

بررسی کیفیت حسابداری بر حق الزحمه غیرمنتظره حسابداری در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران

محمد حامد خانمحمدی^۱، داود گرجی زاده^۲ و رقیه شیرینی^۳

^۱ استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد دماوند

Dr.khanmohamadi@yahoo.com

^۲ مدرس موسسه آموزش عالی ناصر خسرو ساوه

Davoud.gorjizadeh@gmail.com

^۳ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

Shirini.r@hhkh.ac.ir

چکیده

مشاهدات سالانه حق الزحمه را نمی توان جدای از حق الزحمه غیر منتظره حسابداری کلی برای آن مشتری دانست. تاثیر کیفیت حسابداری بر حق الزحمه غیرمنتظره حسابداری مثبت و معنی دار می باشد و می توان این را برای تستهای دیگر کیفیت حسابداری مبتنی بر حق الزحمه نیز توسعه داد. این تحقیق در استنباط عوامل بالقوه و قابل مشاهده کیفیت حسابداری سهیم است که خود این در نهایت تابعی از چندین صفت غیر قابل مشاهده (از قبیل کنترلهای داخلی) و اقدامات غیر قابل مشاهده (برای مثال مداخله مدیریتی در فرآیند گزارش دهی) می باشد. روش تحقیق از جهت نحوه اجرا توصیفی، پیمایشی و از نوع همبستگی است. جامعه مورد مطالعه تعداد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در پایان سال ۱۳۹۶ بوده است. تعداد ۱۲۶ شرکت به عنوان جامعه غربال شده تحقیق انتخاب شدند و برای هر متغیر این پژوهش تعداد ۶۳۰ داده- سال، جهت آزمون فرضیه آماری محاسبه شده است. داده های مورد نیاز تحقیق با استفاده از نرم افزار ره آورد نوین و با مراجعه به سازمان بورس اوراق بهادار تهران و مطالعه صورتهای مالی اساسی بانک پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سالهای ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۵ بدست آمده اند. داده ها با استفاده از مدل رگرسیونی با کاربرد نرم افزار ایویوز تجزیه و تحلیل شدند. بر اساس نتایج احتمال آماره t برای ضریب ثابت و ضرایب متغیرهای رتبه بندی در دهکها، کیفیت حسابداری، سائز شرکت، نسبت ارزش بازاری به ارزش دفتری دارایی ها و متغیر دامی زیان بر حق الزحمه غیرمنتظره حسابداری کمتر از ۵٪ است؛ لذا ارتباط فوق از لحاظ آماری معنی دار و ضریب برآورد شده برای متغیر کیفیت حسابداری بر حق الزحمه غیرمنتظره حسابداری مثبت و معنادار می باشد.

واژگان کلیدی: کیفیت حسابداری، حق الزحمه غیرمنتظره، حسابداری، بورس اوراق

بهادار تهران

مقدمه

حسابرسی از جمله فعالیت های حرفه ای است که تقاضا برای دریافت خدمات آن به دلیل گسترده شدن بخش خصوصی و افزایش مشارکت عمومی در سرمایه گذاری ها و فعالیت های اقتصادی افزایش یافته است. استفاده کنندگان صورت های مالی (که عمدتاً سرمایه گذاران هستند) به اطلاعاتی نیاز دارند که توسط افراد حرفه ای تایید شده باشد. همچنین مدیریت واحدهای تجاری برای گرفتن مفاسد حساب و پاداش، نیاز به تایید عملکرد خود در مجمع عمومی عادی صاحبان سهام دارد که یکی از اهرم های مجمع، گزارش حسابرسی صورت های مالی است. با توجه به این موارد حسابرسان بایستی کاملاً مستقل و بی طرفانه به حسابرسی صورت های مالی بپردازند و در همه حال آیین رفتار حرفه ای خود را رعایت نمایند. یکی از مواردی که بین صاحبکار (واحد مورد رسیدگی) و موسسه حسابرسی ایجاد تضاد می کند، حق الزحمه حسابرسی است. از طرفی مدیریت واحد تجاری درصدد دریافت خدمات حسابرسی با حداقل هزینه است (بدین معنی که مدیریت محافظه کار در همه حال سعی در کاهش هزینه دارد) و از طرف دیگر موسسه حسابرسی با حفظ رعایت استقلال، کیفیت کار حسابرسی و آیین رفتار حرفه ای خود، سعی در تعیین قیمتی مناسب دارد تا سود خود را از کار حسابرسی به حداکثر برساند.

با رشد رقابت در حرفه حسابرسی، موسسه های حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت تر به بازار را بیشتر دریافته اند و برای رقابت برپایه ای به غیر از حق الزحمه، به دنبال متفاوت کردن خدمات خود هستند. از نخستین نکته هایی که باید مورد توافق حسابرس و صاحب کار قرار گیرد، مبلغ حق الزحمه است. بنابراین موسسه ها در آغاز توافق با صاحب کار وقت لازم برای انجام حسابرسی را به طور تقریبی تعیین کرده و به اطلاع صاحب کار می رسانند تا او بتواند نسبت به مبلغ کل حق الزحمه احتمالی آگاه شود. میزان حق الزحمه پرداختی به حسابرس به دو روش ممکن است بر کیفیت کار حسابرس اثر بگذارد. هرچه حق الزحمه بیشتری برای حسابرس در نظر گرفته شود، تلاش وی نیز بیشتر شده و کیفیت کار را بالا می برد. اما در این صورت حسابرسان از نظر مالی به مشتریان خود وابسته شده و این امر باعث از دست رفتن استقلال آنان می شود و در نتیجه به خاطر نگرانی از دست دادن کار حسابرسان ممکن است روشهای حسابرسی را به شکل مناسبی انجام ندهند. البته این کار ممکن است بعدها عواقب مالی بدی برای آنان به همراه داشته باشد (دسای، ۲۰۱۲).

