

کمّی‌سازی و ارزیابی تجربی معیار نوین کیفیت

حسابداری^۱

رضا حصارزاده*، جواد رجبعلی‌زاده**، فرشته عارفی***، ندا علیزاده****، سمیرا علیخانی*****

تاریخ دریافت: ۹۴/۱۲/۲۲

تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۴/۰۱

چکیده

مطالعات اخیر حاکی از آن است که حق‌الزحمه حسابرسی، اطلاعاتی پیرامون عواملی همچون دامنه رسیدگی، ریسک حسابرسی و بزرگی صاحبکار و همچنین عامل کیفیت حسابداری فراهم می‌آورد. بنابراین با کنترل این عوامل، می‌توان بخش باقی‌مانده حق‌الزحمه حسابرسی را به عنوان معیار نوین کیفیت حسابداری تلقی نمود. با این وصف، هدف از انجام پژوهش حاضر، در وهله اول، کمّی‌سازی و در وهله دوم، ارزیابی تجربی معیار یادشده می‌باشد. برای کمّی‌سازی معیار نوین کیفیت، پس از برازش مجموعه‌ای از عوامل اثرگذار بر حق‌الزحمه حسابرسی، قدر مطلق بخش باقی‌مانده حق‌الزحمه حسابرسی به عنوان کیفیت حسابداری در نظر گرفته می‌شود. برای ارزیابی تجربی معیار یادشده، ارتباط معیار نوین با سایر معیارهای سنتی کیفیت حسابداری (نظیر مدل‌های جونز، جونز تعدیل‌شده، دیچاو و دیچو، تغییرپذیری سود و هموارسازی سود) بهره‌گرفته می‌شود. جامعه پژوهش، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار در بازه زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۳ می‌باشد. یافته‌های پژوهش، حاکی از آن است که ضمن امکان کمّی‌سازی معیار نوین کیفیت حسابداری، رابطه معنی‌داری بین معیار نوین کیفیت حسابداری با مدل‌های جونز و جونز تعدیل‌شده وجود دارد. با این حال، شواهدی مبنی بر وجود رابطه معنی‌دار بین معیار نوین کیفیت حسابداری با معیارهای دیچاو و دیچو، تغییرپذیری سود و هموارسازی سود وجود ندارد. در مجموع، شواهد حاکی از آن است که معیار نوین کیفیت حسابداری، برخلاف مبانی نظری پشتوانه آن، نمی‌تواند در ایران، ابعاد مختلف کیفیت حسابداری را احصا نماید.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابداری، بخش باقی‌مانده حق‌الزحمه حسابرسی، کیفیت ارقام تعهدی، مدل حق‌الزحمه

حسابرسی، معیار نوین کیفیت حسابداری.

طبقه بندی موضوعی: M41

^۱ کد DOI مقاله: 10.22051/jera.2016.2538

* استادیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، (Hesarzadeh@um.ac.ir)

** دانشجوی کارشناسی ارشد، دانشگاه فردوسی مشهد، نویسنده مسئول، (rajabalizadeh@stu.um.ac.ir)

*** دانشجوی کارشناسی ارشد، دانشگاه فردوسی مشهد، (arefi.fereshteh@stu.um.ac.ir)

**** دانشجوی کارشناسی ارشد، دانشگاه فردوسی مشهد، (neda.alizadeh@stu.um.ac.ir)

***** دانشجوی کارشناسی ارشد، دانشگاه فردوسی مشهد، (samira.alikhani92@gmail.com)

مقدمه

در تحقیقات حسابداری برای سنجش کیفیت حسابداری، معیارهای متفاوتی تعیبه شده است. به عبارت دیگر، در تحقیقات مختلف، معیارهای متفاوتی برای سنجش کیفیت حسابداری ارائه شده است که می‌توان به معیارهای کیفیت اقلام تعهدی نظیر جونز (۱۹۹۱)، جونز تعدیل شده (۱۹۹۵)، دیچاو و دیچو (۲۰۰۲)، تغییرپذیری سود فرانسیس و همکاران (۲۰۰۸) و هموارسازی سود فرانسیس و همکاران (۲۰۰۴) اشاره نمود. اما باید توجه داشت که این معیارهای سنتی کیفیت حسابداری غالباً محدود به بخشی از صورت‌های مالی یا یکی از ویژگی‌های کیفی می‌باشند و از این رو در اندازه‌گیری "کیفیت کلی حسابداری" دارای محدودیت هستند. بنابراین ارائه معیار نوینی از کیفیت حسابداری به منظور تکمیل این نقیصه و استفاده در کنار سایر معیارهای سنتی ضروری به نظر می‌رسد. مطابق با نظریه هریر و همکاران (۲۰۱۴)، در یک تعادل رقابتی، حق الزحمه حسابرسی اطلاعاتی پیرامون عوامل متعدد همچون دامنه و حدود رسیدگی، ریسک حسابرسی و همچنین کیفیت حسابداری بدست می‌دهد. به عبارتی، زمانی که حسابرسان کیفیت حسابداری صاحبکار را پایین بیندارند، ممکن است ساعات کاری یا هزینه‌های برآوردی مرتبط با ریسک حسابرسی را افزایش داده و در نتیجه، حق الزحمه حسابرسی بالاتری را مطالبه نمایند. بنابراین، جدا کردن این بخش از حق الزحمه از کل حق الزحمه حسابرسی، بیشی برای ارزیابی حسابرسان از کیفیت نظام حسابداری فراهم می‌آورد.

یافته‌های پژوهش‌های تجربی نیز حاکی از آن است که حق الزحمه حسابرسی با اقلام تعهدی اختیاری و کنترل داخلی ضعیف ارتباط مستقیم دارد، در نتیجه حسابرسان حق الزحمه بالاتری برای شرکت‌هایی با کیفیت پایین حسابداری مطالبه می‌کنند (گول، چن و تیسوئی، ۲۰۰۳؛ هوگن و ویکنز، ۲۰۰۸؛ چارلز، گلاور و شارپ، ۲۰۱۰). از سویی، هنگامی که حسابرسان با کیفیت پایین حسابداری مواجه می‌شوند، حدود رسیدگی یا ساعات کاری خود را افزایش داده و در نتیجه حق الزحمه بالاتری را مطالبه می‌نمایند. بنابراین، انتظار می‌رود که حق الزحمه حسابرسی دارای اطلاعاتی پیرامون کیفیت کلی حسابداری باشد و می‌تواند به عنوان معیاری جهت اندازه‌گیری کیفیت حسابداری استفاده شود.

با این وصف، هدف از انجام پژوهش در وهله اول، کمی‌سازی و در وهله دوم، ارزیابی تجربی معیار یادشده در کنار سایر معیارهای سنتی کیفیت حسابداری می‌باشد. برای این منظور،

نخست برای محاسبه آن بخش از حق الزحمه حسابرسی که منعکس کننده کیفیت حسابداری است، ابتدا مجموعه‌ای از عوامل اثرگذار بر حق الزحمه حسابرسی برآزش می‌شوند، سپس، باقی‌مانده یا بخش توضیح‌داده نشده حق الزحمه حسابرسی به عنوان معیار کیفیت حسابداری در نظر گرفته می‌شود. در ادامه، معیار مزبور از منظر سایر معیارهای کیفیت سنتی حسابداری (یعنی مدل‌های جونز، جونز تعدیل شده، دیچاو و دیچو، تغییرپذیری سود و هموارسازی سود) ارزیابی می‌شود.

به طور کلی، یافته‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که معیار حق الزحمه حسابرسی، دارای توانایی اندازه‌گیری کیفیت حسابداری می‌باشد و زمانی که هدف تحقیق اندازه‌گیری کیفیت کلی حسابداری است، می‌توان از آن در کنار سایر معیارهای سنتی استفاده نمود.

مبانی نظری

ارائه اطلاعات با کیفیت اهمیت فراوانی دارد، زیرا اثر مساعدی بر تصمیم‌های مربوط به تامین مالی، انجام سرمایه‌گذاری، اعطای تسهیلات، تصمیم‌های مرتبط با تخصیص منابع و در مجموع کارایی بازار و اقتصاد خواهد داشت. از این رو، دانشمندان و اهالی حرفه حسابداری به دنبال ویژگی‌هایی بوده‌اند که بتواند کیفیت حسابداری را افزایش دهد. در ابتدا بیشتر معیارهای کیفیت با نگاهی درون‌گرایانه و هنجاری-قیاسی ایجاد شده است. یعنی همبستگی و رابطه هر چه عمیق‌تر داده‌های حسابداری با یکدیگر موید کیفیت بالاتر داده‌های حسابداری بوده است. برخی با این نگاه که حسابداری نباید وارد عرصه قضاوت‌های ارزشی پیرامون داده‌ها شود و بایستی داده‌های حسابداری به صورت کامل گزارش شود، در صدد مفهومی و تئوریک نمودن ارائه هر چه بیشتر داده‌ها برآمدند. تئوری رویدادی نمونه‌ای از نگرش‌های این چنینی است. بر طبق تئوری مزبور، حسابداری نباید هیچ پیش‌فرضی در مورد نحوه استفاده کاربران داشته باشد و چون حسابداران قادر به شناخت کامل از نوع اندیشه، نوع پردازش داده‌ها و نوع گزارش‌هایی که کاربران در عمل استفاده می‌نمایند، نیستند، پس بهترین شیوه آن است که همه داده‌ها در اختیار کاربران قرار گیرد تا از هر کدام که خواستار استفاده برای اخذ تصمیم‌های اقتصادی هستند، استفاده نمایند. دیدگاه اطلاعاتی ضمن نقد چنین نگرشی معتقد است حسابداری لازم نیست همه داده‌ها را افشا کند.

