



الحمد لله رب العالمين
والصلاة والسلام على
سيدنا محمد وآله الطيبين
الطاهرين
فقد



۹۳۱۳۴۸۲

تحصیلات تکمیلی
پایان نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری

عنوان:

بررسی ارتباط بین حق الزحمه غیر عادی حسابداری و کیفیت حسابداری

استاد راهنما:

دکتر سید علی واعظ

استاد مشاور:

بابک عابدی صدقیانی

نگارنده:

مرتضی تیموری

تابستان ۱۳۹۳

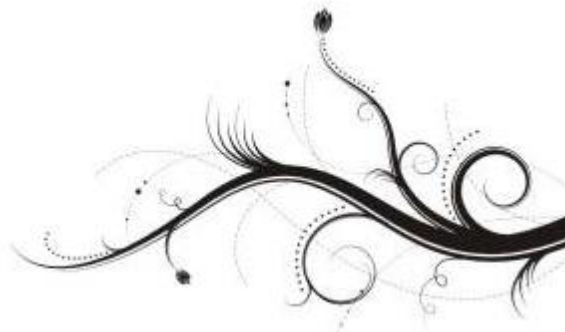


تقدیم به

مهربان پدرم و نازنین مادرم

دو بیکران بی همتا، دو زلال اندیش، دو سرو قامتی که کوهر وجودشان، نسیم کلامشان و باران رحمتشان را بهواره بی بیچ منت
و ادعای حرمی نمودند بر هستگی هایم، آنان که راستی قامت در شکستگی قامتشان تجلی یافت و قصنوس جوانیشان به پای روشنایی حیات
من سوخت. در برابر وجود کرامیشان زانوی ادب بر زمین می نهم و بادلی مملو از عشق و محبت بر دست پر مهرشان بوسه

می زنم.



سپاسگزاری

سپاس خدای را به وسعت آن سپاسی که ملائکه مقرب و خلائق مکرم و ستاینده پسنندیده او را شکر گفته‌اند. برترین شکر از میان هر شگری، همچون برتری پرودگارمان بر هر وجودی، سپاس خدای را که نومید نیستیم از رحمت او، تهی دست نیستیم از نعمت او و نه مأیوس از مغفرت او، خدایی که رحمت او پیوسته و نعمت او ناگسسته است.

به مصداق «من لم یشکر المخلوق لم یشکر الخالق» بر خود واجب می دانم از زحمات و ارشادات تمامی اساتید خود در گروه حسابداری که افتخار دو سال همراهی با آنان را داشتم، ارج نهاده و مراتب تشکر قلبی و باطنی خویش را از الطاف و مهربانی‌های آنها ابراز بدارم.

از استاد ارجمند جناب آقای دکتر سید علی واعظ که در تمام مراحل این پایان‌نامه همیشه همراه، راهنما و روشنگر مسیر من بودند و نظرات ارزشمندشان نقش چشمگیری در به ثمر رسیدن این تحقیق داشتند، کمال تشکر را دارم. امید است زمان فرصت جبران گوشه‌ای از محبت‌های ایشان را برایم فراهم کند.

از استاد ارجمند جناب بابک عابدی صدقیانی که در مقام مشاور پایان‌نامه از نقطه نظرات ارزنده خویش، اینجانب را بهره‌مند ساختند.

از استاد ارجمند جناب شهرام جعفری که در طول دو سال با صبر و شکیبایی تمام آنچه را که نمی دانستم به من آموختند، کسی که الفبای حسابداری و حسابداری بودن را به من آموختند؛ سپاسگزارم؛ و از ایزد منان برای او سلامتی و موفقیت روزافزون را آرزومندم.

و در پایان سپاس و درود بیکران به دوستانم که با مهرورزی های خود، روزهای سختی و خوشی همواره در کنارم بودند، برای آنها از خداوند منان آرزوی توفیق روزافزون و سربلندی دارم.

