخصی رسیدگی کننده مختصر بوده است. بعد از دوره رنساس و توسعه تجارت، نیاز به داشتن حساب و کتاب، بیشتر احساس گردید و اصول دفترداری دو طرفه در سال ۱۴۹۴ ایتالیا تدوین شد که این، نتیجه طبیعی فرآیند سیر تکامل پاسخگویی به نیاز زمان بوده است. به عبارت دیگر می توان گفت «تاریخ حسابداری انعکاسی از تاریخ تجارت و صنعت و دخالت دولتها در فعالیتهای اقتصادی است». تداوم انقلاب صنعتی، مستلزم ایجاد کارخانههای بزرگ و بزرگتر و اجرای طرحهای عظیمی چون شبکه سراسری راه آهن بود؛ اما انجام اینگونه عملیات به سرمایه های کلانی نیاز داشت که هم از امکانات مالی یک یا چند سرمایه گذار فراتر بود و هم یک یا چند سرمایه گذار آمادگی پذیرفتن خطرهای تجاری آن را نداشتند. از این رو با بهره گیری از دو دستاورد بزرگ و مفید سرمایه گذاری صنعتی یعنی «سازماندهی و تقسیم کار» سرمایه های کوچک برای تامین مالی طرحهای بزرگ، تجهیز شدند و تعداد زیادی از صاحبان سرمایه های کوچک و بزرگ در یک واحد اقتصادی مشارکت کردند و بدین ترتیب راه حل مناسبی برای تامین سرمایه های کلان و توزیع مخاطرات تجاری پیدا شد. افزایش موارد استفاده و شما را استفاده کنندگان صورتهای مالی واحدهای اقتصادی، به دنبال و در جریان ایجاد و افزایش شرکتهای سهامی و توسعه بازار سرمایه به هدف از حسابداری را از رفع نیازهای محدودی صاحب سرمایه به پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی گروههای متعدد و ذیحق و ذینفع و ذیعلاقه ارتقاء داد و به کار حسابداری نقش اجتماعی بخشید. نقش اجتماعی حسابداری را حسابداران شاغل در موسسات، به تنهایی نمی توانستند ایفا کنند زیرا وجود رابطه استخدامی مستقیم، آنان را ناگزیز به پذیرش نظرات مدیران واحدهای اقتصادی در تهیه صورتهای مالی می کرد و از طرفی اشتغال آنان در موسسات، نوعی جانبداری طبیعی را در پی داشت. حال آنکه صورتهای مالی بادی نیازهای گروههای مختلف استفاده کننده از اطلاعات مالی را با علایق و منافع متعدد و گاه متضاد برطرف می کرد. چاره این مشکل انتخاب حسابداری خبره ای توسط مجامع عمومی صاحبان سهام بود که با رسیدگی با اسناد و مدارک مالی، هرگونه تقلب و سوء استفاده را کشف و نسبت به صورتهای مالی، بی طرفه و منصفانه اظهار نظر کننده تجمع حسابداران ورزیده و دارای مهارت تخصصی که وظیفه گفته شده را به عهده می گرفتند در انجمن هایی که الزام به رعایت آیین رفتار حرفه ای مدونی دارند و همچنین پذیرش اجتماعی آنان به راستگویی، درستکاری و تخصصی، نظام حرفه ای حسابداری را در نیمه دوم قرن نوزدهم در انگلستان پدید آورد که مقارن همان سالها در نیمه اول قرن بیستم در کشورهای دیگر نیز نظام های حرفه ای حسابداری ایجاد و در بعضی از کشورها علاوه بر پذیرش اجتماعی، ضمانت اجرایی قانونی نیز یافت.

در طی قرن بیستم در اهداف و مفاهیم حسابرسی تغییراتی به شرح زیر ایجاد شده است.

تغییر در اهداف: از کشف تقلب و سوء استفاده (از آنجا تا شروع قرن بیستم) و جلوگیری از تقلب و سوء استفاده (از آغاز قرن بیستم تا دهه ۱۹۳۰) به تایید درستی و قابلیت قبول صورتهای مال (از دهه ۱۹۳۰ تا دهه ۱۹۷۰).

۲- افزایش مسئولیت حسابرسی در مقابل اشخاص ثالث نظیر سازمانهای دولتی، بورسهای اوراق بهادار و سهامداران.

۳- تغییر روش حسابرسی از رسیدگی تفصیلی به یکایک معاملات به استفاده از تکنیکهای نمونه گیری آماری (از دهه ۱۹۵۰ به بعد)

۴- توجه به لزوم ارزیابی سیستم کنترل داخلی: به عنوان راهنمایی برای تعیین مسیر و میزان آمونها و نمونه گیریهای لازم.

۵- پیدایش روشهای جدید حسابرسی در مورد سیستمهای حسابرگر الکترونیکی و استفاده از کامپیوتر به عنوان یک ابزار اساسی حسابرسی (از دهه ۱۹۶۰ به بعد).