بعلاوه تحقیق‌های حسابداری بسیاری در داخل و خارج به بررسی جنبه‌های مختلف کیفیت حسابداری پرداخته‌اند (دیچو، گراهام و هاروی، ۲۰۱۳؛ نوروش، ناظمی و حیدری، ۱۳۸۵؛ رسایان و حسینی، ۱۳۸۷؛ مدرس و حصارزاده، ۱۳۸۷؛ نوروش، مشایخی و برقی، ۱۳۸۸). در این تحقیق‌ها، اگرچه توافقی در مورد تعریف کیفیت حسابداری وجود ندارد اما ابعاد مختلف آن، عملیاتی شده است. به عبارتی، در ادبیات حسابداری دقیقاً مشخص نیست که کدام یک از معیارهای کیفیت گزارشگری مالی نقش با اهمیت تری ایفا می‌کند. تحقیقات مختلف، معیارهای متفاوتی را برای اندازه‌گیری کیفیت استفاده نموده‌اند. در ادامه به مهم‌ترین این ابعاد که در این پژوهش نیز استفاده شده است پرداخته می‌شود.

کیفیت اقلام تعهدی: بسیاری از روش‌های ارزیابی کیفیت سود بر این نکته متمرکزند که سودی مطلوب‌تر است که به وجه نقد نزدیک‌تر باشد (پنمن، ۲۰۰۱؛ هریس و همکاران، ۲۰۰۰). دیچاو و دیچو (۲۰۰۲) معیاری برای اندازه‌گیری کیفیت سود فراهم آوردند که به وسیله رابطه میان اقلام تعهدی جاری به جریان‌های وجه نقد دوره گذشته، دوره جاری و دوره آتی بدست می‌آید. در واقع این مدل بر خطا در اندازه‌گیری اقلام تعهدی تمرکز دارد. مدل‌های دیگری نیز برای اندازه‌گیری کیفیت اقلام تعهدی وجود دارد که می‌توان به مدل جونز (۱۹۹۱) و جونز تعدیل‌شده (۱۹۹۵) اشاره نمود.

پیش‌بینی پذیری سود: این ویژگی را به عنوان توانایی سود در پیش‌بینی خود تعریف می‌نمایند (لیپ، ۱۹۹۰). قابلیت پیش‌بینی یکی از عناصر مربوط بودن است و بنابراین از دید استاتندارد‌گذاران ویژگی مطلوبی است و در تحقیقات به عنوان معیار دیگری از کیفیت حسابداری تلقی می‌شود (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۸).

هموارسازی سود: هموار بودن یک ویژگی مطلوب از سود است، به عبارتی، موید این موضوع است که مدیران از اطلاعات خصوصی خود در مورد سودهای آتی برای هموار کردن نوسانات موقت سود استفاده کرده و ارقام سود گزارش‌شده مفیدتری به دست می‌آورند. بنابراین به عنوان معیار دیگری از کیفیت حسابداری تلقی می‌شود (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۴).

در استفاده از معیارهای سنتی کیفیت حسابداری که در قسمت قبل اشاره شد، باید توجه داشت که این معیارهای سنتی کیفیت حسابداری غالباً محدود به بخشی از صورت‌های مالی یا

یکی از ویژگی‌های کیفی می‌باشند و از این رو در اندازه‌گیری کیفیت کلی حسابداری دارای محدودیت هستند. بنابراین، مهم است که در کنار استفاده از این معیارها، معیار دیگری نیز که رفع‌کننده نقایص آنها باشد، استفاده شود. بر این اساس، این نوشتار بر خلاف تحقیق‌هایی که از سودهای گزارش شده و شاخص‌های مذکور برای نتیجه‌گیری در مورد کیفیت حسابداری استفاده کرده‌اند، از حق‌الزحمه حسابرسی برای ارزیابی کیفیت سیستم حسابداری استفاده می‌کند. با توجه به موارد مذکور، به صورت ضمنی انتظار می‌رود که رابطه معناداری بین معیار نوین کیفیت حسابداری و سایر معیارهای سنتی پر کاربرد وجود داشته باشد.

دلایل استفاده از معیار نوین کیفیت حسابداری را می‌توان اینگونه برشمرد: نخست، سیستم‌های حسابداری با کیفیت پایین، هزینه‌های برآوردی مرتبط با ریسک حسابرسی را برای حسابرسان افزایش می‌دهد؛ بنابراین حق‌الزحمه حسابرسان متناسب با هزینه‌های برآوردی ریسک حسابرسی تعیین می‌شود، به عبارتی، حسابرسان به دلیل در اختیار داشتن اطلاعات خصوصی و دسترسی به مدیریت، در بهترین موقعیت برای ارزیابی کیفیت سیستم حسابداری هستند. دوم، حق‌الزحمه حسابرسی توضیح داده نشده می‌تواند ماهیت گسترده‌تری از کیفیت حسابداری را در بر بگیرد. یعنی، ریسک تحریف بااهمیتی که حسابرسان در مواجهه با هر بخش از صورت‌های مالی دارای تحریف بااهمیت با آن مواجه خواهند شد. علاوه بر این، حسابرسان هزینه‌های شهرت و دعوی حقوقی مورد انتظار خود را نیز در حق‌الزحمه‌های حسابرسی منعکس می‌نمایند. بنابراین، انتظار می‌رود که حق‌الزحمه حسابرسی توضیح داده نشده نسبت به سایر معیارهای سنتی که روی ابعاد خاصی از کیفیت حسابداری (مانند اقلام تعهدی و جریانات نقدی) متمرکزند، اطلاعات بیشتری را در ارزیابی کیفیت صورت‌های مالی فراهم آورد. سوم، مسأله مهمی که در اندازه‌گیری کیفیت حسابداری با استفاده به سودهای تحقق یافته وجود دارد، آن است که این معیارها علاوه بر کیفیت حسابداری، سایر ویژگی‌های شرکت (از جمله ریسک عملیاتی) را نیز در بر می‌گیرد (لیو و ویسوکی؛ ۲۰۰۷). این امر سبب ایجاد مشکل در برقراری ارتباط میان کیفیت حسابداری و زیرساخت‌های اقتصادی از قبیل قیمت‌گذاری دارایی‌ها یا کارایی سرمایه‌گذاری می‌شود، چرا که محقق مجبور است ارتباط بین ویژگی‌های ذاتی را به اجبار در نظر نگیرد. به عنوان مثال، در استفاده از مدل اقلام تعهدی دیچاو و دیچو (۲۰۰۲) که از معیارهای سنتی مورد استفاده در این پژوهش نیز می‌باشد، محققان

با این واقعیت مواجه هستند که این نوع کیفیت حسابداری همبستگی مثبتی با بعضی ویژگی‌های شرکت دارد.

پیشینه پژوهش

یافته‌های تحقیق بل، لاندسمن و شکسفولد (۲۰۰۱) نشان می‌دهد که نگرانی‌های حساب‌برسان در مورد اعتبار شهرت و خطر دعوی حقوقی، عوامل مهمی هستند که هنگام ارزیابی خطر ذاتی صاحبکار باید مدنظر قرار گیرند. در نتیجه، این باور حاصل گردید که اگر حساب‌برسان با صاحبکارانی ارتباط داشته باشند که اطلاعات مالی باکیفیت پایین ارائه کنند، موجب انعکاس هزینه‌های شهرت و هزینه‌های قانونی حساب‌برسان در حق‌الزحمه مطالبه‌شده از صاحبکار می‌شود. در واقع شواهد تجربی اخیر نیز به موارد ذکر شده پی برده‌اند. به عنوان مثال، گول، چن و تیسوئی (۲۰۰۳) نشان دادند که ارتباط مثبتی بین اقلام تعهدی اختیاری و حق‌الزحمه حسابرسی وجود دارد و این ارتباط زمانی معنی‌دار است که به احتمال زیاد اقلام تعهدی اختیاری از نوع فرصت‌طلب باشد. نتایج تحقیق هوگان و ویکنز (۲۰۰۸) نشان داد در سال‌هایی که پیش‌بینی ضعف در کنترل‌های داخلی صاحبکار مشهود است، حق‌الزحمه حسابرسی بالاتری مطالبه می‌شود. تفسیر آنان چنین بود که با افزایش ریسک محیط کنترلی، حساب‌برسان تلاش بیش‌تری را باید صرف حسابرسی نمایند. همچنین، در پژوهشی دیگر، وجود ارتباط مستقیم میان حق‌الزحمه حسابرسی و معیار حسابرسی مرتبط با ریسک گزارشگری مالی تایید شد (چارلز و همکاران، ۲۰۱۰). به طور خلاصه، حساب‌برسان به منظور جبران ریسک مازاد و ساعات اضافی حسابرسی مورد نیاز برای شرکت‌هایی که دارای سیستم‌های حسابداری با کیفیت پایین هستند، حق‌الزحمه را افزایش می‌دهند، از این‌رو پس از کنترل عوامل مختلف اثرگذار بر حق‌الزحمه حسابرسی، می‌توان انتظار داشت حق‌الزحمه حسابرسی بالاتر، منعکس‌کننده کیفیت حسابداری پایین‌تر باشد.