نام خانوادگی: تیموری	نام: مرتضی	شماره دانشجویی: ۹۱۱۳۴۰۳
عنوان پایان نامه: بررسی ارتباط بین حق الزحمه غیر عادی حسابرسی و کیفیت حسابرسی		
استاد/ اساتیدراهنما: دکتر سید علی واعظ		
استاد/ اساتید مشاور: بابک عابدی صدقیانی		
درجه تحصیلی: کارشناسی ارشد	رشته: حسابداری	گرایش: حسابداری
دانشگاه: شهید چمران اهواز	دانشکده: اقتصاد و علوم اجتماعی	گروه: حسابداری
تاریخ فارغ التحصیلی:	۱۳۹۳/۰۶/۲۹	تعداد صفحه: ۱۲۷
کلید واژه‌ها: حق الزحمه غیر عادی حسابرسی، حق الزحمه غیر عادی مثبت حسابرسی، حق الزحمه غیر عادی منفی حسابرسی، کیفیت حسابرسی، اقلام تعهدی حسابرسی، اقلام تعهدی اختیاری		
<p>چکیده</p> <p>ارتباط بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی بخش عمده‌ای از تحقیقات حسابداری را به خود اختصاص داده است؛ اما تعداد زیادی از پژوهش‌ها بر روی احتمال مخدوش شدن استقلال حسابرسان در نتیجه وابستگی اقتصادی حسابرسان به صاحبکار به علت دریافت حق الزحمه‌های بالا متمرکز شده‌اند.</p> <p>این پژوهش به بررسی ارتباط بین حق الزحمه غیر عادی حسابرسی و کیفیت حسابرسی در ۱۰۹ شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار طی یک دوره ۹ ساله بین سال‌های ۱۳۹۱-۱۳۸۳ پرداخته است. در این پژوهش ابتدا حق الزحمه غیر عادی حسابرسی را بر اساس باقیمانده‌های رگرسیون مدل حق الزحمه عادی ارائه شده توسط سیمونیک (۱۹۸۰) محاسبه و سپس حق الزحمه غیر عادی حسابرسی را بر حسب علامت به دو زیر مجموعه‌ی حق الزحمه غیر عادی مثبت حسابرسی و حق الزحمه غیر عادی منفی حسابرسی تقسیم نمودیم، همچنین به منظور اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از اقلام تعهدی اختیاری استفاده شده است. در نهایت از نرم‌افزارهای Excel و EViews7 و رگرسیون چند متغیره و روش اثرات ثابت جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده شده است.</p> <p>نتایج تحقیق بیانگر وجود ارتباط منفی و معنادار بین حق الزحمه غیر عادی مثبت حسابرسی و کیفیت حسابرسی است، زیرا حق الزحمه‌های غیر عادی مثبت ممکن است منجر به ایجاد انگیزه‌ی حسابرسان شود تا وی در برابر فشار مشتری جهت ارائه صورت‌های مالی غیر استاندارد تسلیم شود که نتیجه‌ی آن تضعیف کیفیت حسابرسی است. همچنین نتایج تحقیق نشان دهنده آن است که حق الزحمه غیر عادی منفی دارای ارتباط مثبت و معناداری با کیفیت حسابرسی است، زیرا حسابرسان دارای انگیزه‌های بسیار کمی جهت تبانی با حسابرسان است.</p>		

فهرست مطالب

فصل اول: کلیات تحقیق

۲	مقدمه
۴	۱-۱- ضرورت و اولویت تحقیق:
۵	۲-۱- اهداف تحقیق:
۵	۳-۱- مبانی نظری پژوهش
۷	۴-۱- فرضیه‌های پژوهش
۸	۵-۱- روش تحقیق
۸	۱-۵-۱- نوع روش مطالعه
۸	۲-۵-۱- جمعیت آماری، روش نمونه‌گیری و حجم نمونه
۸	۳-۵-۱- روش جمع‌آوری داده‌ها:
۹	۴-۵-۱- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها:
۹	۶-۱- روایی و اعتبار ابزار جمع‌آوری اطلاعات
۱۰	۷-۱- قلمرو تحقیق
۱۰	۱-۷-۱- قلمرو موضوعی
۱۰	۸-۱- متغیرهای پژوهش
۱۰	۱-۸-۱- متغیرهای مستقل
۱۱	۱-۸-۱-۱- حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی
۱۲	۱-۸-۱-۱-۱- حق‌الزحمه غیرعادی مثبت حسابرسی
۱۲	۱-۸-۱-۱-۲- حق‌الزحمه غیرعادی منفی حسابرسی
۱۳	۲-۸-۱- متغیر وابسته
۱۳	۱-۸-۲-۱- اقلام تعهدی اختیاری
۱۵	۳-۸-۱- متغیرهای کنترلی
۱۵	۱-۸-۳-۱- اندازه مؤسسه حسابرسی
۱۵	۲-۸-۳-۱- اندازه شرکت
۱۵	۳-۸-۳-۱- زیان دهی
۱۵	۴-۸-۳-۱- بازده دارایی‌ها
۱۵	۵-۸-۳-۱- نسبت موجودی‌ها، حساب‌ها و اسناد دریافتنی
۱۶	۶-۸-۳-۱- صدور سهام و اوراق بهادار
۱۷	۹-۱- خلاصه فصل