تداوم انقلاب صنعتی در اروپای قرن نوزدهم، ایجاد کارخانههای بزرگ و بزرگتر و اجرای طرحهای عظیمی چون احداث شبکههای سراسری راه آهن را می طلبد که نیازمند به سرمایههای کلان بود. تأمین چنین سرمایههایی از امکانات مالی یک یا چند سرمایه گذار فراتر بود و از سویی، یک یا چند سرمایه دار نیز آمادگی پذیرفتن خطر تجارتنی چنین فعالیت بزرگی را نداشتند. از این رو، با بهره گیری از دست آورد بزرگ و مفید انقلاب صنعتی، یعنی سازماندهی شرکتهایی شکل گرفت که مسئولیت صاحبان سرمایه آنها محدود به مبلغ سرمایه گذاریشان بود و در قالب چنین مشارکتهایی، سرمایههای کوچک تجهیز و راه حل مناسبی برای تأمین سرمایههای کلان و توزیع مخاطرات تجارتنی فراهم آمد. سرمایههای چنین شرکتهایی به سهام تقسیم و سهام آنها قابل نقل و انتقال بود. رواج معاملات سهام باعث رونق بازار سرمایه مشارکت صاحبان سرمایههای کوچک در این بازار شد. تنظیم نحوه اداره شرکتهای سهامی و رابط بین صاحبان سهام از طریق وضع قوانین و مقررات توسط دولتها، نظم یافتن بخشی از معاملات اوراق بهادار با ایجاد بورسهای اوراق بهادار از جمله عوامل دیگری بود که به نضج شرکتهای سهامی و فزونی شمار طبقه ای از سرمایه گذاران انجامید که نه مستقیماً در اداره شرکتها مشارکت داشتند و نه دارای چنین تمایلی بودند. شرکتهای سهامی توسط هیئتهای مدیره ای اداره می شد و می شود که معمولاً از سهامداران بزرگ تشکیل و یا منتخب آنها هستند. ادامه فرآیند تحول در مناسبات مالکیت و اداره سرمایه در کشورهای توسعه یافته صنعتی به پیدایش گروه تازه ای از مدیران کارآزموده و حرفه ای انجامید که در عین اقتدار کامل در اداره واحدهای اقتصادی گاه در سرمایه آنها سهمی ناچیز داشتند و اندیشه جدایی مالکیت از مدیریت را مصداق عملی بخشید. سازمان جدید سرمایه، زمینه وظایف حسابداری را گسترده تر کرد و تهیه و ارائه گزارشهایی لازم شد که بتواند سهامداران را از چگونگی اداره سرمایه هایشان مطلع کند. از طرفی در تداوم این تحول، بازار معاملات پولی و اعتباری گسترش یافت و بانکها و مؤسسات اعتباری که بخش بزرگی از اعتبارات لازم را برای عملیات جاری و سرمایه ای واحدهای اقتصادی فراهم می آوردند متوجه صورتهای مالی شرکتها و سایر واحدهای اقتصادی شدند و در این مسیر، دامنه عملیات حسابداری و گزارشگری مالی گسترش بیشتری یافت. افزایش شمار

شرکت‌های سهامی و توسعه و رونق بازارهای سرمایه و پول، هدف حسابداری را از رفع نیازهای معدودی صاحب سرمایه به پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی گروه‌های متعدد ذی‌حق، ذینفع و ذی‌علاقه ارتقاء داد و به کار حسابداری نقشی اجتماعی بخشید. نقش اجتماعی حسابداری را حسابداران شاغل در مؤسسات نمی‌توانستند به‌تنهایی ایفا کنند؛ زیرا وجود رابطه استخدامی مستقیم، آنان را به پذیرش نظرات مدیران شرکت‌های سهامی و سایر واحدهای اقتصادی ملزم می‌کرد و از طرفی اشتغال آنان در مؤسسات، نوعی جانب‌داری طبیعی از موسسه مدیران تهیه می‌شد نمی‌توانست با بی‌طرفی و اعتماد قابل قبول، نیازهای گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از اطلاعات مالی را که حقوق، منافع و علایق گوناگون و گاه متعارض داشتند، برطرف نماید. چاره این مشکل، انتخاب حسابداران خبره‌ای توسط مجامع عمومی صاحبان سهام بود که با رسیدگی به مدارک، اسناد و حساب‌های یک واحد اقتصادی هرگونه تقلب و سوءاستفاده‌ای را کشف و نسبت به صورت‌های مالی تهیه‌شده توسط موسسه بی‌طرفانه اظهار نمایند. تجمع حسابداران متخصص، با سابقه و ورزیده که چنین وظایفی را به عهده می‌گرفتند در انجمن‌هایی که التزام به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای مدونی لازمه عضویت در آنها بود و بالاخره پذیرش اجتماعی حسابداران مستقل با نمایش راست‌گویی، درستکاری و تخصص، در عمل، نخستین نظام حرفه‌ای حسابداری را در اواخر قرن نوزدهم در انگلستان پدید آورد که مقارن همان سال‌ها و در نیمه اول قرن بیستم در کشورهای دیگر نیز نظام‌های حرفه‌ای حسابداری ایجاد و در بعضی از کشورها علاوه بر پذیرش اجتماعی، ضمانت اجرایی قانونی نیز یافت (مهربانی، ۱۳۸۴).

ریشه حسابرسی واحدهای اقتصادی در ایران زاده تغییرات و تحولات اقتصادی کشور نبود، به عبارت دیگر، پیدایش و گسترش شرکت‌های سهامی یا با مسئولیت محدود و با توسعه بازار سرمایه، نیاز به حسابرسی را پدید نیاورد بلکه در اقتباسی ساده‌انگار و الگوبرداری بدون مضمون از روابط اقتصادی-اجتماعی غرب، در قانون تجارت ۱۳۱۰ که با اقتباس از قانون تجارت بلژیک تهیه و تصویب شد در مبحث راجع به شرکت‌های سهامی مقرر شد که مجمع عمومی هر شرکت سهامی یک یا چند بازرس (مفتش) را از بین صاحبان سهام یا از خارج انتخاب کند تا با رسیدگی به حساب‌ها و اسناد و مدارک شرکت درباره اوضاع عمومی شرکت و صورت‌های مالی که توسط مدیریت تهیه می‌شود گزارشی به مجمع عمومی صاحبان سهام در سال بعد بدهد (مهربانی، ۱۳۸۴).

اگرچه مجامع عمومی شرکت‌هایی که پس از این قانون ظاهراً به شکل سهامی تشکیل شدند بنابر الزام مزبور بازرس یا بازرسانی را انتخاب می‌کردند و این بازرسان به حساب‌های شرکت نیز رسیدگی می‌کردند اما انجام حسابرسی در معنای متعارف آن توسط بازرسان در کار نبود و هنوز هم نیست. استفاده از خدمات حسابداران خبره در امر حسابرسی مالیاتی نخستین بار در قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۲۸ عنوان شد. قانون مزبور مقرر داشت هر موقع که انجمن محاسبین قسم‌خورده در کشور تشکیل شود وزارت دارایی مکلف است نتیجه رسیدگی محاسبین قسم‌خورده را در مورد حساب یا ترازنامه بازرگان یا شرکت‌ها بپذیرد و در این صورت برای تشخیص مالیات، دیگر حاجت رسیدگی به دفاتر مؤدی نخواهد بود. به‌رغم این حکم صریح قانونی، اقدام عملی قابل ذکر در تنظیم و ایجاد مرجع حرفه‌ای حسابداری به عمل نیامد. در

