

## نقش فشارهای نزولی بر حسابرس در انحرافات موجود در گزارشگری مالی مبتنی بر نظریه‌ی فشار حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، نظریه‌ی حسابرسی شونده و حسابرسی کننده‌ی دولتی

وحید بخردینساب<sup>۱</sup>

### چکیده

نظریه‌ی فشار حق‌الزحمه حسابرسی بیان می‌کند که مؤسسات حسابرسی خصوصی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی به دلیل حق‌الزحمه‌ی پایین تحت فشار حق‌الزحمه، زمان کافی جهت کشف انحرافات با اهمیت در صورت‌های مالی صاحب‌کار را صرف نمی‌کنند. این نظریه پیش‌بینی می‌کند که کیفیت حسابرسی سازمان که با مشکل حق‌الزحمه‌ی پائین حسابرسی مواجه نیست، بیش‌تر از مؤسسات خصوصی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی باشد. اما، نظریه‌ی حسابرسی شونده و حسابرسی کننده‌ی دولتی مدعی است که تردید اساسی نسبت به استقلال حسابرس وجود دارد زمانی که حسابرسی شونده و حسابرسی کننده هر دو دولتی باشند. این نظریه استقلال سازمان حسابرسی را زیر سؤال می‌برد. بنابراین، پژوهش حاضر، براساس دو نظریه‌ی متناقض مشروح، تدوین یک فرضیه‌ی غیر جهت‌دار در ارتباط با تفاوت کیفیت حسابرسی را پیشنهاد می‌کند و هدف از مطالعه‌ی حاضر بررسی نقش فشارهای نزولی بر حسابرس در انحرافات موجود در گزارشگری مالی می‌باشد. جامعه‌ی آماری این پژوهش کلیه‌ی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ می‌باشد. حجم نمونه بر اساس روش حذف سیستماتیک بالغ بر ۹۲ شرکت می‌باشد. روش اجرای پژوهش مبتنی بر رگرسیون چند متغیره و داده‌های ترکیبی می‌باشد. همچنین داده‌های پژوهش با استفاده از نرم‌افزار ره‌آوردنویین گردآوری شده است. شواهد پژوهش حاکی از آن است که با افزایش فشارهای نزولی بر حسابرس، انحرافات موجود در گزارشگری مالی افزایش می‌یابد. از دیگر یافته‌های پژوهش تایید نظریه‌ی فشار حق‌الزحمه‌ی حسابرسی است. منطبق بر نظریه‌ی اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی فشار نزولی بر حسابرس با انحرافات موجود در گزارشگری مالی، نظریه‌ی فشار حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را با تاثیر مثبت فشار نزولی بر حسابرس با انحرافات موجود در گزارشگری مالی تایید می‌کند.

**واژگان کلیدی:** فشار بر حسابرس، انحرافات گزارشگری مالی، نظریه فشار حق‌الزحمه حسابرسی، حسابرسی، نظریه حسابرسی شونده و حسابرسی کننده دولتی، رگرسیون لجستیک.

۱. دکتری حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران. (نویسنده مسئول)

## مقدمه

در دنیای اقتصادی امروز حسابرسی به‌عنوان یک فعالیت حرفه‌ای، یک تخصص و یک رشته‌ی دانشگاهی (علمی) عمر به نسبت کوتاهی دارد که به زحمت به بیش از یکصد سال می‌رسد ولی پیدایش حسابرسی به لحاظ زمانی با ظهور و معرفی حسابداری همراه بوده است. در واقع از زمانی که پیشرفت و تحول در تمدن بشر این ضرورت را به وجود آورد که مسئولیت اداره‌ی اموال یک شخص به شخص دیگری تفویض شود، اعمال نوعی نظارت بر پابندی و وفاداری نسبت به تعهدات قراردادی نیز ضرورت یافته است. اما هم‌زمان و همراه با تحولات شتاب آمیز یک صد سال گذشته، حرفه‌ی حسابرسی به سرعت، خود را با اوضاع و احوال زمان تطبیق داده و به عنوان یک حرفه و دانش تخصصی مطرح شده است. حسابرسی از جمله فعالیت‌های حرفه‌ای است که تقاضا برای دریافت خدمات آن با گسترش بخش خصوصی و افزایش مشارکت عمومی در سرمایه‌گذاری‌ها و فعالیت‌های اقتصادی افزایش می‌یابد، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی (که بیش‌تر سرمایه‌گذاران هستند) به اطلاعاتی نیاز دارند که افراد حرفه‌ای تأیید کرده باشند. همچنین مدیران واحدهای تجاری برای گرفتن مفاصحا حساب و پاداش نیاز به تأیید عملکرد خود در مجمع عادی صاحبان سهام دارند و از ارکان مهم در مجمع گزارش حسابرسی صورت‌های مالی است. در واقع، واحدهای تجاری با حسابرسی صورت‌های مالی آن‌ها را بیمه می‌کنند با توجه به این موارد حساب‌رسان بایستی به صورت کامل مستقل و بی‌طرفانه به حسابرسی صورت‌های مالی بپردازند و در همه حال آیین رفتار حرفه‌ای خود را رعایت کنند، یکی از مواردی که بین صاحب کار (واحد مورد رسیدگی) و مؤسسه‌ی حسابرسی ایجاد تضاد می‌کند حق‌الزحمه‌ی حسابرسی است از طرفی مدیریت واحد تجاری در صدد 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 مؤسسه‌ی حسابرسی با حفظ رعایت استقلال، کیفیت کار حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای خود سعی در تعیین قیمتی مناسب دارد تا سود خود را از کار حسابرسی به حداکثر برساند. از این رو آشنایی با عوامل موثر بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی هم برای حساب‌رسان، هم صاحب‌کاران آن‌ها و هم اشخاصی اهمیت دارد که سیاستگذاری و قانونمندی در حرفه حسابرسی را دنبال می‌کنند (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹). حساب‌رسان با دانستن این عوامل می‌توانند خدمات خود را به شکل مناسبی قیمت‌گذاری کنند (گیست، ۱۹۹۲). به همین منظور، آگاهی از عوامل تاثیرگذار بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی می‌تواند بسیار مفید باشد. از سوی دیگر، در زمینه‌ی قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در بسیاری از کشورهای پیشرفته و حتی در حال توسعه از جمله آمریکا، انگلستان، استرالیا، فرانسه، نیوزلند، فنلاند، کانادا، ژاپن، هند، بنگلادش، تایوان، سنگاپور، امارات و کویت پژوهش‌های زیادی انجام شده است، ولی تاکنون تعداد معدودی پژوهش، عوامل مؤثر بر فشارهای نزولی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را در ایران جست‌وجو کرده‌اند. به عبارت دیگر، اکثر این تحقیقات در کشورهای پیشرفته و بازارهای بزرگ انجام شده و کشوری در حال توسعه مثل ایران، سهم بسیار کوچکی