فصل دوم: مبانی نظری و پیشینه تحقیق

مقدمه	۱۹
۱-۲- مبانی نظری	۲۰
۱-۱-۲- کیفیت حسابرسی	۲۰
۲-۱-۲- تعریف کیفیت حسابرسی	۲۱
۳-۱-۲- تفاوت بین کیفیت واقعی حسابرسی و برداشت از کیفیت حسابرسی	۲۳
۴-۱-۲- برداشت از کیفیت حسابرسی، کیفیت واقعی حسابرسی و متغیر اندازه	۲۴
۵-۱-۲- انگیزه عرضه و تقاضای کیفیت بالای حسابرسی	۲۵
۶-۱-۲- انگیزه عرضه حسابرسی باکیفیت بالا	۲۶
۱-۶-۱-۲- میزان تجربیات حسابرسان	۲۶
۲-۶-۱-۲- دعاوی حقوقی	۲۶
۳-۶-۱-۲- سرپرستی کار حسابرسی	۲۷
۴-۶-۱-۲- اندازه مؤسسات حسابرسی	۲۷
۵-۶-۱-۲- انگیزه کسب شهرت	۲۷
۷-۱-۲- انگیزه تقاضا برای حسابرسی باکیفیت بالا	۲۸
۱-۷-۱-۲- حق الزحمه حسابرسی	۲۸
۲-۷-۱-۲- نظریه علامت دهی	۲۸
۳-۷-۱-۲- هزینه نمایندگی	۲۹
۴-۷-۱-۲- کارگروه حسابرسی	۲۹
۸-۱-۲- تعاریف مدیریت سود	۳۰
۹-۱-۲- تعاریف آرایه شده از حق الزحمه حسابرسی	۳۲
۱۰-۱-۲- قیمت گذاری	۳۲
۱۱-۱-۲- حق الزحمه غیرعادی حسابرسی	۳۳
۱۲-۱-۲- حق الزحمه واقعی در برابر حق الزحمه غیرعادی	۳۵
۱۳-۱-۲- سایر حق الزحمه های حسابرسی در برابر حق الزحمه غیرعادی حسابرسی	۳۶
۱۴-۱-۲- آیا حق الزحمه غیرعادی حسابرس منجر به وابستگی هرچه بیشتر بین حسابرس و صاحبکار می شود؟	۳۷
۲-۲- ارتباط بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه غیرعادی حسابرسی	۳۸
۳-۲- پیشینه تحقیق	۴۲
۴-۲- خلاصه فصل	۵۰

فصل سوم: روش تحقیق

مقدمه	۵۳
۱-۳- تعریف پژوهش	۵۳
۲-۳- فرضیه‌سازی و ملاک‌های انتخاب فرضیه	۵۴
۳-۳- فرضیه‌های پژوهش	۵۴
۱-۳-۳- فرضیه‌های پژوهش	۵۴
۴-۳- متغیرهای پژوهش	۵۵
۱-۴-۳- متغیرهای مستقل	۵۵
۱-۱-۴-۳- حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی	۵۵
۱-۱-۴-۳- حق‌الزحمه غیرعادی مثبت حسابرسی	۵۷
۲-۱-۴-۳- حق‌الزحمه غیرعادی منفی حسابرسی	۵۷
۲-۴-۳- متغیر وابسته	۵۷
۱-۲-۴-۳- اقلام تعهدی اختیاری	۵۷
۳-۴-۳- متغیرهای کنترلی	۵۹
۱-۳-۴-۳- اندازه مؤسسه حسابرسی	۵۹
۲-۳-۴-۳- اندازه شرکت	۵۹
۳-۳-۴-۳- زیان دهی	۵۹
۴-۳-۴-۳- بازده دارایی‌ها	۵۹
۵-۳-۴-۳- نسبت موجودی‌ها، حساب‌ها و اسناد دریافتنی	۶۰
۶-۳-۴-۳- صدور سهام و اوراق بهادار	۶۰
۵-۳- مدل‌های پژوهش	۶۰
۶-۳- جامعه و نمونه آماری	۶۱
۷-۳- روش انجام پژوهش و روش گردآوری داده‌ها	۶۲
۸-۳- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها	۶۳
۱-۸-۳- رگرسیون چند متغیره	۶۴
۲-۸-۳- آزمون فروض کلاسیک	۶۵
۱-۲-۸-۳- نبود خود همبستگی	۶۵
۲-۲-۸-۳- واریانس ناهمسانی جملات خطا و اصلاح آن	۶۸
۳-۸-۳- روشهای آزمون فرضیه‌ها	۷۱
۱-۳-۸-۳- ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده	۷۱
۲-۳-۸-۳- آزمون معنی‌دار بودن در الگوی رگرسیون	۷۲

۷۲.....	۳-۳-۸-۳- آزمون معنی‌دار بودن معادله رگرسیون
۷۳.....	۴-۸-۳- روش استفاده از داده‌ها
۷۷.....	۵-۸-۳- آزمون ریشه واحد در داده‌های ترکیبی/تلفیقی
۷۸.....	۱-۵-۸-۳- آزمون‌های لوین و لین (LL)
۸۰.....	۲-۵-۸-۳- آزمون بریتونگ و می‌یر
۸۰.....	۳-۵-۸-۳- آزمون ایم، پسران و شین (IPS)
۸۰.....	۹-۳- خلاصه فصل

فصل چهارم: تجزیه و تحلیل داده‌ها

۸۳.....	مقدمه
۸۴.....	۱-۴- نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش
۸۴.....	۱-۱-۴- نحوه محاسبه کیفیت حسابرسی
۸۵.....	۲-۱-۴- نحوه محاسبه حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی
۸۷.....	۲-۴- آمار توصیفی
۸۹.....	۳-۴- تحلیل همبستگی
۹۱.....	۴-۴- بررسی پایایی متغیرهای پژوهش
۹۱.....	۵-۴- آمار استنباطی
۹۲.....	۶-۴- برازش مدل فرضیه‌های پژوهش
۹۵.....	۷-۴- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش
۹۵.....	۸-۴- خلاصه‌ی فصل