قانون مالیاتی سال ۱۳۳۵ این حکم قانونی عیناً تکرار شد و در اجرای آن، آیین نامه مربوط در سال ۱۳۴۰ تهیه و به تصویب وزیر دارایی رسید. اساسنامه انجمن محاسبین قسم خورده نیز در سال ۱۳۴۲ تهیه و تصویب شد و در آن علاوه بر ذکر مقرراتی راجع به ارکان انجمن، تدوین اصول حسابداری و حسابرسی و موازین حرفه‌ای و اخلاقی حسابداران عضو انجمن نیز پیش‌بینی شد. با این حال، سابقه فعالیت مؤثری از این انجمن در دست نیست (مهربانی، ۱۳۸۴).

با تصویب قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵ عملاً تکیه‌گاه قانونی انجمن محاسبین قسم خورده فروریخت و این قانون مقرر داشت که به منظور تعیین و معرفی حسابداران رسمی و فراهم آوردن وسایل لازم برای بالا بردن سطح معلومات حسابداری و تهیه زمینه مساعد برای تدوین و نظارت بر اجرای موازین حرفه، کانون حسابداران رسمی تشکیل شود. آیین‌نامه مربوط به نحوه انتخاب حسابداران رسمی در سال ۱۳۴۶ و اساسنامه کانون در سال ۱۳۵۱ به تصویب رسید و حسابداران رسمی منتخب از بعد مالیاتی، رسیدگی به دفاتر حساب و سود و زیان و ترازنامه مؤدیان را در موارد ارجاعی به عهده گرفتند. به موازات انجام اقداماتی در مورد ایجاد نظام حرفه‌ای حسابداری برای استفاده از خدمات حسابداران متخصص در امر حسابرسی مالیاتی، اصلاحیه قانون تجارت (راجع به شرکت‌های سهامی) مصوب ۱۳۴۷، شرکت‌های سهامی عام را مکلف کرد که به حساب‌های سود و زیان و ترازنامه شرکت، گزارش حسابداران رسمی را نیز ضمیمه کنند. حسابداران رسمی نیز مکلف شدند که در گزارش خود علاوه بر اظهارنظر درباره حساب‌های شرکت، گواهی نمایند که صورت‌های مالی تنظیم شده از طرف هیئت‌مدیره، وضع مالی شرکت را به نحو صحیح و روشن نشان می‌دهد. به این ترتیب، موضوع حسابرسی شرکت‌های سهامی عام در قانون تجارت نیز جایی باز کرد؛ اما تصور بر این بود که وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی، مجزا و تفکیک‌پذیرند. به هر حال، از آنجا که انجام حسابرسی پیش‌بینی شده در اصلاحیه قانون تجارت به عهده حسابداران رسمی موضوع قانون مالیات‌ها محول شده بود در اغلب شرکت‌های سهامی عده‌ای از حسابداران رسمی به عنوان بازرس قانونی انتخاب و وظایف ظاهراً جداگانه بازرسی حسابرسی را توأماً به عهده گرفتند اما اغلب دو گزارش جداگانه به مجامع عمومی عرضه می‌داشتند (مهربانی، ۱۳۸۴).

با آنکه حسابرسی به مفهوم اعم کلمه در ایران سابقه دیرینه‌ای دارد، لیکن حسابرسی به صورتی که امروزه شناخته شده است یا به عبارت دیگر حسابرسی مستقل دارای سابقه کوتاهی است. نخستین مؤسسه حسابرسی ایرانی (خصوصی) در سال‌های اول دهه ۱۳۴۰ در ایران تأسیس و شروع به کار کرد. با استقرار جمهوری اسلامی در بهمن ۱۳۵۷ که به انتخاب مدیران دولتی برای تعدادی از صنایع و واحدها انجامید، ادامه فعالیت مؤسسات حسابرسی موجود و بخصوص شعب مؤسسات حسابرسی خارجی (که عملاً به حالت تعطیل درآمده بودند) با اشکالات جدی مواجه شد و بالاخره در سال ۱۳۵۹ در لایحه قانونی مربوط به اصلاح پاره‌ای از مواد قانون مالیات‌های مستقیم مواد راجع به حسابداران رسمی لغو و در نتیجه کانون حسابداران رسمی عملاً منحل شد و در مواد ۶۱ و ۱۱۶، عنوان حسابدار رسمی و مؤسسات حسابرسی به حسابدار مورد قبول وزارت امور اقتصادی و دارایی تغییر یافت و به این ترتیب از لحاظ قانون مالیات‌های مستقیم، تنها رسیدگی حسابداران مورد قبول وزارت امور اقتصادی و دارایی به دفاتر و صورت‌های مالی مؤدیان، قابل پذیرش شد. کنترل

و مالکیت بخش عمومی بر تعداد زیادی از شرکتها و سایر واحدهای اقتصادی به دنبال ملی کردن تعدادی از صنایع و مصادره تعداد دیگری از شرکتها که به ایجاد سازمانها و نهادهای اداره کننده انجامید، تشکیل مؤسساتی را ضروری ساخت که حسابرسی شرکتها و سایر واحدهای اقتصادی ملی یا مصادره شده را عهده دار شوند و تشکیل مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه، مؤسسه حسابرسی بنیاد مستضعفان و مؤسسه حسابرسی بنیاد شهید در سالهای ۱۳۵۹ تا ۱۳۶۱ ناشی از این نیاز بود. مؤسسات مزبور تعداد زیادی از حسابداران شاغل در مؤسسات حسابرسی سابق را به خدمت گرفتند و هر یک در قلمرو مالکیت و کنترل سازمان مربوط، حسابرسی شرکتها را به عهده گرفتند. در سال ۱۳۶۲ موضوع ادغام مؤسسات حسابرسی بخش عمومی مطرح و قانون تشکیل سازمان حسابرسی به تصویب رسید (مهربانی، ۱۳۸۴).