ارتباط میان حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت اقلام تعهدی در تحقیق‌های مرتبط با کیفیت حسابداری، توسط دیچاو و همکاران (۲۰۱۰) بررسی شد. فرضیه نخست وجود ارتباط مستقیم میان حق‌الزحمه حسابرسی با تخصص حسابرسان و در ادامه، توانایی کشف تقلب و فرضیه دوم، وجود ارتباط معکوس میان حق‌الزحمه حسابرسی با استقلال حسابرسان و در ادامه، کاهش مشوق‌های گزارشگری بود. بدین منظور، مجموعه‌ای از تحقیقات مرتبط با حق‌الزحمه

حسابرسی، حق الزحمه غیرحسابرسی و استقلال حسابرس (فرانکل، جانسن و نلسون، ۲۰۰۲؛ آشبوگک، لافوند و مایو، ۲۰۰۳؛ چانگ و کالاپور، ۲۰۰۳؛ لارکرو ریچاردسون، ۲۰۰۴) بررسی شد. یافته‌های این تحقیق‌ها حاکی از آن بود که ارتباط معناداری میان مدیریت سود و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد. شواهد پشتیبان این تئوری نیز آمیخته و ترکیبی است. به عنوان مثال، نتیجه تحقیق فرانکل، جانسن و نلسون (۲۰۰۲) حاکی از ارتباط مستقیم میان حق الزحمه غیرحسابرسی و مدیریت سود است در حالی که لارکر و ریچاردسون (۲۰۰۴) هیچ گونه شواهدی را در این ارتباط نیافتند. در پژوهش دیگری نیز ارتباط میان تخصص حسابرس در صنعت و مدیریت سود توسط چای، لیزیک و پیوزنر (۲۰۱۱) بررسی شد. یافته‌های تحقیق نشان داد که تخصص در سطح منطقه‌ای سبب دریافت حق الزحمه پایین‌تر می‌شود که با مدیریت سود بالاتر ارتباط معنی‌داری دارد. در مقابل، تخصص حسابرس در سطح ملی سبب دریافت حق الزحمه بالاتر شده است و با مدیریت سود پایین‌تر ارتباط معناداری دارد. همچنین مشاهده شده است شرکت‌هایی که حسابرسی با کیفیت ارائه می‌دهند، حق الزحمه بالاتری دریافت می‌کنند (کراسول، فرانسیس و تیلور، ۱۹۹۵) و حق الزحمه این شرکت‌ها با قدرمطلق اقلام تعهدی پایین‌تر شرکت حسابرسی شده (بیکر، لیفاند، جیامبالوو و سابرامانیام، ۱۹۹۸) ارتباط معنی‌داری دارد.

کیفیت حسابرسی و حق الزحمه بالاتری که به سبب آن دریافت می‌شود، در تحقیق‌های معاصر نیز بررسی شده است (آستانا، رامن و ژو، ۲۰۱۳؛ سرینیدی و هی، ۲۰۱۴). یافته‌ها حاکی از آن است که انتخاب حسابرس با کیفیت توسط شرکت‌ها، سبب پرداخت حق الزحمه حسابرسی بیش‌تر و در ادامه، افزایش کیفیت سود می‌شود. چن، کریشان و پیوزنر (۲۰۱۲) نیز رابطه بین حق الزحمه حسابرسی، چرخش حسابرس و ارائه گزارش سود توسط مدیریت را بررسی نمودند. نتایج پژوهش حاکی از رابطه معنی‌داری بین سودهای اعلام‌شده، چرخش حسابرس و حق الزحمه حسابرسی می‌باشد. بررسی اثر سلسله‌مراتبی مدیریت سود بر افزایش ریسک حسابرسی نیز نشان داد که حق الزحمه حسابرسی در اثر افزایش ریسک حسابرسی بیش‌تر است و در نتیجه رابطه معنادار و مثبت با مدیریت سود شرکت‌ها دارد (پائول گوپال، لی و هیسونگ، ۲۰۱۳). ارتباط حق الزحمه حسابرسی و اقلام تعهدی غیر اختیاری نیز توسط آلالی (۲۰۱۱) مورد بررسی قرار گرفت. نتایج تحقیق حاکی از ارتباط مثبت و معنادار میان اقلام تعهدی غیر اختیاری و حق الزحمه حسابرسی می‌باشد. همچنین نتایج نشان می‌داد که میان

حق‌الزحمه حسابرسی و سودآوری شرکت رابطه منفی وجود دارد، به این ترتیب که شرکت‌ها در وضعیت مالی ضعیف (زیان)، انتظار دارند تا حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت کنند و این امر منجر به افزایش ریسک این شرکت‌ها می‌شود و سودآوری کاهش می‌یابد. به همین جهت مدیریت سود در این شرکت‌ها افزایش می‌یابد. همچنین، در پژوهشی رابطه بین حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی و کیفیت حسابرسی و انگیزه‌های مدیریت سود بررسی شد (اشلمان و گیو، ۲۰۱۴). نتایج تحقیق حاکی از آن است که بین دریافت حق‌الزحمه غیرعادی از صاحبکار و احتمال استفاده از اقلام تعهدی غیرعادی به منظور رسیدن به سود پیش‌بینی شده هدف ارتباط منفی وجود دارد. به عبارتی، ارتباط مثبتی میان این نوع حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد. تأثیر حق‌الزحمه حسابرسی غیرعادی روی کیفیت حسابرسی در پژوهش فیتزینی و همکاران (۲۰۱۶) نیز بررسی شد. یافته‌های تحقیق آنان حاکی از آن است که افزایش این نوع حق‌الزحمه سبب کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. همچنین، کسر حق‌الزحمه حسابرسی سبب افزایش کیفیت حسابرسی شده است.

روش‌شناسی پژوهش

از منظر تجربی، در صورت کنترل عوامل اثرگذار بر حق‌الزحمه حسابرسی (به غیر از کیفیت حسابداری)، بخش توضیح‌داده‌نشده در مدل حق‌الزحمه حسابرسی می‌تواند معیاری جهت ارزیابی اختصاصی حسابرس از کیفیت حسابداری ارائه نماید. دقت شود که هدف از مدل مزبور، پیش‌بینی حق‌الزحمه حسابرسی و افزایش قدرت توضیحی آن نمی‌باشد، بلکه هدف، استخراج معیار نوین کیفیت حسابداری است و از این رو مدل یادشده، تنها عوامل عمده اثرگذار بر حق‌الزحمه (به غیر از کیفیت حسابداری) را شامل می‌شود. پس از استخراج معیار نوین کیفیت حسابداری (حق‌الزحمه‌های توضیح‌داده‌نشده)، رابطه آن با سایر معیارهای سنتی کیفیت حسابداری بررسی می‌شود.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۳ می‌باشد که به طور همزمان از ۴ ویژگی زیر برخوردار هستند: الف) برای رعایت قابلیت مقایسه‌پذیری، دوره مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفند باشد. ب) طی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۳ تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی نداده باشند. ج) جزء بانک‌ها و موسسات مالی و

بیمه‌ها نباشند، زیرا ممکن است به دلیل ماهیت فعالیت آن‌ها، رابطه مولفه‌های مورد بررسی در این پژوهش برای این موسسات متفاوت بوده و قابل تعمیم به سایرین نباشد. (د اطلاعات آن‌ها در دسترس باشد و وقفه معاملاتی بیش از ۶ ماه در دوره‌ی زمانی مزبور نداشته باشد. دلیل استفاده از داده‌های مالی از سال ۱۳۸۶ به بعد، ابلاغ و اجرای قوانین متأثر بر حق الزحمه‌های حسابرسی همچون دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد بورس در سال ۸۶ می‌باشد. با مدنظر قرار دادن محدودیت‌های فوق، نمونه‌نهایی این پژوهش تعداد ۹۸ شرکت و ۴۴۵ سال-شرکت می‌باشد. به منظور جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز از نرم‌افزار ره‌آورد نوین و سامانه کدال استفاده شده است.