فصل پنجم: نتیجه‌گیری و پیشنهادات پژوهش

۹۷.....	مقدمه
۹۸.....	۱-۵- بحث و نتیجه‌گیری کلی
۹۸.....	۱-۱-۵- نتایج آزمون فرضیه اول
۹۹.....	۲-۱-۵- نتایج آزمون فرضیه دوم
۱۰۰.....	۲-۵- خلاصه فصل
۱۰۰.....	۳-۵- پیشنهادهای کاربردی
۱۰۱.....	۴-۵- پیشنهادهای پژوهشی
۱۰۱.....	۵-۵- محدودیت‌های تحقیق
۱۰۳.....	منابع
۱۰۸.....	پیوست

فهرست جداول

- نگاره ۴-۱: ضرایب متغیرهای اقلام تعهدی ۸۴
- نگاره ۴-۲: نتایج آزمون چاو ۸۵
- نگاره ۴-۳: نتایج آزمون هاسمن* ۸۶
- نگاره ۴-۴: نتایج آزمون حق الزحمه غیرعادی حسابرسی ۸۶
- نگاره ۴-۵: آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش* ۸۸
- نگاره ۴-۶: خود همبستگی متغیرهای پژوهش ۹۰
- نگاره ۴-۷: نتایج آزمون پایایی متغیرها با استفاده از نرم‌افزار EViews* ۹۱
- نگاره ۴-۸: نتایج آزمون چاو* ۹۲
- نگاره ۴-۹: نتایج آزمون هاسمن* ۹۲
- نگاره ۴-۱۰: نتایج حاصل از برآورد مدل فرضیه اول* ۹۳
- نگاره ۴-۱۱: نتایج حاصل از برآورد مدل فرضیه دوم* ۹۴

فصل اول کلیات تحقیق

در این فصل آمده است:

مقدمه

بیان مسأله

ضرورت و اولویت تحقیق

اهداف تحقیق

مبانی نظری پژوهش

فرضیه های پژوهش

روش تحقیق

متغیرهای پژوهش

خلاصه فصل

مقدمه

با افزایش منابع در اختیار مدیریت، میزان افراد ذینفع در ارتباط با شرکت نیز افزایش می‌یابد که پیامد چنین شرایطی بروز تضاد منافع است. در نتیجه تضاد منافع، افراد ذینفع برای همسو ساختن منافع سایرین با خود یا به حداقل رساندن آثار ناشی از تضاد منافع باید متحمل هزینه نمایندگی شوند. مدیر که در کانون این تضاد منافع قرار دارد، با ارایه اطلاعات مالی شرکت سعی می‌کند تا این هزینه را کاهش دهد اما به علت اختیارات مدیریت، نیاز به نظارت بر عملکرد مدیر، قضاوت کارشناسانه حسابرس مستقل را مطرح می‌کند. برای استفاده از خدمات حسابرسی باید مبلغی به عنوان حق الزحمه خدمات حسابرسی پرداخت شود. این مبلغ توسط حسابرس و با توجه به ارزیابی وی از ریسک و حجم حسابرسی تعیین می‌گردد. (حساس یگانه، ۱۳۸۴).

ارتباط بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی بخش عمده‌ای از تحقیقات حسابداری را به خود اختصاص داده است؛ اما تعداد زیادی از پژوهش‌ها بر روی احتمال مخدوش شدن استقلال حسابرس در نتیجه وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار به علت دریافت حق الزحمه‌های بالا متمرکز شده‌اند.

هرچقدر حق الزحمه پرداختی به حسابرسان افزایش یابد، ممکن است سعی و تلاش حسابرس نیز افزایش یابد و به تبع آن، کیفیت بالا رود. در عوض ممکن است، حق الزحمه‌های بالای حسابرسان، آنها را از لحاظ اقتصادی به صاحبکاران وابسته سازد، چنین وابستگی منجر به کاهش استقلال حسابرس و به تبع آن تضعیف کیفیت حسابرسی می‌شود.

درک عواملی که منجر به همسان‌سازی سطح کیفیت حسابرسی توسط حسابرس می‌شوند، مورد توجه بسیاری از پژوهشگران، اعتباردهندگان و سهامداران قرار گرفته است، یکی از این عوامل که بیش از سایر عوامل جلب توجه می‌کند وابستگی اقتصادی بین حسابرس و صاحبکاران است (آستانا و همکاران^۱، ۲۰۱۲). وابستگی مالی حسابرس به صاحبکار، بستگی به توانایی مدیریت در استخدام و اخراج حسابرس دارد، به عنوان یک نتیجه، کنترل بیشتر بر استخدام و اخراج حسابرس، انگیزه اصلی حسابرس برای حفظ استقلال است. با کاهش توانایی مدیریت در استخدام، اخراج حسابرس و تفویض این اختیار به سهامداران،

^۱ Asthana et al

وابستگی مالی حسابرس کاهش و از طرف دیگر استقلال حسابرس نسبت به واحد مورد رسیدگی افزایش می‌یابد (چوی و همکاران^۱، ۲۰۱۰).