با تصویب اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی در سال ۱۳۶۶، مؤسسات حسابرسی موجود، در بخش دولتی ادغام و سازمان حسابرسی تشکیل شد. در قانون و اساسنامه قانونی مزبور وظایف بازرسی قانونی و امور حسابرسی تمامی دستگاههایی که مالکیت عمومی بر آنها مترتب است منحصرأ به سازمان حسابرسی محول شد و علاوه بر آن سازمان حسابرسی به عنوان مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی تعیین شد. به این ترتیب برای نخستین بار وظایف بازرسی قانونی و حسابرسی عملاً با یکدیگر تلفیق، سازمانی برای انجام حسابرسی مؤسسات انتفاعی بخش عمومی معین و مرجعی رسمی برای تدوین اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی مقرر شد اما موضوع حسابرسی شرکتها و مؤسسات انتفاعی، ایجاد نظام حرفه‌ای حسابداری و چگونگی تشکیل و قلمرو فعالیت مؤسسات حسابرسی غیردولتی نامشخص باقی ماند (مهربانی، ۱۳۸۴).

۳. فرضیه های پژوهش

فرضیه اول: جهش در باقیمانده هزینه حسابرسی با کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه معناداری دارد.

فرضیه دوم: باقیمانده هزینه حسابرسی بلندمدت با کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه معناداری دارد

۴. روش پژوهش

از آنجایی که این تحقیق در سازمان های واقعی، عینی و زنده (پویا) صورت می گیرد و از نتایج آن می توان به طور عملی استفاده کرد، یک تحقیق کاربردی می باشد. لازم به ذکر است با توجه به اینکه در این تحقیق، روابط جدیدی مورد بررسی قرار می گیرد که در تحقیقات گذشته مدنظر نبوده است، یا بصورتی جامع مورد بررسی قرار نگرفته است، این تحقیق در حوزه تحقیقات توسعه ای نیز قرار دارد؛ بنابراین با توجه به مطالب مذکور، می توان گفت که تحقیق حاضر، یک تحقیق توصیفی/تحلیلی از نوع پیمایشی می باشد و در دسته تحقیقات کاربردی/توسعه ای قرار دارد.

۵. جامعه و نمونه آماری و دوره زمانی پژوهش

جامعه آماری پژوهش حاضر، کلیه شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. قلمرو زمانی پژوهش نیز یک دوره زمانی ۶ ساله از سال ۱۳۹۵ الی ۱۴۰۰ می باشد.

شرط لازم برای انجام هر پژوهشی در دسترس بودن اطلاعات است. در وضعیت کنونی ایران، اطلاعات مربوط به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در دسترس است. همچنین با توجه به معیارها و ضوابطی که سازمان بورس اوراق بهادار برای پذیرش، ادامه فعالیت و نحوه گزارشگری شرکت‌ها تعیین کرده است، اطلاعات مربوط به شرکت‌های عضو بورس از کیفیت بالاتری برخوردار بوده، منسجم‌تر و همگن‌تر است. بنابراین جامعه آماری پژوهش حاضر، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. قلمرو زمانی پژوهش نیز یک دوره زمانی ۶ ساله از سال ۱۳۹۵ الی ۱۴۰۰ می باشد.

در پژوهش حاضر برای تعیین نمونه آماری، از روش حذف سیستماتیک استفاده خواهد شد. بدین منظور آن دسته از شرکت‌های جامعه آماری که شرایط زیر را دارا باشند به عنوان نمونه آماری انتخاب و مابقی حذف می شوند.

- سال مالی شرکت منتهی به تاریخ پایان اسفند ماه هر سال باشد.
- شرکت طی دوره مورد بررسی تغییر سال مالی نداده باشند.
- شرکت‌های تحت بررسی جزء شرکت‌های سرمایه گذاری، هلدینگ و واسطه گری مالی نباشند.
- اطلاعات و داده های آنها در دسترس باشد.
- معاملات سهام شرکت به طور مداوم در بورس اوراق بهادار تهران صورت گرفته باشد و توقف معاملاتی بیش از سه ماه در مورد سهام یاد شده اتفاق نیفتاده باشد.

جدول شماره یک روش انتخاب نمونه تحقیق

۵۸۷	تعداد کل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۴۰۰
۱۷۱	دوره مالی آن‌ها به ۱۲/۲۹ هر سال ختم نشود
۷۶	در طول دوره پژوهش تغییر در دوره مالی داشته باشند
۹۹	جزء شرکت‌های فعال در حوزه فعالیت‌های مالی، (شرکت‌های سرمایه گذاری، بانک‌ها، بیمه‌ها و موسسات مالی) باشند
۱۲۶	داده‌های مورد نیاز جهت متغیرهای پژوهش در طول دوره زمانی ۱۳۹۵ الی ۱۴۰۰ موجود نباشند
۱۲۰	تعداد نمونه محاسبه شده در هر سال

در نتیجه تعداد اعضای نمونه شامل شرکت ۱۲۰ است.

۶. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

تجزیه و تحلیل داده ها در دو بخش آمار توصیفی و استنباطی انجام می شود در بخش آمار توصیفی از شاخص های مرکزی میانگین و میانه و شاخص پراکندگی انحراف معیار استفاده خواهد شد؛ و در بخش آمار استنباطی از رگرسیون چند متغیره با استفاده از داده‌های ترکیبی استفاده می شود. انگیزه اصلی در ترکیب داده‌های مقطعی و سری زمانی، فراهم