معیار نوین کیفیت حسابداری (حق الزحمه‌های توضیح‌داده‌نشده)

تحقیقات قبلی، مجموعه‌ای از عوامل اثرگذار بر حق الزحمه حسابرسی (همچون اندازه و پیچیدگی شرکت، دامنه و حدود رسیدگی‌ها، ریسک حسابرسی و...) را شناسایی نموده‌اند (سیمونیچ، ۱۹۸۰؛ لارکر و ریچاردسون، ۲۰۰۴؛ ونکاتارامن، وبر و ویلنبرگ، ۲۰۰۸؛ هانلون، کریشلن و میلز، ۲۰۱۲). یکی از مشکلات استفاده از برخی عوامل مزبور این است که بعضاً همزمان با حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابداری مرتبط هستند. از این‌رو، در اکثر موارد وارد نمودن این متغیرها به مدل، موجب افزایش خطای مدل می‌گردد و در نهایت معیار نوین کیفیت حسابداری را آسیب‌پذیر خواهد کرد. با توجه به منطبق بودن مدل (۱) برای اندازه‌گیری حق الزحمه‌های توضیح‌داده نشده به عنوان نمادی از کیفیت حسابداری استفاده می‌شود. این مدل شامل حق الزحمه حسابرسی (به عنوان متغیر وابسته) و عوامل اثرگذار بر آن (به عنوان متغیرهای مستقل)، برای اندازه‌گیری مقادیر باقی‌مانده، که همان حق الزحمه‌های توضیح‌داده نشده است، به صورت زیر برآزش می‌شود:

مدل (۱)

$$\ln(\text{Audit Fee}) = \alpha_0 + \alpha_1 \ln(\text{Asset}) + \alpha_2 \text{Big} + \alpha_3 \text{INV} + \alpha_4 \text{REC} + \alpha_5 \text{CR} + \alpha_6 \text{Btm} + \alpha_7 \text{LEV} + \alpha_8 \text{Empls} + \alpha_9 \text{ROA} + \alpha_{10} \text{Loss} + \alpha_{11} \text{Aud Opin} + \alpha_{12} \text{Client} + \alpha_{13} \text{Type Fee} + \alpha_{14} \ln(\text{Sign}) + \varepsilon_0$$

نگاره (۱): متغیرهای مدل حق‌الزحمه حسابرسی

| تعریف عملیاتی | نام متغیر |
|---|----------------|
| لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی | Ln (Audit Fee) |
| حسابرسی دارای رتبه الف موسسات حسابرسی باشد متغیر شاخص، اگر موسسه عدد یک، در غیر این صورت عدد صفر را اتخاذ می‌نماید. | BIG |
| لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها | ln (Asset) |
| نسبت موجودی‌ها به کل دارایی‌های ابتدای دوره | INV |
| نسبت حساب‌های دریافتی به کل دارایی‌های ابتدای دوره | REC |
| نسبت دارایی‌های جاری تقسیم بر بدهی‌های جاری | CR |
| ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام تقسیم بر ارزش بازار حقوق صاحبان سهام | BTM |
| نسبت مجموع بدهی‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت به مجموع دارایی‌های ابتدای دوره | LEV |
| مجذور مربعات تعداد کارکنان شرکت | Empls |
| نسبت سود عملیاتی به کل دارایی‌های ابتدای دوره | ROA |
| متغیر شاخص، اگر سود قبل بهره و مالیات سال جاری یا دو سال قبل شرکت منفی باشد عدد یک، در غیر این صورت عدد صفر را اتخاذ می‌نماید. | Loss |
| متغیر شاخص، اگر گزارش حسابرسی شرکت تعدیل شده (مشروط، عدم اظهار نظر و مردود) باشد، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر را اتخاذ می‌نماید. | Aud Opin |
| مجذور مربعات تعداد سال‌هایی موسسه حسابرسی تحت استخدام صاحبکار بوده است. | Client |
| متغیر شاخص، اگر نوع حق‌الزحمه‌ی حسابرسی فقط محدود به هزینه‌ی حسابرسی شود عدد یک، در غیر این صورت عدد صفر را اتخاذ می‌نماید. | Type Fee |
| لگاریتم طبیعی سطح اهمیت بر اساس متوسط ارزش کل دارایی‌ها و فروش. | Ln (Sign) |
| نماد کیفیت حسابداری (حق‌الزحمه‌های توضیح داده‌نشده) | ε ₀ |

با توجه به تعاریف نگاره ۱ و مبانی نظری، متغیرهایی از قبیل لگاریتم طبیعی دارایی‌ها، نسبت موجودی‌ها به کل دارایی‌ها، نسبت حساب‌های دریافتی به کل دارایی‌ها، نسبت دارایی‌های جاری تقسیم بر بدهی‌های جاری و نسبت مجموع بدهی‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت به مجموع دارایی‌ها، نمادی از پیچیدگی و منابع مورد نیاز برای انجام حسابرسی می‌باشند. نسبت سود عملیاتی به کل دارایی‌ها به عنوان متغیری که باعث افزایش ریسک ذاتی و تلاش حسابرس می‌شود، در مدل وارد شده است. مطابق با نظریه هریر، کراوت و ویلسون (۲۰۱۴)، باقی‌مانده

این مدل (حق‌الزحمه‌های حسابرسی توضیح داده نشده) معیاری از کیفیت حسابداری است و مقادیر باقی‌مانده بزرگ‌تر، نشان‌دهنده کیفیت پایین‌تر حسابداری می‌باشد.

معیارهای سنتی کیفیت حسابداری

● معیار اول، معیار کیفیت ارقام تعهدی دیچاو و دیچو (۲۰۰۲) می‌باشد که یکی از پرکاربردترین معیارهای کیفیت در ادبیات حسابداری می‌باشد. مک‌نیکولز (۲۰۰۲) این مدل را با اضافه نمودن دو متغیر اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و تغییر درآمدفروش به صورت زیر بهبود داده است:

$$ACC = \beta_0 + \beta_1 CFO_{t-1} + \beta_2 CFO_t + \beta_3 CFO_{t+1} + \beta_4 \Delta REV + \beta_5 PPE + \varepsilon$$

مدل (۲)

پس از برازش مدل فوق، خطاهای مدل به عنوان معیاری از کیفیت حسابداری در نظر گرفته می‌شوند و به عنوان متغیر مستقل در مدل اصلی تحقیق قرار می‌گیرند.

تکانه (۲): تعاریف متغیرهای مدل دیچاو و دیچو (۲۰۰۲)

| متغیرها | تعریف عملیاتی |
|---|----------------------------------|
| ACC | ارقام تعهدی |
| CFO _{t-1} | جریان‌های نقدی عملیاتی سال گذشته |
| CFO _t | جریان‌های نقدی عملیاتی سال جاری |
| CFO _{t+1} | جریان‌های نقدی عملیاتی سال آتی |
| ΔREV | تغییرات درآمد فروش |
| PPE | اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات |
| ε | نماد کیفیت ارقام تعهدی حسابداری |
| متغیرها با تقسیم بر جمع دارایی‌های دوره قبل همگن شده‌اند. | |

● معیار دوم، معیار جونز (۱۹۹۱) می‌باشد که به شکل زیر محاسبه می‌شود.

$$ACC = \beta_0 + \beta_1 \Delta REV + \beta_2 PPE + \varepsilon$$

مدل (۳)

مانند معیار کیفیت حسابداری دیچاو و دیچو (۲۰۰۲)، خطاهای مدل جونز (۱۹۹۱) نیز به عنوان معیار دوم کیفیت حسابداری استفاده شده است. همچنین، به منظور همگن‌سازی، تمامی

متغیرهای مدل مذکور بر دارایی‌های ابتدای دوره تقسیم شده‌اند. تعاریف عملیاتی متغیرها نیز در نگاره ۲ ارائه شده است.

● سومین معیار کیفیت حسابداری که در این تحقیق استفاده شده است، معیار جونز تعدیل شده (۱۹۹۵) است که توسط دیچاو و همکاران (۱۹۹۵) به شکل زیر اصلاح گردید.

$$ACC = \beta_0 + \beta_1 (\Delta REV - \Delta REC) + \beta_2 PPE + \varepsilon \quad \text{مدل (۴)}$$

خطاهای مدل مذکور به عنوان معیاری از کیفیت حسابداری استفاده شده‌اند. تمامی متغیرها بر دارایی‌های ابتدای دوره تقسیم شده‌اند.