حق‌الزحمه موسسه‌های حسابرسی از سه بخش تشکیل می‌شود؛ اول، هزینه‌های ذاتی حسابرسی (شامل رویه‌های حسابرسی مورد نیاز، انتشار گزارش و هزینه فرصت ازدست‌رفته)، سپس هزینه‌های مورد انتظار (شامل ریسک و هزینه‌های بالقوه ناشی از اجرای حسابرسی) و در نهایت، سود موسسه حسابرسی. صاحبکاران امیدوار به کاهش هزینه سیستم‌های گزارشگری و در مقابل، حسابرسان امیدوار به کسب سودی معقول از انجام حسابرسی هستند و حق‌الزحمه حسابرسی نتیجه حداکثر کردن منافع دو طرف است و حق‌الزحمه غیرعادی حسابرس عبارت است از تفاوت بین حق‌الزحمه واقعی حسابرس (حق‌الزحمه پرداخت‌شده جهت حسابرسی صورت‌های مالی) و سطح عادی از حق‌الزحمه حسابرسی که انتظار پرداخت آن را دارند (سیمونیک^۲، ۱۹۸۰).

در این پژوهش ارتباط بین حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی و کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است، بدین منظور ابتدا نمونه مورد بررسی را به دو زیرمجموعه، شرکت‌های با حق‌الزحمه‌های غیرعادی مثبت و منفی تقسیم شده است و به منظور اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از اقلام تعهدی اختیاری استفاده شده است، به عبارت دیگر اختلاف سیستماتیک انگیزه‌های حسابرس به منظور همسان‌سازی کیفیت حسابرسی بین دو موقعیت متفاوت (زمانی که حسابرس از صاحبکار خود حق‌الزحمه غیرعادی مثبت و یا حق‌الزحمه غیرعادی منفی دریافت می‌کند) مورد بررسی قرار گرفته است.

بیان مسئله

یک موسسه حسابرسی مستقل و بامهارت قادر به شناخت ارایه نادرست صورت‌های مالی مورد رسیدگی است و می‌تواند نسبت به ارایه صحیح آن بر صاحبکار خود تأثیرگذار باشد تا در نتیجه آن، اطلاعات مالی قابل‌اتکایی گزارش شود. رسیدن به این هدف مطلوب، به خصوصیات مؤسسات حسابرسی کاملاً وابسته بوده و این خصوصیات می‌تواند به شکل مثبت یا منفی با کیفیت حسابرسی در ارتباط باشد (نونهال نهر و همکاران، ۱۳۸۹).

^۱ Choi et al

^۲ Simonik

به نظر تیتمن و ترومن،^۱ (۱۹۸۶)، حسابرسی باکیفیت تر صحت اطلاعات ارائه شده را بهبود می‌بخشد و به سرمایه‌گذاران اجازه می‌دهد تا برآورد دقیق تری از ارزش شرکت بدست آورند. با توجه به تعاریف مطرح شده در مورد کیفیت حسابرسی، چارچوب آن را می‌توان به این صورت بیان کرد: کیفیت حسابرسی عبارت است از حسن شهرت و مراقبت حرفه‌ای حسابرس که در نتیجه حسن شهرت حسابرس، اعتبار صورت‌های مالی افزایش یافته و بر اثر مراقبت حرفه‌ای حسابرس کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی افزایش خواهد یافت (نونهال نهر و همکاران، ۱۳۸۹).

درک عواملی که منجر به همسان‌سازی سطح کیفیت حسابرسی توسط حسابرس می‌شوند، مورد توجه بسیاری از پژوهشگران، اعتباردهندگان و سهامداران قرار گرفته است، یکی از این عوامل که بیش از سایر عوامل جلب توجه می‌کند وابستگی اقتصادی بین حسابرس و صاحبکاران است. ایده اصلی در این تحقیق این است که حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی مثبت منعکس‌کننده میزان وابستگی بین حسابرس و صاحبکار است و وابستگی بیشتر بین این دو از طریق مخدوش کردن استقلال حسابرس منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود آستانا و همکاران، (۲۰۱۲). چوی و همکاران (۲۰۱۰) حق‌الزحمه غیرعادی حسابرس را به عنوان تفاوت بین حق‌الزحمه واقعی حسابرس (حق‌الزحمه پرداخت شده از سوی صاحبکاران برای رسیدگی صورت‌های مالی خود) سطح حق‌الزحمه عادی تعریف کرده‌اند.

بر اساس توضیحات فوق مسأله‌ی اساسی در این تحقیق، بررسی ارتباط بین حق‌الزحمه غیرعادی حسابرس و کیفیت حسابرسی است تا بتوان به کمک آن درک سرمایه‌گذاران، حسابرسان و مدیران را از چگونگی عواملی که منجر به وابستگی اقتصادی حسابرسان به صاحبکاران می‌شود را بالا برد.