حق الزحمه های غیرعادی منفی، با کیفیت حسابرس رابطه معناداری ندارد، در حالی که حق الزحمه های غیرعادی مثبت با کیفیت حسابرسی رابطه معکوسی دارد. حق الزحمه های غیرعادی مثبت باعث از دست دادن استقلال حسابرسان و در نتیجه کاهش کیفیت حسابرسی می شود (چوی و همکاران، ۲۰۰۹).

گرچه مقالات زیادی وجود دارند که حق الزحمه ی حسابرسی را با سنجشهای کیفیت حسابداری معاصر ربط می دهند اما اینها نتایجی مختلط را ارائه کرده اند بطوری که برخی از آنها شواهدی دال بر وجود یک رابطه مثبت بین حق الزحمه ی حسابرسی و سنجشهای کیفیت حسابداری ارائه کرده اند و برخی دیگر نتایجی متضاد را ارائه نموده اند. برای مثال Choi و همکارانش (2010)، Gul و همکارانش (2003)، Asthana و Boone (2012) و Hribar و همکارانش (۲۰۱۴) همگی ارتباطی منفی را بین حق الزحمه ی غیر عادی حسابرسی و کیفیت حسابداری یافته اند در حالی که Blankley و همکارانش (2012)، Lobo و Zhao (2013) عکس این را گزارش کرده اند. مطالعات دیگری از قبیل Ball و همکارانش (۲۰۱۲) هم به شکلی ساده چنین فرض کرده اند که حق الزحمه ی غیر منتظره حسابرسی انعکاس دهنده سرمایه گذاری بر روی گزارش دهی مالی با کیفیت بالاتر است. بدون استثناء، این مطالعات همگی از یک فعالیت استاندارد پیروی کرده و حق الزحمه ی حسابرسی را بصورت مشاهدات سالانه مستقل لحاظ کرده اند.

از آنجا که حق الزحمه ی حسابرسی، چسبنده هستند، تعیین نادرست مدل یک شرکت می تواند منجر به پدید آمدن حق الزحمه ی غیر منتظره ای حسابرسی شود که اینها هم نسبتاً چسبنده بوده و لذا نمی تواند گویای تغییرات خاص یک سال باشد. بنابراین اختلاف بین سنجش سالانه حق الزحمه ی حسابرسی غیر منتظره و میانگین حق الزحمه ی حسابرسی غیر منتظره (برای مثال

جهش در حق الزحمه ی غیر منتظره حسابرسی) می تواند دلایل مربوط به تغییرات سالانه حق الزحمه ی حسابرسی را به شکل بهتری بیان نماید. این اختلاف می تواند متناظر با تلاشهای غیر عادی حسابرسی باشد که در طی سالی که در مدل حسابرسی نرمال، لحاظ نشده است، انجام شده اند و یا می تواند بیانگر پرداخت افزایشی در ازای مشارکت حسابرسان باشد (برای مثال رشوه). اگر تلاش های حسابرسی در واکنش به تنزل کیفیت گزارش دهی باشد (و برای مثال حسابرس انفعالی عمل کند) و یا برای خریدن مساعدت حسابرس باشد، در این صورت می توان انتظار داشت که این جهش، ارتباطی منفی با سنجه های کیفیت گزارش دهی داشته باشد. از سوی دیگر اگر تلاشهای غیر عادی با سرمایه گذاریهای مشتری در خصوص کیفیت حسابرسی (برای مثال حسابرس فعال باشد) ارتباط داشته باشد می توان یک ارتباط مثبت را انتظار داشت. گنجاندن حق الزحمه ی غیر منتظره حسابرسی سالانه و جهشی در یک مدل رگرسیون یکسان می تواند کمک کند که بین توضیحات رقیب تمایزی ایجاد کنیم مبنی بر اینکه این حق الزحمه ی غیر منتظره حسابرسی سالانه چه چیزی را بیان می دارند. از آنجا که یک جهش می تواند گویای تلاشهای مختص یک سال باشد بنابراین حق الزحمه ی غیر منتظره حسابرسی مشتری بیانگر تعهد ماندگار او نسبت به سرمایه گذاری برای کیفیت حسابداری بالاتر و یا جبران ریسکهای بنیادین شرکت می باشد که بطور کامل در مدل استاندارد حق الزحمه ی حسابرسی لحاظ نگردیده اند.

با این تفصیل مشاهدات سالانه حق الزحمه را نمی توان جدای از حق الزحمه ی غیر منتظره حسابرسی کلی برای آن مشتری دانست. تاثیر کیفیت حسابداری بر حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی مثبت و معنی دار می باشد و می توان این را برای تستهای دیگر کیفیت حسابرسی مبتنی بر حق الزحمه نیز توسعه داد.

این تحقیق در استنباط عوامل بالقوه و قابل مشاهده کیفیت حسابداری سهام است که خود این در نهایت تابعی از چندین صفت غیر قابل مشاهده (از قبیل کنترلهای داخلی) و اقدامات غیر قابل مشاهده (برای مثال مداخله مدیریتی در فرآیند گزارش دهی) می باشد.