● تغییرپذیری سود معیار چهارم برای اندازه‌گیری کیفیت سود است. این شاخص کیفیت سود، معیاری از ثبات و دوام سود است. سودهای بادوام و باثبات به دلیل استمرار آن‌ها از دیدگاه سرمایه‌گذاران مطلوب می‌باشند. این معیار از طریق انحراف معیار سود قبل از اقلام غیرمترقبه اندازه‌گیری می‌شود. به این ترتیب که انحراف معیار ۵ ساله (سال جاری تا چهار سال قبل) سود قبل از اقلام غیرمترقبه که بر کل دارایی‌های ابتدای سال تقسیم شده است، استفاده می‌شود (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۸).

$$EarnVar = SD (EBIT_{j,t}) \quad \text{مدل (۵)}$$

● معیار پنجم کیفیت حسابداری نیز به پیروی از فرانسیس، لافوند، اولسون و شیر (۲۰۰۴)، هموارسازی سود در نظر گرفته شد. برای اندازه‌گیری این معیار، انحراف معیار سود خالص تا چهار سال قبل تقسیم بر انحراف معیار جریان‌ات نقدی عملیاتی تا چهار سال قبل استفاده شد.

$$Smoothness = \frac{SD (NIBE)}{SD (CFO)} \quad \text{مدل (۶)}$$

مدل اصلی پژوهش

مدل ۷ به عنوان مدل اصلی پژوهش، میزان ارتباط معیار نوین کیفیت حسابداری (حق‌الزحمه حسابرسی توضیح داده‌نشده) و شش معیار یادشده که به ترتیب با AQ_1, AQ_2, AQ_3, AQ_4 و AQ_5 نمایش داده شده‌اند را نشان می‌دهد. متغیر کنترلی در این مدل، اندازه شرکت است.

$$UFA = \beta_0 + \beta_1 AQ_i + \beta_2 Ln (Asset) + \varepsilon \quad \text{مدل (۷)}$$

نتایج حاصل از مدل مذکور در نگاره ۵ درج شده است.

یافته‌های پژوهش آماره‌های توصیفی

در این بخش نتایج تحلیل داده‌ها و خروجی‌های آماری ارائه می‌گردد. نگاره ۳ آمار توصیفی مربوط به مدل حق‌الزحمه حسابرسی را نشان می‌دهد. در مجموع داده‌ها چوله به چپ هستند. این امر نشان می‌دهد در میان مشاهدات، موسسات حسابرسی و شرکت‌هایی هستند که به سبب بزرگی، میانگین‌ها را از میانه بزرگتر نموده‌اند.

نگاره (۳): آمار توصیفی متغیرهای مدل حق‌الزحمه حسابرسی

| نوع متغیر | متغیر | سال شرکتی | میانگین | میانه | انحراف معیار | چارک پایین | چارک بالا |
|-----------|------------|-----------|---------|--------|--------------|------------|-----------|
| کمی | Ln (Afee) | ۴۴۵ | ۲۰/۰۴۹ | ۱۹/۸۹۵ | ۰/۹۱۰ | ۱۹/۴۲۸ | ۲۰/۴۹۳ |
| | ln (Asset) | ۴۴۵ | ۱۲/۹۰۲ | ۱۲/۸۹۵ | ۱/۱۵۵ | ۱۲/۱۵۱ | ۱۳/۵۴۱ |
| | INV | ۴۴۵ | ۰/۲۵۳ | ۰/۲۲۷ | ۰/۱۴۲ | ۰/۱۴۲ | ۰/۳۳۴ |
| | REC | ۴۴۵ | ۰/۲۷۵ | ۰/۲۸۲ | ۰/۱۵۵ | ۰/۱۴۹ | ۰/۳۸۶ |
| | CR | ۴۴۵ | ۱/۳۰۸ | ۱/۲۳۴ | ۰/۵۴۴ | ۰/۹۵۷ | ۱/۵۵۴ |
| | Btm | ۴۴۵ | ۰/۶۲۰ | ۰/۵۲۸ | ۰/۴۷۶ | ۰/۲۹۱ | ۰/۷۹۸ |
| | LEV | ۴۴۵ | ۰/۶۲۶ | ۰/۶۱۶ | ۰/۱۸۷ | ۰/۴۸۸ | ۰/۷۵۵ |
| | Empls | ۴۴۵ | ۱۹/۸۶۰ | ۱۷/۸۳۲ | ۱۰/۶۴۴ | ۱۳/۷۸۴ | ۲۳/۱۸۳ |
| | ROA | ۴۴۵ | ۰/۱۳۸ | ۰/۱۲۳ | ۰/۱۴۵ | ۰/۰۴۴ | ۰/۲۲۳ |
| | Client | ۴۴۵ | ۱/۸۹۸ | ۲ | ۰/۵۲۲ | ۱/۴۱۴ | ۲/۴۴۹ |
| | Ln (Sign) | ۴۴۵ | ۱۲/۸۱۴ | ۱۲/۸۰۳ | ۱/۱۶۴ | ۱۲/۰۵۲ | ۱۳/۵۳۳ |
| کیفی | متغیر | سال شرکتی | فراوانی | | | | |
| | BIG | ۴۴۵ | ۳۹۹ | | | | |
| | Loss | ۴۴۵ | ۷۳ | | | | |
| | Audopin | ۴۴۵ | ۲۳۷ | | | | |
| | Type Fee | ۴۴۵ | ۳۱۲ | | | | |

برای مثال در میان موسسات حسابرسی، از سازمان حسابرسی و در میان شرکت‌های بورسی، از شرکت‌های بزرگ نیمه‌دولتی نظیر شرکت مخابرات نام‌برد. مقایسه میانگین مشاهدات با میانه آن‌ها و اختلاف اندک آن‌ها بیانگر نرمال بودن توزیع مشاهدات است. متغیرهای مجذور مربعات تعداد کارکنان و نسبت موجودی‌ها به کل دارایی‌های ابتدای دوره با رقم ۱۰/۶۴۴ و

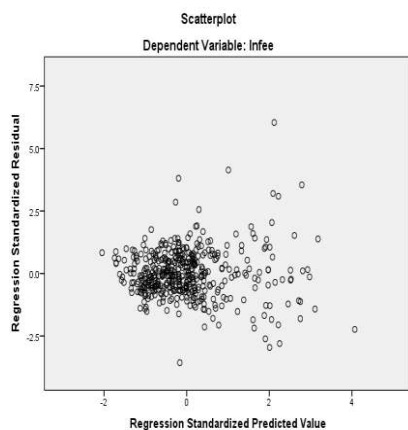
۰/۱۴۲ به ترتیب دارای بیشترین و کمترین میزان انحراف استاندارد هستند. بعلاوه در مجموع، مقادیر ارائه‌شده همخوان با پژوهش‌های گذشته (به عنوان مثال، مهرانی و حصارزاده، ۱۳۸۸؛ قربانی و همکاران، ۱۳۹۱؛ خانی و حقیقی، ۱۳۹۱) می‌باشد. در متغیرهای کیفی تحقیق نیز مشاهده می‌شود اکثر شرکت‌های استفاده شده در نمونه تحقیق (۳۹۹ سال شرکتی) توسط موسسات حسابرسی دارای رتبه الف حسابرسی شده‌اند. در مورد متغیر زیان نیز ۷۳ مورد از ۴۴۵ مشاهده زیان‌ده می‌باشند. همچنین، حدوداً نیمی مشاهدات (۲۳۷ سال شرکتی) دارای اظهارنظر حسابرسی تعدیل‌شده می‌باشند و به نوعی عدم انطباق با اهمیت با استانداردهای حسابداری را نشان می‌دهد. ۳۱۲ مشاهده برای متغیر نوع حسابرسی نیز حاکی از آن است که حق‌الزحمه حسابرسی درج شده در صورت‌های مالی تنها مربوط به هزینه حسابرسی بوده است و سایر شرکت‌ها، دارای خدمات حسابرسی و مشاوره بوده‌اند.