۱-۱- ضرورت و اولویت تحقیق:

هم اکنون بسیاری از سازمان‌ها، از خدمات حسابرسی بهره می‌برند و برای تعیین قیمت خدمات حسابرسی سراغ مناقصه می‌روند، درحالی‌که این امر با روح کار حسابرسی که یک قضاوت مستقل را می‌طلبد، منافات دارد. نگاه تجاری به حسابرسی، نگاهی کاملاً ویرانگر است (بزرگ‌اصل، ۱۳۸۸).

حسابرسی مستقل مبنایی برای شفافیت اقتصادی، اعتماد مردم و جامعه به بازار سرمایه است، بنابراین نباید با آن همانند کالای خدماتی برخورد شود، از این‌رو حق‌الزحمه حسابرسی پایین و رقابت ناسالم در

^۱ Titman S. Trueman B

این زمینه پایه‌های جوان این حرفه را به لرزه درمی‌آورد، همچنان که حق‌الزحمه‌های بالاتر از استحقاق موجبات وابستگی هرچه بیشتر حساب‌رسان به صاحبکاران را فراهم می‌سازد. در صورتی که رسالت حسابرسی اعتباربخشی به صورت‌های مالی و اعتبارسازی برای صورت‌های مالی باشد، در آن صورت جهت حفظ نقش رفیع حسابرسی می‌بایست حق‌الزحمه‌ی درخور و شان حرفه حسابرسی و متناسب با اهمیت عملیات در نظر گرفته شود (بزرگ‌اصل، ۱۳۸۸).

وجود حق‌الزحمه‌های اندک حسابرسی و به تبع آن کیفیت پایین حسابرسی نقش حسابرسی را به مخاطره می‌اندازد که به تبع آن سوگیری ارایه اطلاعات آلوده، تحریف و اشتباه که ارتباط مستقیم و تنگاتنگی با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارد، شکل می‌گیرد. همچنان که استفاده ابزاری از حق‌الزحمه‌ی حسابرسی جهت دستیابی به گزارش مطلوب موجبات بی‌اعتمادی جامعه به حرفه را فراهم می‌آورد، بنابراین بررسی چگونگی تحت تأثیر قرار گرفتن کیفیت حسابرسی به وسیله حق‌الزحمه‌های بالاتر و پایین‌تر از حق‌الزحمه‌های عادی حساب‌رسان از ضروریات اساسی تحقیق حاضر است.

۲-۱- اهداف تحقیق:

هدف اصلی این تحقیق تعیین مواردی است که در آن حق‌الزحمه غیرعادی حساب‌رسان (مثبت و منفی) کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

۳-۱- مبانی نظری پژوهش

یکی از متداول‌ترین تعاریف‌ها درباره کیفیت حسابرسی، تعریفی است که توسط دی آنجلو^۱ (۱۹۸۱)، ارایه شده است. او کیفیت حسابرسی را این‌گونه تعریف کرده است: «ارزیابی (استنباط) بازار» از احتمال این که حساب‌رسان (۱) موارد تحریفات بااهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند و (۲) تحریف بااهمیت کشف‌شده را گزارش دهد. احتمال این که حساب‌رسان موارد تحریفات بااهمیت را کشف کند به شایستگی حساب‌رسان و احتمال این که حساب‌رسان موارد تحریفات بااهمیت کشف‌شده را گزارش کند، به استقلال حساب‌رسان بستگی دارد. تعریف دی آنجلو از کیفیت واقعی حسابرسی مبتنی بر برداشت استفاده‌کنندگان یا به اصطلاح استنباط بازار از کیفیت حسابرسی است. استفاده از این

¹ DeAngelo

تعریف در بیان کیفیت واقعی حسابرسی با این فرض اساسی صورت می‌گیرد که برداشت از کیفیت حسابرسی، منعکس‌کننده کیفیت واقعی حسابرسی است.

حق‌الزحمه غیرعادی حسابرس عبارت است از تفاوت بین حق‌الزحمه واقعی حسابرس (حق‌الزحمه پرداخت‌شده جهت حسابرسی صورت‌های مالی) و سطح عادی از حق‌الزحمه حسابرسی که انتظار پرداخت آن را دارند (چوی و همکاران^۱، ۲۰۰۸).

در بازارهای رقابتی خدمات حسابرسی حق‌الزحمه‌های پرداختی به حسابرسان منعکس‌کننده‌ی تلاش آنها و ریسک اقامه دعوی علیه آنها است. تفاوت در حق‌الزحمه‌های پرداختی توسط مشتریان عمدتاً منعکس‌کننده تفاوت در هزینه‌های ناشی از تلاش حسابرس و ریسک ویژه عملیات صاحبکار است. حق‌الزحمه‌های واقعی به معنی محدودیت در دنبال کردن منافع شخصی خود در حوزه روابط اقتصادی مشتری و صاحبکار است. استفاده از حق‌الزحمه‌ی واقعی به عنوان معیاری از وابستگی می‌تواند خطاهای کوچک اما بااهمیت در رگرسیون مدل تأثیر حق‌الزحمه حسابرسی را روی کیفیت حسابرسی نشان دهد (سیمونیک، ۱۹۸۰، چوی و همکاران ۲۰۰۸ و ۲۰۰۹).