کردن استنباط و پیش بینی کاراتر می باشد. برای تحلیل داده‌های ترکیبی دو روش وجود دارد. بدین گونه که یا می بایست داده‌های شرکت‌های مختلف طی فصول مختلف همگن در نظر گرفته شوند که در این حالت داده‌ها با هم تلفیق نمی شوند یا این که داده‌ها به صورت تابلویی مورد استفاده قرار گیرند. برای تعیین نوع روش به کارگیری داده‌های ترکیبی، از آزمون F لیمر استفاده می شود. اگر نتیجه آزمون F لیمر نشان دهد که ضرایب اثر مقطعی و اثر زمانی معنی دار نیست می توان تمام داده‌ها را با یکدیگر ترکیب کرد و به وسیله یک رگرسیون کلاسیک، تخمین پارامترها را انجام داد. در غیر این صورت، داده‌ها را باید به صورت تابلویی در نظر گرفت. برای تعیین نوع مدل داده‌های ترکیبی (مدل اثرات ثابت یا مدل اثرات تصادفی) از آزمون هاسمن استفاده می شود. بدین صورت که اگر بین جزء خطا و متغیر مستقل همبستگی وجود نداشته باشد، مدل اثرات تصادفی مناسب است در صورتیکه بین آن دو همبستگی وجود داشته باشد، مدل اثرات ثابت مناسب به نظر می رسد. برای تعیین معنادار بودن مدل رگرسیون و پارامترهای حاصل از تخمین مدل رگرسیون، به ترتیب از آماره‌های F و t استفاده می شود. همچنین برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و استخراج نتایج پژوهش، از نرم افزارهای Excel و Eviews8 استفاده می گردد.

۷. مدل و متغیرهای پژوهش

متغیرهای مورد بررسی در قالب یک مدل مفهومی و شرح چگونگی بررسی و اندازه گیری متغیرها به تبعیت از کولتون و همکاران (۲۰۱۶) مدل اصلی تحقیق به شرح زیر تدوین می گردد:

رابطه (۱)

$$RQ = \alpha + \beta_1 LWRANK + \beta_2 JUMP + \beta_3 BIG + \beta_4 LCA + \beta_5 LNMVE + \beta_6 CFF + \beta_7 LEV + \beta_8 MB + \beta_9 LOSS + \beta_{10} CFO + \varepsilon$$

که در آن:

RQ: کیفیت گزارشگری مالی

LWRANK: باقیمانده هزینه حسابرسی بلندمدت

JUMP: جهش در باقیمانده هزینه حسابرسی

BIG: اندازه موسسه حسابرسی

LCA: اقلام تعهدی سال قبل (اقلام تعهدی سال جاری با یک وقفه)

LNMVE: لگاریتم طبیعی ارزش بازار حقوق صاحبان سهام

CFF: جریان وجه نقد حاصل از فعالیت های تأمین مالی

LEV: اهرم مالی

MB: نسبت ارزش بازار بر ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام

LOSS: متغیر ساختگی زیان

CFO: جریان وجوه نقد حاصل از عملیات

در رابطه (۱) تمرکز ما بر روی ضرایب متغیرهای LWRANK و JUMP می باشد. در صورت معنادار بودن ضریب متغیر JUMP فرضیه اول پژوهش تأیید خواهد شد؛ و در صورت معنادار بودن ضریب متغیر LWRANK فرضیه اول پژوهش تأیید خواهد شد.

کیفیت گزارشگری مالی (RQ): به منظور اندازه گیری کیفیت گزارشگری مالی از کیفیت ارقام تعهدی بهره گرفته می شود. کیفیت ارقام تعهدی تعدیلات موقتی هستند که جریان های نقدی را طی دوره های زمانی مختلف، انتقال می دهند. مزیت عمده این انتقال آن است که ارقام تعدیل شده، تصویر درست تری از عملکرد اقتصادی شرکت ارائه می دهد. مقایسه ارقام تعهدی با تحقق جریان های نقدی، این امکان را فراهم می کند که کیفیت ارقام تعهدی و کیفیت سود درست ارزیابی شود. شرکت های با کیفیت ارقام تعهدی نامناسب، محیط عملکردی متغیر و ناپایدار خواهند داشت و پیش بینی سود در آنها سخت تر خواهد بود؛ بنابراین، کیفیت کیفیت ارقام تعهدی پایین تر با کیفیت سود پایین تر و عدم تقارن اطلاعاتی بالاتر مرتبط خواهد بود (خانی و قجاوند، ۱۳۹۱). کیفیت ارقام تعهدی ارتباط سود با جریان های نقدی است که از طریق محاسبه انحراف معیار باقیمانده رگرسیون ارقام تعهدی، بر جریان نقدی عملیات گذشته، حال و آینده و تغییرات در درآمد و ناخالص تغییرات اموال، ماشین آلات و تجهیزات به دست می آید (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۵؛ خانی و قجاوند، ۱۳۹۱؛ خانی و قجاوند، ۱۳۹۳).

رابطه (2)

$$TACit = \beta_0 + \beta_1 CFit_{-1} + \beta_2 CFit + \beta_3 CFit_{+1} + \beta_4 \Delta REVit + \beta_5 PPEit + \epsilon it$$

که در این رابطه:

CFit: جریان های نقدی عملیاتی شرکت ا در سال t

CFit+1: جریان های نقدی عملیاتی شرکت ا در سال t+1

CFit-1: جریان های نقدی عملیاتی شرکت ا در سال t-1

ΔREV: تغییر در درآمد فروش بین سال t و t-1

PPE: بهای تمام شده ناخالص اموال، ماشین آلات و تجهیزات در پایان سال t

εt: باقیمانده مدل و معیار تعیین کیفیت ارقام تعهدی (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۵؛ خانی و قجاوند، ۱۳۹۱؛ خانی و قجاوند، ۱۳۹۳).

باقیمانده هزینه حسابرسی بلندمدت (LWRANK): از آنجایی که متغیر مورد نظر در این پژوهش باقیمانده هزینه حسابرسی می باشد، ما به تبعیت از کولتون و همکاران (۲۰۱۶) مدل هزینه حسابرسی زیر را تخمین می زنیم:

رابطه (۳)

$$LAF = \alpha + \beta_1LTA + \beta_2ROA + \beta_3ARINV + \beta_4LOSS + \beta_5BIG + \beta_6LEV + \beta_7SWITCH + \beta_8SEG + \beta_9CFO + \beta_{10}CRAT + \beta_{11}MRET + \beta_{12}GROWTH + \beta_{13}RISK + \beta_{14}LAG + \beta_{15}EMPL + \varepsilon$$

که در آن:

LAF: نشان دهنده هزینه حسابرسی است که از طریق لگاریتم طبیعی هزینه حسابرسی بدست می آید.

LTA: این متغیر از طریق لگاریتم طبیعی کل دارایی های بدست می آید.