آماره‌های مرتبط با مدل‌سازی معیار نوین کیفیت حسابداری

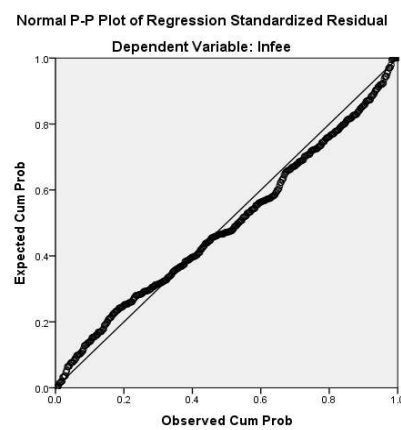
نگاره ۴، نتایج برازش متغیرهای مدل حق‌الزحمه حسابرسی را نشان می‌دهد. آماره‌ی فیشر با مقدار ۱۵/۸۷۶ نشان از معناداری بسیار مناسب مدل می‌باشد. ضریب تعیین تعدیل‌شده با مقدار ۰/۴۰۱ حاکی از توضیح مناسب متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل می‌باشد. عدم وجود تفاوت معنادار بین ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل‌شده نیز نشان‌دهنده مناسب بودن تعداد نمونه تحقیق دارد. آماره کولموگروف-اسمیرنوف با مقدار ۱/۱۶۵ و معنی‌داری ۰/۱۳۲ حاکی از نرمال بودن توزیع خطاهای مدل است. همچنین، منحنی خطاهای مدل روی مشاهدات واقعی و قرار گرفتن توزیع خطاها روی خط نیمساز نیز موید این موضوع است. نمودار پراکنش خطاهای مدل بر مقادیر پیش‌بینی‌شده و عدم وجود روند خاص در توزیع خطاها، ثابت بودن واریانس‌ها را نشان می‌دهد. آماره دورین-واتسون با مقدار ۱/۶۶۳ در بازه‌ی ۱/۵ الی ۲/۵ نیز عدم وجود خودهمبستگی میان متغیرهای مدل را نشان می‌دهد.

نگاره (۴): نتایج برازش مدل حق الزحمه حسابرسی

| متغیر | ضریب | آماره تی | سطح معنی داری |
|---------------|-----------|------------------------------------|---------------|
| ضریب ثابت | ۱۷/۳۹۴ | ۲۵/۰۶۳ | ۰/۰۰۰ |
| BIG | -۰/۱۰۲ | -۰/۸۸۹ | ۰/۳۷۴ |
| ln (Asset) | ۰/۱۱۶ | ۰/۶۸۴ | ۰/۴۹۵ |
| INV | -۰/۳۵۶ | -۱/۱۱۸ | ۰/۲۶۴ |
| REC | -۰/۶۶۵ | -۲/۶۱۰ | ۰/۰۰۹ |
| CR | ۰/۳۴۷ | ۲/۸۶۱ | ۰/۰۰۴ |
| BTM | ۰/۰۵۶ | ۰/۶۲۱ | ۰/۵۳۵ |
| LEV | ۰/۸۶۸ | ۲/۳۶۲ | ۰/۰۱۹ |
| Empls | ۰/۰۱۴ | ۲/۵۶۶ | ۰/۰۱۱ |
| ROA | -۰/۱۶۸ | -۰/۴۴۷ | ۰/۶۵۵ |
| Loss | ۰/۲۵۰ | ۲/۱۹۳ | ۰/۰۲۹ |
| Aud Opin | -۰/۱۹۷ | -۲/۶۷۷ | ۰/۰۰۸ |
| Client | ۰/۰۲۴ | ۰/۳۳۰ | ۰/۷۴۲ |
| (Ln (Sign | ۰/۱۱۰ | ۰/۶۳۲ | ۰/۵۲۸ |
| Type Fee | -۰/۲۰۰ | -۲/۵۵۳ | ۰/۰۱۱ |
| \sum Ind | کنترل شد. | | |
| \sum Year | کنترل شد. | | |
| تعداد مشاهدات | ۴۴۵ | ضریب تعیین تعدیل شده | ۰/۴۰۱ |
| آماره‌ی فیشر | ۱۵/۸۷۶ | آماره‌ی دوربین-واتسون | ۱/۶۶۳ |
| ضریب تعیین | ۰/۴۲۸ | آماره (معنی داری) کولوگروف-سمیرنوف | (۰/۱۳۲) ۱/۱۶۵ |



شکل (۲): نمودار پراکنش خطاهای مدل بر مقادیر پیش‌بینی شده



شکل (۱): نمودار رسم منحنی خطاها بر مشاهدات واقعی

در مدل حق‌الزحمه حسابرسی، عدم معناداری برخی متغیرهای استفاده شده می‌تواند به دلیل محیط حسابداری و حسابرسی کشور باشد. از میان متغیرهای مرتبط با حجم رسیدگی‌ها و پیچیدگی شرکت، مطابق انتظار، نسبت دارایی‌های جاری تقسیم بر بردهی‌های جاری با آماره تی ۲/۸۶۱ و نسبت مجموع بدهی‌های کوتاه مدت و بلند مدت به مجموع دارایی‌های ابتدای دوره با آماره تی ۲/۳۶۲ دارای ارتباط مستقیم با حق‌الزحمه حسابرسی می‌باشد. ارتباط مثبت متغیر زیان شرکت، با آماره تی ۲/۱۹۳ با حق‌الزحمه حسابرسی موید این امر است که موسسات حسابرسی در مواجهه با شرکت‌های زیان‌ده، ریسک بیش‌تری را برای حساب‌های آن‌ها و رسیدگی‌ها در نظر می‌گیرند و حق‌الزحمه حسابرسی بالاتری را طلب می‌نمایند. متغیر مجذور مربعات کارکنان با آماره تی ۲/۵۶۶ ارتباط مثبت با حق‌الزحمه حسابرسی دارد. به این معنا که افزایش تعداد کارکنان شرکت‌ها نمادی از بزرگی و گستردگی فعالیت شرکت است و رسیدگی بیش‌تری از جانب حساب‌رسان را می‌طلبد. ارتباط منفی نوع اظهار نظر حسابرسان با آماره تی ۲/۶۷۷ با حق‌الزحمه حسابرسی می‌تواند نشان‌دهنده این موضوع باشد که ارائه اظهار نظر تعدیل‌شده (مشروط، عدم اظهار نظر یا مردود) از جانب موسسات حسابرسی سبب نارضایتی شرکت‌ها و کاهش سطح حق‌الزحمه‌های حسابرسی شده است. متغیر نوع حق‌الزحمه حسابرسی نیز با آماره تی ۲/۵۵۳ دارای ارتباط معکوس با حق‌الزحمه حسابرسی است، به این مفهوم که حق‌الزحمه‌های مرتبط با خدمات غیر حسابرسی صورت‌های مالی، نسبت به حق‌الزحمه‌های حسابرسی صورت‌های مالی کم‌تر می‌باشد.

برآورد مدل اصلی پژوهش

همانطور که در بخش مبانی نظری و روش‌شناسی پژوهش ذکر شد، هدف تحقیق بررسی رابطه بین معیار نوین کیفیت حسابداری و معیارهای سنتی می‌باشد. در بخش قبل، برازش مدل حق‌الزحمه حسابرسی و خروجی‌های مدل ارائه شد. خطاهای مدل ۱ (حق‌الزحمه توضیح‌داده‌نشده) به عنوان متغیر وابسته تحقیق و شش معیار کیفیت سنتی حسابداری به عنوان متغیر مستقل اصلی در مدل ۷ استفاده شد. نتایج حاصل از برازش مدل مذکور در نگاره ۵ ارائه شده است.

در هر شش مدل، آماره فیشر معنادار است و نشان از مناسب بودن مدل استفاده شده در بررسی رابطه معیار نوین کیفیت حسابداری با معیارهای سنتی دارد. همچنین قرار گرفتن آماره

دوربین-واتسون در بازه ۱/۵ الی ۲/۵ نیز حاکی از عدم وجود خودهمبستگی در مدل‌های برازش شده است. به جز معیار ششم کیفیت حسابداری با ضریب تعیین تعدیل شده ۰/۰۳۲، سایر مدل‌ها ضریب تعیین تعدیل شده مناسب دارند.

در برازش مدل اصلی اول، ارتباط معیار نوین کیفیت حسابداری با کیفیت حسابداری دیچاو و دیچو (۲۰۰۲) بررسی شده است. عدم معناداری متغیر کیفیت حسابداری با آماره تی ۰/۶۲۹- حاکی از عدم وجود رابطه میان معیار نوین کیفیت حسابداری و معیار دیچاو و دیچو (۲۰۰۲) می‌باشد. در برازش مدل دوم، متغیر کیفیت حسابداری جونز (۱۹۹۱) با آماره تی ۴/۵۹۰ مثبت و معناداری با معیار نوین کیفیت حسابداری دارد. به این معنا که هر چه خطاهای مدل کیفیت سنتی حسابداری بیش تر شود (کیفیت حسابداری پایین تر باشد)، خطاهای مدل حق الزحمه حسابرسی تعریف نشده بیش تر می‌شود (معیار نوین کیفیت حسابداری کاهش می‌یابد). مشابه با معیار جونز (۱۹۹۱)، معیار سوم کیفیت سنتی حسابداری، یعنی جونز تعدیل شده (۱۹۹۵) با آماره