پیشینه تحقیق

یاتریدیس (۲۰۱۷) در پژوهش رابطه بین کیفیت افشا و کیفیت حسابداری از دو دیدگاه اقلام تعهدی و محافظه کاری (شرطی و غیرشرطی)، نشان داد واحدهایی که کیفیت افشای بالاتری دارند، مدیریت سود پایین تری را نشان داده و محافظه کاری شرطی بالاتر و محافظه کاری غیرشرطی پایین تری را نشان می دهند. هم چنین یافته ها نشان می دهد در کیفیت افشای بالا، محافظه کاری شرطی و غیرشرطی رابطه معکوس دارند.

کالن و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی تاثیر کیفیت اطلاعات حسابداری بر روی تاخیر واکنش قیمت سهام و همچنین تاثیر تاخیر واکنش قیمت سهام بر روی بازده آتی سهام پرداخته اند. یافته تحقیقات وی نشان می دهد که افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری سبب کاهش تاخیر واکنش قیمت سهام می گردد، همچنین کاهش تاخیر واکنش قیمت سبب کاهش بازده آتی می شود.

Hribar و همکارانش (۲۰۱۴) بیان می دارند که حق الزحمه ی غیر منتظره حسابرسی حاوی اطلاعاتی در مورد کیفیت حسابداری هستند. آنها شواهدی ارائه کرده اند دال بر اینکه حق الزحمه ی غیر منتظره بالاتر همزمان با کیفیت پایین تر حسابداری در ارتباط هستند و این با این دیدگاه سازگاری دارد که می گوید در یک محیط حسابرسی رقابتی، حق الزحمه ی حسابرسی انعکاس دهنده هزینه های مرتبط با کیفیت پایین تر حسابداری خواهد بود. شایان توجه اینکه آنها می گویند نتایج ایشان با اطلاعات غیر همپوشا در حق الزحمه ی غیر منتظره حسابرسی و سنجشهای متداول برای کیفیت حسابداری، مطابقت دارد و همچنان می گویند که نتایج آنها با حق الزحمه ی غیر منتظره حسابرسی بعنوان معیار دیگری از کیفیت حسابداری (بجای معیارهای متداول که عمدتاً مبتنی بر حسابداری تعهدی هستند)، سازگاری دارد. در تمامی تستهای آنها، فرض بر این بوده است که حق الزحمه ی غیر منتظره حسابرسی از یک سال تا سال دیگر، مستقل از هم هستند و این احتمال را نادیده گرفته اند که حق الزحمه ی غیرمنتظره حسابداری ممکن است ارتباطی سریالی با هم داشته و بر یکدیگر تاثیرگذار باشند. در چند تحقیق دیگر هم رابطه میان حق الزحمه

ی غیر منتظره حسابرسی و شاخصه های کیفیت حسابداری بررسی شده است هرچند که بطور کلی گستره تمرکز آنها محدودتر از تحقیقات Hribar و همکارانش (۲۰۱۴) بوده است.

حسن زاده و حسن زاده (۱۳۹۶) تاثیر کیفیت اطلاعات حسابداری و حق الزحمه حسابرسی غیرقابل توضیح بر تجدید ارائه صورتهای مالی، با بررسی ۶۷ شرکت بورس، نتیجه گرفتند، کیفیت اقلام تعهدی، هموار سازی سود و حق الزحمه حسابرسی غیرقابل توضیح بر تجدید ارائه صورتهای مالی تاثیر معناداری ندارد. اما بیانگر آن است که از متغیرهای کنترلی وارد شده در رگرسیون، تغییرات موجودی ها بر ارائه مجدد صورتهای مالی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

ابراهیمی و همکاران (۱۳۹۵) بررسی تاثیر کیفیت حسابداری بر عدم تقارن اطلاعاتی با در نظر گرفتن چرخه عمر شرکتها، با مطالعه ۱۱۷ شرکت بورسی، جهت آزمون فرضیه ها از تکنیک رگرسیون چند متغیره به روش داده های مقطعی استفاده کردند. در ابتدا شرکت ها به صورت کلی مورد آزمون قرار گرفتند و شواهد نشان داد که بین کیفیت سود و عدم تقارن اطلاعاتی رابطه منفی معنی داری وجود دارد. سپس مدل پژوهش برای هر یک از مراحل چرخه عمر به طور جداگانه مورد آزمون قرار گرفت، که نتایج بیانگر ارتباط منفی معنی دار در مرحله رشد می باشد، اما در مرحله بلوغ و افول ارتباط معنی داری بین کیفیت سود و عدم تقارن اطلاعاتی وجود ندارد.

تنانی و همکاران (۱۳۹۴) بررسی مقایسه ای عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی صورتهای مالی از منظر حسابرسان مستقل و مدیران اجرایی عوامل مورد بررسی شامل متغیرهای خاص صاحبکار، متغیرهای خاص حسابرس و متغیرهای خاص کار حسابرسی می باشند. مطالعه مبتنی بر نظرسنجی از حسابرسان مستقل شاغل در موسسات حسابرسی و مدیران اجرایی شرکتهای بورس اوراق بهادار تهران می باشد. نتایج نشان می دهد که در هیچ یک از حوزه های خاص صاحبکار، خاص حسابرس و خاص کار حسابرسی بین نظر حسابرسان مستقل و مدیران مالی تفاوت معنی داری وجود ندارد.