EMPL: این متغیر از طریق ریشه دوم تعداد کارکنان بدست می آید.

ARINV: این متغیر از طریق تقسیم مجموع موجودی کالا و حساب های دریافتی بر کل دارایی های ابتدای دوره بدست می آید.

SEG: این متغیر از طریق تعداد بخش های تجاری گزارش شده توسط شرکت بدست می آید.

LOSS: یک متغیر ساختگی است در صورتی که شرکت دارای زیان باشد عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می گیرد.

ROA: نشان دهنده بازده دارایی های است که از طریق تقسیم سود خالص بر کل دارایی ها بدست می آید.

LEV: این متغیر از طریق تقسیم کل بدهی ها بر کل دارایی ها بدست می آید.

RISK: این متغیر نشان دهنده نوسان پذیری بازده سهام می باشد که از طریق انحراف معیار بازده سهام از سال $t-3$ تا سال t بدست می آید.

MRET: این متغیر نشان دهنده بازده سالانه سهام شرکت می باشد.

CFO: این متغیر از طریق تقسیم جریان وجوه نقد حاصل از عملیات بر کل دارایی ها بدست می آید.

CRAT: نشان دهنده نسبت جاری است که از طریق تقسیم دارایی های جاری بر بدهی های جاری بدست می آید.

GROWTH: در صد تغییر در فروش سال جاری نسبت به سال قبل.

BIG: نشان دهنده اندازه موسسه حسابرسی است که یک متغیر ساختگی است در صورتی که حسابررس مستقل، سازمان حسابرسی باشد عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می گیرد.

SWITCH: نشان دهنده تغییر حسابررس است که یک متغیر ساختگی است در صورتی که حسابررس مستقل نسبت سال قبل تغییر کرده باشد عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می گیرد.

LAG: نشان دهنده تأخیر در اعلان سود است که از طریق لگاریتم طبیعی تعداد روزهای بین پایان سال مالی و تاریخ اعلان سود بدست می آید.

E: نشان دهنده باقیمانده مدل هزینه حسابرسی می باشد.

متغیر مورد علاقه در مدل هزینه حسابرسی، باقیمانده می باشد. باقیمانده های حاصل از مدل هزینه حسابرسی را به ترتیب از پایین ترین دهک ($YRANK=1$) تا بالاترین دهک ($YRANK=10$) رتبه بندی می کنیم. میانگین رتبه سالانه در سه سال یعنی از سال $t-2$ تا سال t به صورت غلتان محاسبه می کنیم ($WRANK$).

جهش در باقیمانده هزینه حسابرسی ($JUMP$): متغیر مورد نظر دیگر در این پژوهش، جهش در باقیمانده هزینه حسابرسی می باشد که طریق تفاوت بین رتبه باقیمانده هزینه حسابرسی در سال جاری ($YRANK$) و وقفه ارزش رتبه باقیمانده هزینه حسابرسی بلندمدت ($WRANK$) می باشد.

اندازه موسسه حسابرسی (BIG): یک متغیر ساختگی است در صورتی که حسابرس مستقل، سازمان حسابرسی باشد عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می گیرد.

اقلام تعهدی سال قبل (اقلام تعهدی سال جاری با یک وقفه) (LCA): این متغیر از طریق تقسیم تفاوت سود عملیاتی و جریان وجوه نقد عملیاتی بر کل دارایی های ابتدای دوره بدست می آید.

لگاریتم طبیعی ارزش بازار حقوق صاحبان سهام ($LN MVE$): این متغیر از طریق لگاریتم طبیعی ارزش بازار حقوق صاحبان سهام در پایان سال بدست می آید.

جریان وجه نقد حاصل از فعالیت های تأمین مالی (CFF): این متغیر از طریق تقسیم جریان وجه نقد حاصل از فعالیت های تأمین مالی بر کل دارایی های بدست می آید.

اهرم مالی (LEV): این متغیر از طریق تقسیم کل کل بدهی ها بر کل دارایی ها بدست می آید.

نسبت ارزش بازار بر ارزش دفتری (MB): این متغیر از طریق تقسیم ارزش بازار حقوق صاحبان سهام بر ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام بدست می آید.

متغیر ساختگی زیان ($LOSS$): در صورتی که شرکت دارای زیان باشد عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می گیرد.

جریان وجوه نقد حاصل از عملیات (CFO): این متغیر از طریق تقسیم جریان وجوه نقد حاصل از عملیات بر کل دارایی ها بدست می آید.

۸. تجزیه و تحلیل یافته های پژوهش

فرضیه اول: جهش در باقیمانده هزینه حسابرسی با کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه معناداری دارد.

فرضیه دوم: باقیمانده هزینه حسابرسی بلندمدت با کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه معناداری دارد.

به منظور آزمون این فرضیه از نتایج تخمین مدل ارائه شده در جدول شماره دو بهره گرفته شده است. مقدار احتمال (یا سطح معنی داری) F برابر $0,0000$ بوده و چون این مقدار کمتر از $0,05$ است، فرض صفر در سطح اطمینان 95 درصد رد می شود، یعنی مدل معنی دار است. مقدار آماره دوربین- واتسون 2.035 می باشد که این مقدار، عدم وجود خود

همبستگی خطاها را نشان می دهد. نتایج مربوط به ضریب تعیین تعدیل شده نشان می دهد، تقریباً 75.65٪ تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، توضیح داده می شوند.

نتایج نشان می دهد که در سطح اطمینان ۹۵٪، به غیر از متغیرهای جهش در باقیمانده هزینه، اقلام تعهدی اختیاری سال قبل، اهرم مالی، متغیر ساختگی برای زیان، مابقی متغیرهای موجود در مدل معنی دار هستند.

نتایج نشان می دهد که ضریب متغیر جهش در باقیمانده هزینه حسابرسی (JUMP)، 0.006467- بوده که نشان دهنده تأثیر منفی جهش در باقیمانده هزینه حسابرسی بر کیفیت اقلام تعهدی (اطلاعات حسابداری) می باشد که با توجه به آماره t ضریب متغیر جهش در باقیمانده هزینه حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵٪ معنی دار نمی باشد، با توجه به موارد فوق می توان در سطح اطمینان ۹۵٪ فرضیه اول پژوهش را رد شده تلقی نمود. این موضوع نشان دهنده این است که جهش در باقیمانده هزینه حسابرسی بر کیفیت اقلام تعهدی (اطلاعات حسابداری) تأثیر معناداری ندارد.