تکراه (۵): نتایج برازش معیار نوین کیفیت حسابداری با سایر معیارهای سنتی کیفیت

حسابداری

| نتیجه | معیار سنتی کیفیت حسابداری (دیچاو و دیچو، ۲۰۰۲) | | | | | | |
|----------------|--|----------------|---------|----------|----------|--------|-----------------|
| | DW | R ₂ | آماره F | معناداری | آماره تی | ضریب | متغیر |
| عدم وجود رابطه | ۱/۷۴۶ | ۰/۵۴۳ | ۲۶۵/۵۹۹ | - | - | - | β_0 |
| | | | | ۰/۵۳۰ | -۰/۶۲۹ | -۰/۰۰۴ | AQ ₁ |
| | | | | ۰/۰۰۰ | ۲۲/۶۹۳ | ۰/۰۳۹ | Ln ((Asset |
| نتیجه | معیار سنتی کیفیت حسابداری (جونز، ۱۹۹۱) | | | | | | |
| | DW | R ₂ | آماره F | معناداری | آماره تی | ضریب | متغیر |
| وجود رابطه | ۱/۷۵۸ | ۰/۵۶۴ | ۲۸۸/۳۰۹ | - | - | - | β_0 |
| | | | | ۰/۰۰۰ | ۴/۵۹۰ | ۰/۸۲۷ | AQ ₂ |
| | | | | ۰/۰۰۰ | ۱۴/۴۶۳ | ۰/۰۳۲ | Ln ((Asset |
| نتیجه | معیار سنتی کیفیت حسابداری (جونز تعدیل شده، ۱۹۹۵) | | | | | | |
| | DW | R ₂ | آماره F | معناداری | آماره تی | ضریب | متغیر |
| وجود رابطه | ۱/۷۵۷ | ۰/۵۶۴ | ۲۸۶/۲۷۹ | - | - | - | β_0 |
| | | | | ۰/۰۰۰ | ۴/۶۸۵ | ۰/۸۴۲ | AQ ₃ |

| نتیجه | معیار سنتی کیفیت حسابداری (دیچاو و دیچو، ۲۰۰۲) | | | | | | |
|---|--|----------------|---------|----------|----------|--------|-----------------|
| | DW | R ₂ | آماره F | معناداری | آماره تی | ضریب | متغیر |
| | | | | ۰/۰۰۰ | ۳۱۲/۱۴ | ۰/۰۳۲ | Ln (Asset) |
| نتیجه | معیار سنتی کیفیت حسابداری (تغییرپذیری سود (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۸)) | | | | | | |
| | DW | R ₂ | آماره F | معناداری | آماره تی | ضریب | متغیر |
| عدم وجود رابطه | ۱/۶۵۶ | ۰/۵۳۵ | ۱۹۷/۳۴۷ | - | - | - | β_0 |
| | | | | ۰/۳۰۱ | -۱/۳۰۵ | -۰/۰۲۳ | AQ ₄ |
| | | | | ۰/۰۰۰ | ۱۵/۱۱۸ | ۰/۰۳۹ | Ln (Asset) |
| نتیجه | معیار سنتی کیفیت حسابداری (هموارسازی سود (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۴)) | | | | | | |
| | DW | R ₂ | آماره F | معناداری | آماره تی | ضریب | متغیر |
| عدم وجود رابطه | ۱/۶۴۳ | ۰/۰۳۲ | ۶/۶۶۱ | ۰/۰۶۲ | -۱/۸۷۴ | -۰/۵۱۴ | β_0 |
| | | | | ۰/۷۲۵ | ۰/۳۵۳ | ۰/۰۴۴ | AQ ₅ |
| | | | | ۰/۰۰۰ | ۳/۶۴۴ | ۰/۰۷۶ | Ln (Asset) |
| در برخی موارد، به دلیل عدم معناداری عرض از مبدا، مدل با حذف آن برازش شده است. | | | | | | | |
| در برازش هر پنج مدل، اثرات سال و صنعت کنترل شده است. | | | | | | | |

تی ۴/۶۸۵ ارتباط مثبت و معناداری با معیار نوین کیفیت حسابداری دارد. یعنی کاهش کیفیت سنتی حسابداری، کاهش معیار نوین کیفیت حسابداری را در پی دارد. معیارهای چهارم و پنجم کیفیت سنتی حسابداری، یعنی پیش‌بینی پذیری سود و هموارسازی سود نیز با آماره تی ۱-۱/۳۰۵ و ۰/۳۵۳ با معیار نوین کیفیت حسابداری ارتباط معناداری ندارند. در مجموع، شواهد حاکی از آن است که معیار نوین کیفیت حسابداری، برخلاف مبانی نظری پشتوانه آن، نمی‌تواند در ایران، ابعاد مختلف کیفیت حسابداری را احصا نماید.

نتیجه‌گیری

همانطور که اشاره شد، معیارهای سنتی اندازه‌گیری کیفیت در ادبیات حسابداری از قبیل پایداری سود، مدیریت سود و...، غالباً محدود به بخشی از صورت‌های مالی یا یکی از ویژگی‌های کیفی می‌باشد و اغلب در اندازه‌گیری کیفیت کلی حسابداری محدودیت دارند. مطابق با نظریهٔ هریبر و همکاران (۲۰۱۴)، حق‌الزحمهٔ حسابرسی دارای اطلاعاتی پیرامون عوامل متعدد و همچنین کیفیت کلی حسابداری می‌باشد. زیرا بر اساس این نظریه، حساب‌سازان به

منظور جبران ریسک مازاد و ساعات اضافی حسابرسی مورد نیاز برای شرکت‌هایی که دارای سیستم‌های حسابداری و صورت‌های مالی با کیفیت پایین هستند، حق‌الزحمه را افزایش می‌دهند، از این رو پس از کنترل عوامل مختلف اثرگذار بر حق‌الزحمه حسابرسی، می‌توان انتظار داشت حق‌الزحمه حسابرسی بالاتر، منعکس‌کننده کیفیت حسابداری پایین‌تر باشد. بنابراین حق‌الزحمه حسابرسی، می‌تواند اطلاعاتی پیرامون عوامل متعدد و همچنین عامل کیفیت حسابداری فراهم آورد.

با این وصف، از نظر تجربی، با کنترل عوامل متعدد مزبور، می‌توان بخش باقی مانده حق‌الزحمه حسابرسی را به عنوان معیار کیفیت حسابداری استفاده نمود. هدف این پژوهش، در وهله اول کمی‌سازی و در وهله دوم ارزیابی تجربی معیار یاد شده، با استفاده از اطلاعات مالی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۳ شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می‌باشد. استفاده از حق‌الزحمه حسابرسی توضیح‌داده‌نشده به عنوان معیار سنجش کیفیت حسابداری، مبتنی بر این استدلال است که حسابسان با در اختیار داشتن اطلاعات خصوصی و دسترسی به مدیریت، در بهترین موقعیت برای ارزیابی کیفیت سیستم حسابداری قرار می‌گیرند. با این وصف، معیار حق‌الزحمه حسابرسی توضیح‌داده‌نشده، ارائه‌کننده ارزیابی کلی از کیفیت صورت‌های مالی می‌باشد، لذا این معیار بر ابعاد مختلف کیفیت متمرکز می‌باشد. یافته‌های پژوهش حاضر، حاکی از آن است که معیار حق‌الزحمه حسابرسی، از نظر تجربی دارای توانایی اندازه‌گیری برخی از ابعاد کیفیت می‌باشد و می‌توان از آن در کنار سایر معیارهای سنتی استفاده نمود ولی استفاده از آن منوط به رعایت احتیاط و مراقبت است. زیرا بر خلاف مبانی نظری پشتوانه معیار یاد شده، این مدل نمی‌تواند ابعاد مختلف کیفیت حسابداری را در ایران پوشش دهد. به عبارتی، تحقیقات آتی می‌توانند با احتیاط از معیار بومی شده در این تحقیق برای اندازه‌گیری کیفیت کلی حسابداری استفاده نمایند و معیار مزبور را در زمینه‌های مختلف با سایر معیارهای رقیب و به ویژه معیارهای کیفیتی که از روش‌های کیفی (و نه کمی) برای اندازه‌گیری کیفیت استفاده می‌نمایند، مقایسه نمایند. معیار یاد شده، البته در معرض محدودیتهای زمینه‌ای نظیر عوامل غیرفنی اثرگذار بر حق‌الزحمه حسابرسی می‌باشد. اگرچه این محدودیتها در سایر بازارهای سرمایه نیز وجود دارد با این حال با توجه به شواهد نظری و تجربی موجود، دامنه این محدودیتها در ایران با اهمیت است. بعلاوه نبود اطلاعات کامل مربوط به حق‌الزحمه موسسات

حسابرسی و عدم تفکیک آن‌ها در یادداشت‌های توضیحی را نیز می‌توان از محدودیت‌های دیگر حاکم بر معیار نوین کیفیت حسابداری برشمرد.