تعریف مفاهیم

حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی:

حق الزحمه ی غیر منتظره حسابرسی بیانگر تعیین نادرست مدل ویژه شرکت مراجعه کننده هستند چرا که در این گونه موارد مدل استاندارد حق الزحمه ی حسابرسی، خطایی سیستماتیک را در اقتباس رابطه میان ریسک و حق الزحمه ی حسابرسی و عمدتا در سطح شرکتهای مراجعه کننده (مشتری) ایجاد می کنند.

کیفیت حسابداری:

ویژگی هایی که در کمیت اطلاعات حسابداری منعکس نمی شود. منظور از کیفیت حسابداری، اطلاعات حسابداری با کیفیت بالا می باشد. کیفیت حسابداری بالا در این تحقیق، کاهش مدیریت سود، افزایش شناسایی بموقع زیان و مربوط بودن ارزش است. به عبارتی، اختلاف تعهدات واقعی و تعهدات جاری مورد انتظار بیان می شود. این معیارها به ترتیب با قابلیت اتکا، به موقع بودن و مربوط بودن مرتبط می باشد که در بیانیه مفاهیم نظری، بر ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری تاکید شده است.

روش تحقیق

روش تحقیق از جهت نحوه اجرا توصیفی، پیمایشی و از نوع همبستگی می باشد. جامعه مورد مطالعه تعداد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در پایان سال ۱۳۹۶ بوده است. به منظور تعیین حجم نمونه با استفاده از روش غربال گری با رعایت پیش فرض های زیر از روش سیستماتیک محذوف استفاده می شود:

- ۱- تعداد شرکتهایی که در قلمرو زمانی برون رفت از بورس داشته اند.
- ۲- تعداد شرکتهایی که در قلمرو زمانی پژوهش وارد بورس شده اند.
- ۳- تعداد شرکتهایی که در قلمرو زمانی پژوهش تغییر در سال مالی داشته اند.
- ۴- تعداد شرکتهایی که سرمایه گذار و واسطه گر مالی بوده اند. (به دلیل عدم ارتباط با موضوع پژوهش)

۵- تعداد شرکتهایی که در قلمرو زمانی پژوهش وقفه معاملاتی بیش از ۶ ماه داشته اند.

۶- تعداد شرکتهایی که سال مالی آنها به ۱۲/۲۹ ختم نمی شود. (به دلیل یکنواختی سالهای مالی از نظر فعالیت) بنابراین با توجه به موارد بند ۱ الی ۶ تعداد ۱۲۶ شرکت به عنوان جامعه غربال شده تحقیق انتخاب شدند و برای هر متغیر این پژوهش تعداد ۶۳۰ داده- سال، جهت آزمون فرضیه آماری محاسبه شده است.

جمع اوری اطلاعات با استفاده از اطلاعات اولیه شرکتهای بوده است؛ یعنی اطلاعات و داده های مورد نیاز تحقیق کلاً از روش کتابخانه ای، با استفاده از نرم افزار ره آورد نوین و با مراجعه به سازمان بورس اوراق بهادار تهران و مطالعه صورتهای مالی اساسی بانک پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سالهای ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۵ بدست آمده اند. در این باره علاوه بر مطالعه صورتهای مالی اساسی، اطلاعات مربوط به صورتهای مالی از سایت اطلاعاتی بورس مورد استفاده قرار گرفته است. داده ها با استفاده از نرم افزار ایویوز تجزیه و تحلیل می شوند.

مدل رگرسیونی آزمون فرضیه تحقیق

فرضیه تحقیق: کیفیت حسابداری بر حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی تاثیر دارد.

$$JUMP = \alpha + \beta_1 YRANK + \beta_2 RQ + \beta_3 BIG + \beta_4 LCA + \beta_5 LNMVE + \beta_6 MA + \beta_7 CFF + \beta_8 LEV + \beta_9 MB + \beta_{10} LOSS + \beta_{11} CFO + \varepsilon$$

JUMP: حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی

YRANK: رتبه بندی در دهکها، (جزء خطا به ده طبقه تقسیم می شود)

RQ: کیفیت حسابداری

BIG: سایز شرکت

LCA: بدهی جاری تعدیل شده با داراییها.

LNMVE: لگاریتم طبیعی ارزش بازار دارایی ها

MA: متغیر شاخص، که مقدار آن برابر با ۱ است اگر شرکت تحت کنترل و وابسته باشد و در غیر اینصورت عدد صفر می باشد

CFF: میزان تامین مالی بیرونی براساس جریانهای نقدی تامین مالی

LEV: مجموع بدهی های بلند مدت و بدهی های جاری به روی کل دارایی ها

MB: نسبت ارزش بازاری به ارزش دفتری دارایی های خالص

LOSS: یک متغیر شاخص که اگر شرکت زیانی را در طی سال گزارش کرده باشد مقدار این متغیر برابر با ۱ و در غیر اینصورت مقدار آن برابر با صفر است.