اگر حسابرسان از مشتریان حق‌الزحمه غیرعادی دریافت کنند و این حق‌الزحمه غیرعادی مثبت باشد (حق‌الزحمه واقعی بیشتر از حق‌الزحمه عادی باشد)، می‌تواند حسابرس را به لحاظ مالی به صاحبکار خود وابسته کند، به این دلیل که برای مشتریان با حق‌الزحمه غیرعادی مثبت، ممکن است منافی که آنها متوجه حسابرسان می‌کنند بیشتر از هزینه‌های ناشی از وابستگی برای اجازه دادن به مشتریان جهت گزارشگری غیراستاندارد باشد، به عنوان مثال از جمله این هزینه‌ها که ممکن است در نتیجه وابستگی اقتصادی به صاحبکار بر حسابرسان تحمیل شود می‌توان به افزایش ریسک اقامه دعوی علیه حسابرس و از دست دادن شهرت و صلاحیت حرفه‌ای وی اشاره نمود. وانگ و همکاران^۲، (۲۰۰۸).

بین حق‌الزحمه غیرعادی حسابرس و (به عنوان یک معیار برای رانت اقتصادی) و کیفیت حسابرسی زمانی که حق‌الزحمه غیرعادی حسابرس مثبت است، (حق‌الزحمه‌های واقعی بیشتر از حق‌الزحمه‌های عادی است) ارتباطی منفی وجود دارد، به این دلیل که حق‌الزحمه غیرعادی حسابرس می‌توانند انگیزه‌هایی را برای حسابرسان به منظور تسلیم شدن در برابر خواسته‌های مدیریت صاحب کار برای ارائه

^۱ Choi et al

^۲ Wang et al

گزارشی که در جهت تأمین منافع وی باشد را ایجاد می‌کند که نتیجه چنین وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار تضعیف کیفیت حسابرسی است (زانچون و همکاران^۱، ۲۰۱۰).

به هر حال انتظار می‌رود، زمانی که حق الزحمه غیرعادی حسابرس منفی و یا نزدیک به صفر است (حق الزحمه واقعی حسابرس کمتر یا برابر حق الزحمه عادی حسابرس باشد) ارتباط بین حق الزحمه غیرعادی حسابرس و کیفیت و استقلال حسابرس کم اهمیت و بی‌معنا باشد، بدین معنی که چنین حق الزحمه‌هایی (حق الزحمه غیرعادی منفی) نمی‌تواند منجر به مخدوش شدن استقلال حسابرس و در نتیجه کاهش کیفیت حسابرسی شود، به این دلیل که حسابرسان دارای انگیزه‌های کمتری جهت تطبیق سطح کیفیت حسابرسی و سطح کیفی سیستم حسابداری واحد مورد رسیدگی هستند.

موارد ذکر شده فوق باعث می‌شود که ما یک رابطه نامتقارن و غیرخطی را بسته به منفی یا مثبت بودن حق الزحمه غیرعادی حسابرس، بین حق الزحمه‌های غیرعادی و کیفیت حسابرسی را پیش‌بینی کنیم. حق الزحمه‌های بیش از حد بالا می‌توانند گزارش حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهند (چوی و همکاران، ۲۰۱۰).

۴-۱- فرضیه‌های پژوهش

فرضیه یک: حق الزحمه غیرعادی مثبت حسابرسی دارای ارتباط مثبت و معناداری با میزان اقلام تعهدی اختیاری است.

فرضیه دو: حق الزحمه غیرعادی منفی حسابرسی دارای ارتباط منفی و معناداری با میزان اقلام تعهدی اختیاری است.

^۱ Zanchun Xie, Chun Cai and Jianming Ye.

۱-۵- روش تحقیق

۱-۵-۱- نوع روش مطالعه

تحقیق حاضر بر اساس هدف، از نوع توصیفی کاربردی است و بر اساس ماهیت و روش از نوع همبستگی است، به روش تجربی، تئوری مزبور را مورد مطالعه قرار می‌دهد. این تحقیق بر اساس طرح تحقیق تجربی با استفاده از رویکرد پس رویدادی (از طریق اطلاعات گذشته است). زمانی از این روش استفاده می‌شود که محقق پس از وقوع رویدادها به بررسی موضوع می‌پردازد، علاوه بر این امکان دستکاری متغیر مستقل وجود ندارد (نمازی، ۱۳۷۹).

با توجه به اینکه هدف از این تحقیق بررسی ارتباط بین حق‌الزحمه غیرعادی حسابرس و کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار است، بنابراین تحقیق حاضر از نوع علی است.

۱-۵-۲- جمعیت آماری، روش نمونه‌گیری و حجم نمونه

جامعه مورد نظر شامل کلیه شرکت‌هایی است که تا تاریخ ۱۳۹۱/۱۲/۲۹ در سازمان بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته‌شده باشند. نمونه‌گیری تحقیق به صورت هدفمند است. بدین ترتیب که در هر مرحله از بین کلیه شرکت‌های موجود، شرکت‌هایی که دارای شرایط زیر نباشند

۱- تا پایان اسفندماه سال ۱۳۸۲ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشد و سال مالی آن منتهی به پایان اسفند ماه باشد.