منابع

- خانی، عبدالله؛ حقیقی، مجید. (۱۳۹۱). "محتوای فزاینده و نسبی اطلاعات نرخ بازده داخلی مبتنی بر بازیافت وجوه نقد نسبت به نرخ بازده دارایی‌ها در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه‌ی دانش حسابداری کرمان، شماره ۱۰، صص ۷۱-۹۲.
- دستگیر، محسن؛ کریمی، فرزاد؛ مرادی، امین. (۱۳۸۸). "اثر خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات بر کیفیت سود"، فصلنامه‌ی حسابداری مالی، شماره ۱، صص ۳۸-۵۹.
- رسانیان، امیر؛ حسینی، وحید. (۱۳۸۷). "کیفیت اقلام تعهدی و هزینه‌ی سرمایه"، فصلنامه‌ی بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۳، صص ۶۷-۸۲.
- قربانی، سعید؛ جوان، علی اکبر؛ ناظمی اردکانی، مهدی. (۱۳۸۹). "تأثیر مدیریت واقعی سود بر بازده آتی دارایی‌ها"، فصلنامه‌ی مطالعات حسابداری، شماره ۲۸، صص ۸۰-۱۰۶.
- مدرس، احمد؛ حصارزاده؛ رضا. (۱۳۸۷). "کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه‌گذاری"، فصلنامه‌ی بورس اوراق بهادار، شماره ۲، صص ۸۷-۱۰۳.
- مهرانی، کاوه؛ حصارزاده، رضا. (۱۳۸۸). "کیفیت حسابداری و سطح انباشت وجوه نقد"، فصلنامه‌ی بورس اوراق بهادار، شماره ۵، صص ۱۰۵-۱۲۷.
- نوروش، ایرج؛ مشایخی، بیتا؛ برقی، زهرا. (۱۳۸۸). "بررسی تأثیر اقلام تعهدی بر کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه حسابداری مالی، شماره ۳، صص ۳۱-۵۳.
- نوروش، ایرج؛ ناظمی، امین؛ حیدری، مهدی. (۱۳۸۵). "کیفیت اقلام تعهدی و سود با تاکید بر نقش خطای اقلام تعهدی"، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۳، صص ۱۳۵-۱۶۰.
- Alali, F. (2011). "Audit fees and discretionary accruals: Compensation structure effect", *Managerial Auditing Journal*, Vol 26, No 2, pp. 90-113.
- Ashbaugh, H. , LaFond, R. , & Mayhew, B. W. (2003). Do non-audit services compromise auditor independence? Further evidence. *The Accounting Review*, 78 (3) , 611-639 .
- Asthana, SH. , Raman, K & Xu, H. (2013). "U. S. -Listed Foreign Companies' Choice of a U. S. Based versus Home Country-Based Big N Principal Auditor and the Effect on Audit Fees and Earnings

- Quality". *Accounting Horizons*: September 2013, Vol. 29, No. 3, pp. 631-666 .
- Becker, C. , M. DeFond, J. Jiambalvo, and K. R. Subramanyam.) 1998 (. The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research* 15 (1): 1-24 .
- Bell, T. B. , Landsman, W. R. , & Shackelford, D. A. (2001) ; "Auditors' perceived business risk and audit fees: Analysis and evidence", *Journal of Accounting Research*, 39 (1) , 35-43 .
- Charles, S. L. , Glover, S. M. , & Sharp, N. Y. (2010) ; "The association between financial reporting risk and audit fees before and after the historic events surrounding SOX. Auditing", *A Journal of Practice and Theory*, 29 (1) , 15-39 .
- Chen, L & Krishnan, G & Pevzner, M. (2012). "Pro Forma Disclosures, Audit Fees, and Auditor Resignations. " *Journal of Accounting & Public Policy*; Vol. 31 Issue 3, pp. 237-257 .
- Chi, W. , Lisic, L & Pevzner, M. (2011). "Is Enhanced Audit Quality Associated with Greater Real Earnings Management?", *Accounting Horizons* Vol. 25, No. 2 pp. 315-335 .
- Chung, H. , & Kallapur, S. (2003). Client importance, nonaudit services, and abnormal accruals. *The Accounting Review*, 78 (4) , 931-955 .
- Craswell, A. , J. Francis, and S. Taylor. 1995. Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics* 20 (3): 297-322 .
- Dechow, P. M. , & Dichev, I. D. (2002) ; "The quality of accruals and earnings: the role of accrual estimation errors", *The Accounting Review*, 77 (Supplement) , 35-59 .
- Dechow, P. M. , & Schrand, C. (2004) ; "Earnings quality", *USA: The Research Foundation of CFA Institute* .
- Dechow, P. M. , Ge, W. , & Schrand, C. (2010) ; "Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences", *Journal of Accounting and Economics*, 50 (2-3) , 344-401 .
- Dechow, P. M. , Ge, W. , Larson, C. R. , & Sloan, R. G. (2011) ; "Predicting material accounting manipulations", *Contemporary Accounting Research*, 28 (1) , 1-16 .

- Dichev, I. D. , J. Graham, C. R. Harvey, and S. Rajgopal.) 2013 (; "Earnings quality: Evidence from the field", *Journal of Accounting and Economics* 56: 1-33 .
- Eshleman, D. & Guo, P. (2014). "Abnormal Audit Fees and Audit Quality: The Importance of Considering Managerial Incentives in Tests of Earnings Management". *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, Volume 33, Issue 1
- Fitriany, Veronica, S & Anggraita, V. (2016). "Impact of Abnormal Audit Fee to Audit Quality: Indonesian Case Study". *American Journal of Economics*. 6 (1): 72-78
- Francis, J. , LaFond, R. , Olsson, P. M. , & Schipper, K. (2004). Costs of equity and earnings attributes. *The Accounting Review*, 79 (4) , 967-1010 .
- Frankel, R. M. , Johnson, M. F. , & Nelson, K. K. (2002). The relation between auditor's fees for non-audit services and earnings management. *The Accounting Review*, 77 (Supplement) , 71-105 .
- Gul, F. A. , Chen, C. , & Tsui, J. (2003) ; "Discretionary accounting accruals, managers' incentives, and audit fees", *Contemporary Accounting Research*, 20 (3) , 441-464 .
- Hanlon, M. , Krishnan, G. , & Mills, L. (2012) ; "Audit fees and book-tax differences", *Journal of American Taxation Association*, 34 (1) , 55-86 .
- Hennes, K. M. , Leone, A. J. , & Miller, B. P. (2010) ; "Accounting restatements and auditor accountability", The University of Miami. *Working paper* .
- Hogan, C. E. , & Wilkins, M. S. (2008) ; "Evidence on the audit risk model: Do auditors increase audit fees in the presence of internal control deficiencies", *Contemporary Accounting Research*, 25 (1) , 219-242 .
- Hribar, P. , T. Kravet, and R. Wilson.) 2014 (; "A new measure of accounting quality", *Review of Accounting Studies*, 19 (1) , 506-538 .
- Larcker, D. F. , & Richardson, S. A. (2004) ; "Fees paid to audit firms, accrual choices, and corporate governance", *Journal of Accounting Research*, 42 (3) , 625-658.
- Leuz, C. , Nanda, D. , & Wysocki, P. D. (2003). Earnings management and investor protection: an international comparison. *Journal of Financial Economics*, 69 (3) , 505-527 .
- Liu, M. , & Wysocki, P. D. (2007) ; "Cross-sectional determinants of information quality proxies and cost of capital measures", *Pennsylvania State University and MIT Sloan School of Management. Working paper* .

- McNichols, M. F. (2002) ; "Discussion of the quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors", *The Accounting Review*, 77 (Supplement), 61-69 .
- Palmrose, Z. V. (1987) ; "An analysis of auditor litigation and audit service quality", *The Accounting Review*, 63 (1), 55-73 .
- Paul B. and Gopal K. and Lee, HyeSeung and Salas, Jesus M. (2013). Is The Ceo's In-House Experience Informative about Audit Risk?. Available at Ssrn: [Http: //Ssrn. Com/Abstract=2290311](http://Ssrn.Com/Abstract=2290311) or [Http: //Dx. Doi. Org/10. 2139/Ssrn. 2290311](http://Dx. Doi. Org/10. 2139/Ssrn. 2290311) .
- Simunic, D. A. (1980) ; "The pricing of audit services: Theory and evidence", *Journal of Accounting Research*, 18 (2) , 161-190 .
- Srinidhi, B & He, SH. (2014). "The Effect of Governance on Specialist Auditor Choice and Audit Fees in U. S. Family Firms". *The Accounting Review: November 2014*, Vol. 89, No. 6, pp. 2297-2329 .
- Thompson, J. , & McCoy, T. (2008) ; "An analysis of restatements due to errors and auditor changes by fortune 500 companies", *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, 11 (2) , 45-57 .
- Tucker, J. W. , & Zarowin, P. A. (2006). Does income smoothing improve earnings informativeness? *The Accounting Review*, 81 (1) , 251-270 .
- Venkataraman, R. , Weber, J. P. , & Willenborg, M. (2008) ; "Litigation risk, audit quality and audit fees: Evidence from initial public offerings", *The Accounting Review*, 83 (5) , 1315-1345.