CFO: جریانهای نقدی عملیاتی تقسیم بر دارایی های کل

شیوه اندازه گیری متغیرها:

متغیر مستقل:

برای به دست آوردن سنجش کیفیت حسابداری یا RQ از اختلاف میان تعهدات واقعی و تعهدات جاری مورد انتظار محاسبه می شود. یعنی: CA-ECA منبع: (کلتون و همکاران، ۲۰۱۵)

که CA:

$$CA_t = \beta_1 \frac{1}{TA_{t-1}} + \beta_2 \Delta Sales + \beta_3 ROA_{t-1} + \varepsilon_t$$

که در اینجا تعهدات جاری (CA)، همان درآمد خالص قبل از اقلام غیر عادی است به اضافه کاهش بها و استهلاک (اسقاط) منهای جریانهای نقدی عملیاتی، که براساس دارایی های کل در ابتدای سال (TA) مقیاس بندی می شود. ما سپس از برآوردهای ضریب برای سنجش تعهدات جاری مورد انتظار (ECA) و کنترل عملکرد استفاده می کنیم.
و ECA:

$$ECA_t = \hat{\beta}_1 \frac{1}{TA_{t-1}} + \hat{\beta}_2 [\Delta Sales - \Delta AR] + \hat{\beta}_3 ROA_{t-1}$$

YRANK: رتبه بندی در دهکها، از رگرسیون باقیمانده لگاریتم حسابرسی بدست می آید. (به ده طبقه تقسیم شده و به ترتیب طبقات برای هر شرکت محاسبه می شود، یعنی ده طبقه مختلف شرکت محاسبه شده و رتبه بندی می شود).

$\Delta Sales$: تغییرات فروش

ΔAR : تغییرات بازده سهام

ROA: درآمدهای قبل از کسر اقلام غیر مترقبه به کل داراییهای اول دوره

متغیر وابسته:

JUMP: حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی

$$LAF = \beta + \beta_1 LTA + \beta_2 FOREIGN + \beta_3 ROA + \beta_4 ARINV + \beta_5 LOSS + \beta_6 BIG + \beta_7 DEC + \beta_8 LEV + \beta_9 SWITCH + \beta_{10} SEG + \beta_{11} CFO + \beta_{12} CRAT + \beta_{13} MRET + \beta_{14} GROWTH + \beta_{15} MA + \beta_{16} RISK + \beta_{17} LAG + \beta_{18} ACC_{FIL} + \beta_{19} LIT + \beta_{20} DISC + \beta_{21} EMPL + \beta_{22} SPEC + \varepsilon$$

LAF: حق الزحمه حسابرسی، که از صورتهای مالی استخراج می شود.

β : ضریب ثابت

LTA: لگاریتم کل دارایی ها

FOREIGN: مالیات برون مرزی، در صورتی که شرکت واردات داشته باشد یک و در غیر اینصورت صفر می شود.

ROA: درآمدهای قبل از کسر اقلام غیر مترقبه به کل داراییهای اول دوره

ARINV: مجموع موجودی و حسابهای دریافتنی است به کل داراییهای اول دوره

DEC: بستن حسابهای شش ماهه در صورتی که در شرکتها باشد ۱ و در غیر اینصورت صفر می شود.

SWITCH: تغییر حسابرسی، که اگر در طی سال، حسابرسی شرکت عوض شده باشد مقدار این متغیر برابر با ۱ و در غیر اینصورت برابر با صفر خواهد بود.

SEG: تعداد بخشهای تجاری گزارش شده توسط شرکت مشتری است

CRAT: نرخ بازده سالانه سهام

MRET: درصد تغییر در سود سالانه

GROWTH: درصد تغییر در سود (نرخ رشد) از سال t-1 تا سال t

RISK: ریسک

LAG: تعداد روز باقی مانده تا قبل از پایان سال مالی (فاصله بین پایان دوره مالی سالانه و زمان انتشار گزارش های مالی سالانه است).

ACC: متغیر ساختگی در رابطه با پیش پرداخت حق الزحمه حسابرس و یا پرداخت در انتهای کار، که مقدار آن برابر با ۱ و در غیر اینصورت مقدار این متغیر ساختگی برابر با صفر خواهد بود.

DISC: بعنوان یک متغیر ساختگی لحاظ می شود که اگر ارقام غیر مترقبه بیش از ۱ درصد درآمد قبل از کسر مالیات باشد، مقدار این متغیر ساختگی برابر با ۱ و در غیر اینصورت برابر با صفر است. سود یا زیان غیر مترقبه زیر مجموعه سود و زیان تلفیقی

EMPL: لگاریتم تعداد کارکنان

SPEC: یک متغیر شاخص برای تخصص صنعتی است و اگر دستمزدهای حسابرس در میان رقبا در یک صنعت معین و در طول سال از همه بیشتر باشد، مقدار این متغیر ۱ و در غیر اینصورت برابر با صفر خواهد بود.

ع: جز خطا

یافته های تحقیق

بررسی نرمال بودن متغیر وابسته

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرهای مورد بررسی شرکت ها

جریانها	متغیر	نسبت ارزش بازاری به ارزش دفتری دارایی ها	نسبت	جریانهای نقدی تامین مالی	متغیر شاخص	لگاریتم طبیعی ارزش بازار دارایی ها	بدهی جاری	سایز شرکت	کیفیت حسابداری	رتبه بندی در دهکها	حق الزحمه غیرمنتظره حسابداری	آزمون جاکو- برا		
عملیاتی <td>زیان دمی <td>ارزش دفتری دارایی ها <td>67.854</td> <td>1321.4</td> <td>1102.5</td> <td>603.24</td> <td>1278.3</td> <td>127.85</td> <td>46.199</td> <td>2.9978</td> <td>327.33</td> <td>2135.8</td> <td>39.342</td> <td>4.1288</td> </td></td>	زیان دمی <td>ارزش دفتری دارایی ها <td>67.854</td> <td>1321.4</td> <td>1102.5</td> <td>603.24</td> <td>1278.3</td> <td>127.85</td> <td>46.199</td> <td>2.9978</td> <td>327.33</td> <td>2135.8</td> <td>39.342</td> <td>4.1288</td> </td>	ارزش دفتری دارایی ها <td>67.854</td> <td>1321.4</td> <td>1102.5</td> <td>603.24</td> <td>1278.3</td> <td>127.85</td> <td>46.199</td> <td>2.9978</td> <td>327.33</td> <td>2135.8</td> <td>39.342</td> <td>4.1288</td>	67.854	1321.4	1102.5	603.24	1278.3	127.85	46.199	2.9978	327.33	2135.8	39.342	4.1288
0.0000	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000	0.2233	0.0000	0.0000	0.0000	0.1268			
630	630	630	630	630	630	630	630	630	630	630	630	مشاهدات		