۲- شرکت‌ها نایستی سال مالی خود را در طی دوره‌های مورد نظر تغییر داده باشند.

۳- شرکت مورد نظر طی دوره پژوهش فعالیت مستمر داشته و سهام آن مورد معامله قرار گرفته باشد.

۴- اطلاعات مالی مورد نیاز برای انجام این پژوهش را در دوره زمانی ۱۳۸۳ الی ۱۳۹۱ به طور کامل ارائه کرده باشد.

۵- جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری نباشد.

۱-۵-۳- روش جمع‌آوری داده‌ها:

در این تحقیق گردآوری اطلاعات در دو مرحله انجام می‌شود. در مرحله اول برای تدوین مبانی نظری تحقیق از روش کتابخانه‌ای و در مرحله دوم، برای گردآوری داده‌های مورد نظر از ماهنامه‌های بورس، سایت‌های بورس، بانک مرکزی و نرم‌افزار اطلاعات مالی شرکت‌ها استفاده شده است.

۱-۵-۴- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها:

در این تحقیق ابتدا با استفاده از روش‌های کمی شامل ابزارهای موجود در آمار توصیفی، نظیر میانگین، انحراف معیار و ضریب همبستگی پیرسون داده‌های مورد استفاده تجزیه و تحلیل می‌شود. سپس، آزمون ریشه واحد برای بررسی پایایی متغیر و همچنین آزمون هم خطی برای بررسی این که بین متغیرها هم خطی وجود نداشته باشد، انجام خواهد شد. در نهایت، نیز برای آزمون فرضیه‌های این تحقیق و تعیین تأثیر متغیر مستقل بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها از مدل‌های اقتصادسنجی استفاده خواهد شد و فرضیه‌های مربوط از طریق تحلیل همبستگی به روش رگرسیون چند متغیره با تکنیک داده‌های ترکیبی آزمون می‌شوند.

قابل ذکر است که با توجه به استفاده از روش رگرسیون خطی، به منظور جلوگیری از برآورد یک رگرسیون کاذب، آزمون نرمال بودن، خود همبستگی و ناهمسانی واریانس برای جملات اخلاص انجام خواهد شد و در صورت لزوم نیز اقدامات لازم به عمل خواهد آمد. در همه‌ی تکنیک‌های آماری نیز از نرم‌افزار Excel و Eviews استفاده می‌شود.

۱-۶- روایی و اعتبار ابزار جمع‌آوری اطلاعات

در این خصوص می‌توان ادعا کرد که در چند مورد احتمال اشتباه وجود دارد:

۱. تهیه و تنظیم اسناد گزارش‌های مالی توسط شرکت‌ها
۲. تهیه و تنظیم گزارش‌ها در سازمان بورس و اوراق بهادار یا نرم‌افزارهای مورد استفاده.
۳. هنگام محاسبه برخی از متغیرهای تحقیق

۷-۱- قلمرو تحقیق**۱-۷-۱- قلمرو موضوعی**

از آنجا که تحقیق به بررسی ارتباط بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی (مثبت و منفی) و کیفیت حسابرسی می‌پردازد، می‌توان گفت که موضوع تحقیق در حیطه حسابرسی است.

قلمرو مکانی

قلمرو مکانی تحقیق حاضر بورس اوراق بهادار تهران است؛ که انتخاب شرکت‌ها بر اساس روش غربالگری صورت گرفته است.

قلمرو زمانی

این تحقیق در یک دوره ۹ ساله بین سال‌های ۱۳۸۳ تا ۱۳۹۱ صورت گرفته است.

۸-۱- متغیرهای پژوهش

متغیر یک مفهوم است که بیش از دو یا چند ارزش یا عدد به آن اختصاص داده می‌شود. به عبارت دیگر، متغیر به ویژگی‌هایی گفته می‌شود که می‌توان آن‌ها را مشاهده یا اندازه‌گیری کرد و دو یا چند ارزش یا عدد را جایگزین آن‌ها نمود. عدد یا ارزش نسبت داده‌شده به متغیر، نشان‌دهنده تغییر از یک فرد به فرد دیگر یا از یک حالت به حالت دیگر است (دلاور، ۱۳۷۱).

متغیرهای این پژوهش به منظور آزمون فرضیه‌ها، به سه گروه متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی تقسیم می‌شوند.

۱-۸-۱- متغیرهای مستقل

متغیرهای مستقل استفاده‌شده در این پژوهش حق الزحمه غیرعادی مثبت و منفی حسابرسی هستند. بدین منظور ابتدا با استفاده از مدل حق الزحمه عادی آرایه شده توسط سیمونیک (۱۹۸۰)، حق الزحمه غیرعادی حسابرسی را به عنوان باقیمانده رگرسیون این مدل تخمین و سپس مشاهدات خود را بر حسب علامت به دو گروه حق الزحمه غیرعادی مثبت و حق الزحمه غیرعادی منفی تقسیم خواهیم کرد.