همچنین در ادامه نتایج نشان می دهد که ضریب متغیر باقیمانده هزینه حسابرسی (LWRANK)، 1.110365 بوده که نشان دهنده تأثیر مثبت باقیمانده هزینه حسابرسی بر کیفیت اقلام تعهدی (اطلاعات حسابداری) می باشد که با توجه به آماره t ضریب متغیر باقیمانده هزینه حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵٪ معنی دار می باشد، با توجه به موارد فوق می توان در سطح اطمینان ۹۵٪ فرضیه دوم پژوهش را تأیید شده تلقی نمود این موضوع نشان دهنده این است که باقیمانده هزینه حسابرسی بر کیفیت اقلام تعهدی (اطلاعات حسابداری) تأثیر مثبت و معناداری دارد. به عبارت دیگر، با افزایش باقیمانده هزینه حسابرسی، کیفیت اقلام تعهدی (اطلاعات حسابداری) نیز افزایش می یابد.

جدول شماره دو: نتایج تخمین مدل پژوهش

$RQ = \alpha + \beta_1 LWRANK + \beta_2 JUMP + \beta_3 BIG + \beta_4 LCA + \beta_5 LNMVE + \beta_6 CFF + \beta_7 LEV + \beta_8 MB + \beta_9 LOSS + \beta_{10} CFO + \varepsilon$					
متغیر وابسته: کیفیت اقلام تعهدی					
روش: رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته					
متغیر	نماد	ضریب برآوردی	خطای استاندارد	t آماره	احتمال
عدد ثابت	C	0.005135	0.034872	0.147257	0.8830
باقیمانده هزینه	LWRANK	1.110365	0.504439	2.201188	0.0280
جهش در باقیمانده هزینه	JUMP	-0.006467	0.005702	1.134078	0.2571
اندازه موسسه	BIG	-0.007283	0.002993	2.433351	0.0154
اقلام تعهدی سال قبل	LCA	0.002722	0.001512	1.800128	0.0722

0.0285	- 2.198034	0.013086	-0.028763	LN MVE	لگاریتم ارزش بازار
0.0002	- 3.763687	0.007733	-0.029104	CFF	جریان وجه نقد تامین مالی
0.0766	1.773208	0.100007	0.177334	LEV	اهرم مالی
0.0000	- 8.880546	0.020113	-0.178616	MB	ارزش بازار
0.9393	0.076234	0.013636	0.001040	LOSS	متغیر ساختگی زیان
0.0180	- 2.370960	0.069667	-0.165178	CFO	جریان وجه نقد
75.65%				ضریب تعیین تعدیل شده	
2.035				آماره دوربین-واتسون	
264.5097				Fآماره	
0.0000				F(احتمال آماره)	

۱۰- پیشنهادهای کاربردی با تکیه بر نتایج آزمون فرضیه های پژوهش حاضر پیشنهادهای ذیل ارائه

می شود:

الف- یافته های فرضیه اول نشان می دهد که جهش در باقیمانده هزینه حسابرسی بر کیفیت اقلام تعهدی (اطلاعات حسابداری) تأثیر معناداری ندارد به عبارت دیگر با افزایشهای ناگهانی و غیرعادی هزینه حسابرسان، تلاش حسابرسان و کیفیت حسابرسی افزایش نمی یابد. می توان گفت که توانایی هزینه های غیر عادی حسابرسی است بر کیفیت بخشی اطلاعات حسابرسی اثر ندارد. در نهایت پیشنهاد می شود از قیمت گذاری های هیجانی در این حوزه بپرهیزیم، چرا که تفاوت معنی داری در بهبود گزارشگری نخواهد داشت.

ب- یافته فرضیه دوم نشان می دهد که باقیمانده حق الزحمه حسابرسان بر کیفیت اقلام تعهدی (اطلاعات حسابداری) تأثیر مثبت و معناداری دارد. به عبارت دیگر، با افزایش باقیمانده حق الزحمه حسابرسان، کیفیت اقلام تعهدی (اطلاعات حسابداری) نیز افزایش می یابد. در همین راستا به مدیران و کمیته حسابرسی پیشنهاد می شود علاوه بر توجه به سایر عوامل کیفیت بخشی به اطلاعات مالی، می توانند با تبیین هزینه های معقول بر کیفیت بخشی اطلاعات اثر داشته باشند. به استفاده کنندگان از اطلاعات مالی شرکت نیز پیشنهاد می شود به منظور ارزیابی کیفیت اطلاعات شرکت علاوه بر توجه سطح توانایی مدیریت شرکت به دوره هزینه های حسابرسی شرکت نیز توجه داشته باشند. افزایش در هزینه های حسابرسی، حسابرسان را ملزم به ارائه خدمات با کیفیت خواهد نمود. این امر با نتایج فرض دوم تحقیق همسو بوده و انتظار بهبود مشهود است. بنابراین پیشنهاد افزایش در حق الزحمه حسابرسی در جهت کیفیت بخشی صورتهای مالی منطقی خواهد بود.