بر اساس مقادیر ارائه شده در جدول (۱) از آنجایی که مقادیر سطح معناداری، متغیر حق الزحمه غیرمنتظره حسابداری بیشتر از ۵٪ است، بنابراین فرض صفر یعنی نرمال بودن متغیرها تایید می شود. بنابراین متغیر حق الزحمه غیرمنتظره حسابداری از توزیع نرمال برخوردار می باشد.

آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

جدول ۲- نتایج آزمون مانایی متغیرها

نتیجه	سطح معناداری	آماره ی آزمون لوین، لین و چو	متغیرها
I(0)	0.0000	-13.0670	JUMP حق الزحمه غیرمنتظره حسابداری
I(0)	0.0000	-7.30283	YRANK رتبه بندی در دهکها
I(0)	0.0000	-31.1611	RQ کیفیت حسابداری
I(0)	0.0000	-7.87629	BIG سایز شرکت

I(0)	0.0000	-15.7678	LCA	بدهی جاری تعدیل شده با داراییها
I(0)	0.0000	-22.7728	LN MVE	لگاریتم طبیعی ارزش بازار دارایی ها
I(0)	0.0000	-4.47122	MA	متغیر شاخص
I(0)	0.0000	-33.3921	CFF	جریانهای نقدی تامین مالی
I(0)	0.0000	-18.0385	LEV	اهرم مالی
I(0)	0.0000	-12.9571	MB	نسبت ارزش بازاری به ارزش دفتری دارایی ها
I(0)	0.0000	-4.42004	LOSS	متغیر دامی زیان
I(0)	0.0000	-33.7851	CFO	جریانهای نقدی عملیاتی

همان طور که ملاحظه می شود سطح معنی داری آزمون ریشه واحد در همه متغیرها کمتر از ۰/۰۵ و نشان می دهد که از مرتبه صفر I(0) و در سطح مانا هستند این بدان معنی است که میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ ثابت بوده است.

آزمون انتخاب الگوی برازش: آزمون های تشخیصی در داده های ترکیبی:

جدول ۳- نتایج آزمون چاو و هاسمن

نتیجه	سطح معنی داری	آزمون هاسمن	نتیجه	سطح معنی دار	آزمون اف لیمر	
اثرات ثابت	0.0135	23.826658	تابلویی	0.0000	7.419531	مدل رگرسیون

همان طور که ملاحظه می شود آزمون چاو نشان می دهد مشاهداتی که احتمال آزمون آنها بیشتر از ۰/۵ باشد یا به عبارت دیگر آماره آزمون آنها کمتر از آماره جدول باشد، از روش تلفیقی استفاده می شود و برای مشاهداتی که احتمال آزمون آنها کمتر از ۰/۵ است، برای تخمین الگو از روش داده های تابلویی استفاده خواهد شد. با توجه به نتایج بدست آمده، برای مدل رگرسیون از روش داده های تابلویی استفاده شده است. روش داده های تابلویی خود با استفاده از دو الگوی "اثرات تصادفی" و "اثرات ثابت" می تواند انجام گیرد که برای انتخاب آنها، از آزمون هاسمن استفاده می شود. برای مشاهداتی که احتمال آزمون آنها کمتر از ۰/۵ است از الگوی اثرات ثابت و برای مشاهداتی که احتمال آزمون آنها بیشتر از ۰/۵ است از الگوی اثرات تصادفی برای تخمین استفاده می شود. با توجه به مدل رگرسیون احتمال آزمون کای دو کمتر از ۰/۵ شده است بنابراین از اثرات ثابت جهت تخمین و تجزیه و تحلیل مدل رگرسیون استفاده می شود.

تجزیه و تحلیل فرضیه:

فرضیه: کیفیت حسابداری بر حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی تاثیر دارد.

جدول ۴- خلاصه نتایج الگوی فرضیه با استفاده از روش پانل دیتا طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵

نتیجه معناداری	نوع تاثیر	سطح معناداری	آماره-t	خطای استاندارد	ضرایب	متغیرها	
معنادار	-	0.0000	5.61095	121.6103	682.349	α_0	عرض از مبدأ
معنادار	+	0.0000	38.6339	1.862068	71.9390	YRANK	رتبه بندی در دهکها
معنادار	+	0.0485	1.97806	33.97950	67.2135	RQ	کیفیت حسابداری
معنادار	-	0.0001	3.98166	0.909879	3.62283	BIG	سایز شرکت
بی معنی	+	0.2672	1.11068	46.34510	51.4746	LCA	بدهی جاری تعدیل شده با داراییها
معنادار	+	0.0331	2.13723	8.762743	18.7280	LNMVE	لگاریتم طبیعی ارزش بازار دارایی ها
بی معنی	+	0.5772	0.55782	44.26606	24.6927	MA	متغیر شاخص
بی معنی	+	0.4508	0.75475	33.46254	25.2559	CFF	جریانهای نقدی تامین مالی
بی معنی	+	0.6007	0.52372	44.48985	23.3004	LEV	اهرم مالی
معنادار	-	0.0231	2.27871	5.148689	11.7324	MB	نسبت ارزش بازاری به ارزش دفتری دارایی ها
معنادار	-	0.0284	2.19797	13.49457	29.6610	LOSS	متغیر دامی زیان
بی معنی	+	0.7244	0.35282	62.37664	22.0078	CFO	جریانهای نقدی عملیاتی
49.88192			F-آماره		0.932252		ضریب تعیین
0.000000			سطح معناداری		0.913563		ضریب تعیین تعدیل شده
1.844776					دوربین واتسون		

منبع: یافته های محقق

نتایج حاصل از تخمین نشان می‌دهد که احتمال آماره t برای ضریب ثابت و ضرایب متغیرهای رتبه بندی در دهکها، کیفیت حسابداری، سایز شرکت، نسبت ارزش بازاری به ارزش دفتری دارایی ها و متغیر دامی زیان بر حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی کمتر از ۵٪ است؛ لذا ارتباط فوق از لحاظ آماری معنی دار می باشد. و ضریب برآورد شده برای متغیر کیفیت حسابداری بر حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی مثبت و معنادار می باشد. و احتمال آماره t برای متغیرهای بدهی جاری تعدیل شده با داراییها، متغیر شاخص، جریانهای نقدی تامین مالی، اهرم مالی و جریانهای نقدی عملیاتی بر حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی بیشتر از ۵٪ است؛ لذا ضرایب برآوردی متغیرهای فوق از لحاظ آماری معنی دار نمی باشند. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ این متغیرها در مدل بی معنی می‌باشند. ضریب تعیین تعدیل شده قدرت توضیح دهندگی متغیرهای مستقل را نشان می‌دهد که قادر است به میزان ۹۱٪ تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. احتمال آماره F بیانگر این است که کل مدل از لحاظ آماری معنی دار می باشد. با توجه به فرضیه چون ضریب برآورد شده برای متغیر کیفیت حسابداری بر حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی مثبت و معنادار می باشد. بنابراین فرض H0 رد می‌شود. کیفیت حسابداری بر حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی تاثیر دارد.

طبق جدول (۴) می توان معادله ای خطی مدل را به صورت رابطه (۱) نوشت:

$$JUMP = -682.349 + 71.9390YRANK + 67.2135RQ - 3.62283BIG + 18.7280LNMVE - 11.7324MB - 29.6610LOSS$$

آزمون هم خطی

در این پژوهش به لحاظ نظری متغیرهای مستقل، کاملاً مستقل بوده و استقلال خطی دارند و هر یک از متغیرهای مستقل یادشده از منابع متفاوت و به طرق مختلفی گردآوری شده و بر مبنای ترکیبات خطی یکدیگر محاسبه نشده‌اند و به لحاظ نظری به یکدیگر وابستگی خطی ندارند.

صرف نظر از این استقلال نظری، در این قسمت، از معیار ضریب همبستگی خطی پیرسون نیز به منظور سنجش استقلال خطی متغیرهای مستقل الگو استفاده شده است.

جدول (۵) خلاصه نتایج این ارزیابی را نشان می‌دهد. اعداد موجود در هر خانه از جدول، تنها مشتمل بر ضریب همبستگی پیرسون می‌باشد. عناصر قطر اصلی در ماتریس همبستگی یادشده معادل یک و این ماتریس نسبت به قطر اصلی متقارن است. به جهت این تقارن، عناصر بالای قطر اصلی عیناً با عناصر پایین قطر اصلی، یکسان بوده و به همین دلیل در جدول آورده نشده‌اند. عدد اول در خانه‌های ماتریس یا ضرایب همبستگی محاسبه شده، تأثیرات خطی متقابل متغیرهای مستقل بر یکدیگر را بر مبنای مقایسه دودویی آن‌ها اندازه‌گیری نموده که در صورت به سمت صفر میل کردن این ضرایب، می‌توان نسبت به استقلال خطی متغیرهای مستقل از یکدیگر قضاوت کرد.

جدول شماره ۵- نتایج همخطی الگو (۱)

CFO	LOSS	MB	LEV	CFE	MA1	LNMEV	LCA	BIG	RQ	YRANK	JUMP	
											1	JUMP
										1	0.8949	YRANK
									1	0.0320	0.0219	RQ
								1	0.0477	-0.1417	-0.1406	BIG
							1	0.1600	-0.1321	-0.0666	0.0485	LCA
						1	-0.0503	0.2812	0.0324	-0.1528	0.1250	LNMEV
					1	-0.0170	-0.0298	-0.0513	0.0506	0.1448	0.1114	MA1
				1	-0.0363	0.1875	-0.1270	0.0441	-0.5203	-0.0643	0.0609	CFE
			1	-0.0874	-0.0899	-0.0444	0.8841	0.0768	-0.1984	-0.1067	0.0824	LEV
		1	-0.2179	0.2085	0.0011	0.1114	-0.2316	-0.0258	0.0330	0.1122	-0.0951	MB
	1	-0.1043	0.3541	-0.0215	-0.1085	-0.0922	0.3084	0.1299	-0.2608	-0.0299	-0.0012	LOSS
1	-0.1598	0.2652	-0.3203	0.7907	-0.0225	0.2151	-0.3445	0.0037	-0.5850	-0.0325	0.0144	CFO

منبع: یافته‌های محقق

جدول شماره ۵- نشان می‌دهد هرگاه ضریب همبستگی کمتر از ۰/۵ باشد بین متغیرهای مستقل همخطی وجود ندارد و اگر ضریب همبستگی بین ۰/۵ و ۰/۷۵ باشد نشان می‌دهد در چنین حالتی همخطی قابل اغماض است.