منابع

۱. تنانی، محسن و نیکبخت، محمد رضا. (۱۳۸۹). آزمون عوامل موثر بر هزینه حسابرسی صورت های مالی. پژوهش های حسابداری مالی. تابستان ۱۳۸۹. سال دوم، شماره دوم، شماره پیاپی (۴). ص ص ۱۱۱ تا ۱۳۲.
۲. رجیبی، روح اله، محمدی خشوئی، حمزه، (۱۳۸۷)، هزینه های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۴.
۳. نیکبخت، محمد رضا، شعبان زاده، مهدی، کلهر، کوروش، (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر بیش اعتمادی مدیران بر هزینه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۲، شماره ۱، ۱۷۱-۱۸۹.
۴. بزرگ اصل، موسی و صالح زاده، بیستون، (۱۳۹۴)، رابطه توانایی مدیریت و پایداری سود با تأکید بر اجزای تعهدی و جریان های نقدی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی، سال چهاردم، شماره ۵۸.
۵. کاشانی پور، محمد، آذرخوش، حمید، رحمانی، محمد، (۱۳۹۴)، تأثیر توانایی مدیران بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه گذاری در شرکت های دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، حسابداری سلامت، دوره ۴، شماره ۳، ۶۶-۸۵.
۶. سهیلی، حسین و لیلی مراد بیگی، (۱۳۹۴)، تأثیر دوره تصدی حسابرس و هزینه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، سومین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت، تهران، موسسه همایشگران مهر اشراق،
۷. فیضی کفترودی، فتانه و غلامرضا محفوظی، (۱۳۹۳)، بررسی رابطه بین توانایی مدیر و دفعات پیش بینی سود توسط مدیران در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، کنفرانس بین المللی اقتصاد، حسابداری، مدیریت و علوم اجتماعی، کشور لهستان
۸. مهران، ساسان و جمشیدی اوانکی، کورش. (۱۳۹۰). عوامل مؤثر بر تعیین هزینه حسابرسی. حسابداری رسمی، شماره ۱۳، ص ص ۶۰-۷۸.
۹. امانی، علی و دوانی، غلامحسین. (۱۳۸۸). خدمات حسابرسی، هزینه حسابرسی و رتبه بندی حسابرسان. حسابدار رسمی، شماره ۴۲.
۱۰. جمشیدی اوانکی، کورش. (۱۳۸۹). بررسی عوامل مؤثر بر تعیین هزینه حسابرسی. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
۱۱. اصلانی، امیر، (۱۳۸۰) "نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت"، چاپ دوم، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۵۹.

۱۲. اکبری، فضل الله (۱۳۸۵)، "تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی"، سازمان حسابداری، نشریه ۱۲۹.

۱۳. امانی، علی، دوانی، غلامحسین، (۱۳۸۸)، "خدمات، هزینه و رتبه بندی حسابرسی"، مقاله - فصلنامه حسابدار رسمی؛ شماره ۸.

۱۴. اعتمادی، حسین، باباجانی، جعفر، آذر، عادل، دیانتی دیلمی، زهرا (۱۳۸۸)، "تأثیر فرهنگ سازمانی، تمرکز مالکیت و ساختار مالکیت بر کیفیت اطلاعات مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۵ (۴): ۹۱ - ۵۹.

۱۵. اسماعیل زاده مقری، علی، تراشملو، نصرت الله (۱۳۹۱). "تأثیر رقابت بر سر هزینه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی"، مجله حسابدار رسمی، شماره ۱۸.

1. Bryan, D.B., & Mason, T.W., Extreme CEO pay cuts and audit fees, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*(2016), <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2016.02.001>.
2. Comrix, J., & Huang, H., Does auditor size matter? Evidence from small audit firms, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* (2015), <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2015.03.007>
3. Francis, J., R, Lafond, P, Olsson. and K, Schipper. (2005). " The Market Pricing of Accruals Quality". *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 39, PP. 295-327.
4. Jeff Coulton, Gilad Livne & Stephen Taylor (2016). Abnormal Audit Fees and Accounting Quality. Paper available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2826272>.
5. Khan, A., et al., Audit fees, auditor choice and stakeholder influence: Evidence from a family firm dominated economy, *The British Accounting Review* (2015), <http://dx.doi.org/10.1016/j.bar.2015.03.002>.
6. Krishnan, J., H. Sami, and Y. Zhang. 2005. "Does the provision of nonaudit services affect investor perceptions of auditor independence?" *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 24 (2) : 111-135.
7. Palmrose, Z. -V. (1988). An analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review*, 63(1), 55-73.
8. Scott Duellman, Helen Hurwitz, Yan Sun, Managerial overconfidence and audit fees, *Journal of Contemporary Accounting & Economics* (2015), <http://dx.doi.org/doi:10.1016/j.jcae.2015.05.001>.
9. Simunic and M. T. Stein. 1987. Product differentiation in auditing: Auditor choice in the market for unseasoned new issues. Monograph prepared for the Canadian Certified General Accountant Research Foundation (June).
10. Simunic, D. (1980). "The pricing of audit services: theory and evidence". *Journal of Accounting Research*, Vol. 18 No.1, pp. 161-190.
11. Simunic, D. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research* 18 (1) : 161-190.
12. Taffler, R. and K, Ramalinggam . (1982). "The determinants of audit fees in the UK: an exploratory study". Working Paper No. 37, City University Business School, London.

13. Yuan George Shan, Indrit Troshani, Grant Richardson, An empirical comparison of the effect of XBRL on audit fees in the US and Japan, *Journal of Contemporary Accounting & Economics* (2015), <http://dx.doi.org/doi:10.1016/j.jcae.2015.01.001>.
 14. Stanley Jonathan D. (2011) Is the Audit Fee Disclosure a Leading Indicator of Clients' Business Risk? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30, No. 3, pp. 157–179.
- Demerjian, P., B. Lev, and S. MacVay.)2012(. Quantifying managerial ability: A ne

Effects of abnormal audit fees on financial reporting quality In companies admitted to Tehran Stock Exchange

Abstract

The audit fee is effective in the planning and implementation of proper and high-quality financial audit work. Low audit quality reduces the trust of users of financial statements. In order to test the research hypotheses, a sample consisting of 120 companies was selected from among the companies accepted in the Tehran Stock Exchange in the period from 1395 to 1400. The data needed to calculate the research variables were extracted from the "New Approach" database. The results show that the variable coefficient of the jump in the remaining audit cost is negative, which indicates the negative effect of the jump in the remaining audit cost on the quality of accounting information, which is not significant at the 95% confidence level according to the variable coefficient of the jump in the remaining audit cost. In addition, the results show that the variable coefficient of the remaining auditor's fee is positive, which indicates the positive effect of the remaining auditor's fee on the quality of accounting information, which is significant at the 95% confidence level according to the variable coefficient of the remaining auditor's fee.

Keywords

abnormal audit cost - financial reporting quality