جدول ۶- خلاصه یافته‌های حاصل از بررسی ارتباط بین متغیرهای پژوهش

نتیجه آزمون فرضیه	سطح معناداری	آماره-t	ضریب پیرسون	تعیین شد	آزمون روابط بین متغیرها	فرضیه
تائید فرضیه	0.0485	1.97806	67.2135	۹۱/۰	کیفیت حسابداری بر حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی تاثیر دارد	۱

بحث و نتیجه گیری

بر اساس نتایج احتمال آماره t برای ضریب ثابت و ضرایب متغیرهای رتبه بندی در دهکها، کیفیت حسابداری، سائز شرکت، نسبت ارزش بازاری به ارزش دفتری دارایی ها و متغیر دامی زیان بر حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی کمتر از ۵٪ است؛ لذا ارتباط فوق از لحاظ آماری معنی دار و ضریب برآورد شده برای متغیر کیفیت حسابداری بر حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی مثبت و معنادار می باشد. و احتمال آماره t برای متغیرهای بدهی جاری تعدیل شده با داراییها، متغیر شاخص، جریانهای نقدی تامین مالی، اهرم مالی و جریانهای نقدی عملیاتی بر حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی بیشتر از ۵٪ است؛ لذا؛ ضرایب برآوردی متغیرهای فوق از لحاظ آماری معنی دار نمی باشند. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ این متغیرها در مدل بی معنی می باشند. ضریب تعیین تعدیل شده قدرت توضیح دهندگی متغیرهای مستقل را نشان می دهد که قادر است به میزان ۹۱٪ تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. چون ضریب برآورد شده برای متغیر کیفیت حسابداری بر حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی مثبت و معنادار می باشد. بنابراین کیفیت حسابداری بر حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی تاثیر دارد. این نتیجه با هریر و همکاران (۲۰۱۴) در یک راستا قرار دارد.

حق الزحمه غیرمنتظره بالاتر بیانگر افزایش تلاشهای حسابرس بخاطر کیفیت پایین تر حسابداری می باشد و ارتباط منفی بین حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی و نماینده های معمول کیفیت حسابداری وجود دارد و ارتباط مثبت بین حق الزحمه و سنجشهای کیفیت حسابداری ناشی از تعیین نادرست مدل حق الزحمه و ریسک در سطح شرکتهای مشتری می باشد. اگر افزایش غیرمنتظره حق الزحمه حسابرسی به عنوان سرمایه گذاری بر روی حسابداری های با کیفیت بالاتر باشد باعث می شود مدیران به احتمال کمتر صورتهای مالی را دستکاری کرده و در بلندمدت انتظار داریم این سرمایه گذارها منجر به کیفیت بالاتر گزارشات مالی شود.

پیشنهادهای تحقیق

حق الزحمه غیرمنتظره یا متفاوت با روند سالهای متمادی شرکت برای استفاده کنندگان صورتهای مالی در یادداشتهای توضیحی ارایه شود و ذکر دلیل منطقی یا اظهار سرمایه گذاری و نتایج حاصله موسسات حسابرسی باید بتوانند با آموزش های لازم در صنعت خاص مهارت های خود را بالا برده تا بتوانند با کارایی و اثربخشی بالایی فعالیت های حسابرسی خود را در صنعت مورد نظر ارتقاء دهند. خارج شدن از انحصار جامعه حسابداران و سازمان حسابرسی برای تعیین حق الزحمه واقعی حسابرسی با کیفیت بالاتر از آنجا که کیفیت حسابداری منبع اصلی نظارت سهامداران بر روی مدیران است، پیشنهاد می شود در جهت ارتقا آن از ایجاد حق الزحمه غیرمنتظره مربوط به حسابرسی استقبال کرده و طی سال خود نیز پیشنهاد دهنده برای بررسی حسابها باشند. در تدوین استانداردهای حسابداری به حسابداری محافظه کارانه توجه خاصی صورت نگرفته بررسی غیرمنتظره حسابرسان می تواند از این مساله نیز جلوگیری نماید.

منابع

تنانی، محمد و نیکبخت، محمد (۱۳۸۹). آزمون عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت های مالی، پژوهش های حسابداری مالی، سال دوم، شماره ۲.

Ball, R., S. Jayaraman and L. Shivakumar. 2012. Audited financial reporting and voluntary disclosure as complements: A test of the confirmation hypothesis. *Journal of Accounting and Economics* 53(1): 136-166.

Blankley, A., D. Hurtt and J. McGregor. 2012. Abnormal audit fees and restatements. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 31 (1): 79-96.

Choi, J. J. Kim and Y. Zang. 2010. Do abnormally high audit fees impair audit quality? *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29(2): 115-140.