### 1. Gist

در این میان دارد. بنابراین، یکی دیگر از اهداف این تحقیق، سهم شدن در ادبیات بین‌المللی حسابرسی از طریق بررسی عوامل مؤثر بر میزان فشارهای نزولی ناشی از حق‌الزحمه بر خدمات حسابرسی مالی در ایران است؛ ضمن اینکه به نظر نگارندگان، آشفتگی‌های خاصی در بازار کار حسابرسی ایران دیده می‌شود که هیچ‌مبنای مشخصی برای تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرس وجود ندارد و بعضاً قضاوت‌های حسابرسان منجر به پیشنهادهای ضد و نقیضی می‌گردد که تناسبی با یکدیگر ندارد. با توجه به موضوعات بالا این پژوهش به دنبال پاسخ به این سوال است که فشارهای نزولی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی چه نقشی در افشای نادرست صورت‌های مالی و انحرافات موجود در گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران دارد. اهمیت این موضوع به خصوص در سال‌های اخیر و پس از تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران در کشور ما بیش‌تر دیده می‌شود. زیرا پس از تشکیل جامعه، انحصار بازار کار حسابرسی شکسته شده و رقابت شدیدی بین حسابرسان شکل گرفته است (رجبی و محمدی خوشی، ۱۳۸۷). در چنین شرایطی، حسابرسی موفق است که بتواند با توجه به ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی، بهترین برآورد را از حق‌الزحمه‌ی خود داشته باشد تا ضمن حفظ کیفیت کار، آن را با حداقل هزینه انجام دهد (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹). در واقع، حسابرسان با اطلاع از این عوامل خواهند توانست معیارهای قابل اتکا و یکنواختی را به‌دست آورند که با تعهد به استفاده هم‌هی حسابرسان از آن‌ها انسجام و نظم خاصی در حرفه از بابت حق‌الزحمه‌ها ایجاد خواهد شد. در این صورت، از لطمات وارده به حرفه‌ی حسابرسی به‌دلیل نگاه بازاری به آن کاسته می‌شود (موسوی و داروغه حضرتی، ۱۳۹۰). با رشد رقابت در حرفه، موسسات حسابرسی ضرورت ارائه‌ی خدمات با کیفیت هر چه بهتر و بهای کم‌تر به بازار را بیش‌تر دریافته‌اند. برای رقابت بر پایه‌ای به غیر از کیفیت و متفاوت کردن خدمات، موسسات حسابرسی به دنبال بهینه نمودن حق‌الزحمه خود و بهترین پیشنهادها برای آن هستند. بدین ترتیب که هم درآمد خود را حداکثر سازند و هم کار را در شرایط رقابتی از دست ندهند. به همین منظور، آگاهی از عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی می‌تواند بسیار مفید باشد (جوی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸). در ادامه‌ی پژوهش به بررسی مبانی نظری و پیشینه‌ی پژوهش، فرضیه‌ها و الگوی پژوهش، متغیرها، جامعه‌ی آماری و حجم نمونه، روش اجرای پژوهش، یافته‌های پژوهش و در نهایت به بحث و پیشنهادها پرداخته شده است.

## مروری بر مبانی نظری و پیشینه‌ی پژوهش

### فشار بر حسابرسی

قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی یکی از موضوعات مورد علاقه‌ی بسیاری از محققان حسابرسی است و تاکنون مطالعات زیادی در این زمینه انجام شده است. آگاهی از نحوه‌ی تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی هم برای صاحب‌کار و هم برای حسابرس مهم است. چرا که تعیین عوامل مؤثر بر هزینه‌ی

حسابرسی به صاحب‌کار نیز کمک می‌کند منافع این خدمت را بهتر درک کند و بداند این هزینه را به خاطر چه چیزی متحمل می‌شود. بدیهی است آگاهی از این مساله، موجب تسریع و تسهیل کار حسابرسی شده و به دلیل مشارکت صاحب‌کار، حسابرسی با کیفیت بالاتری انجام خواهد گرفت (گیست، ۱۹۹۲). اما در عمل محاسبه حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در کشورهای فاقد اقتصاد رقابتی، کارایی نداشته و قیمت را با انحصارات یا حداقل معیشتی تعیین می‌کنند (خدادادی و حاجی زاده، ۱۳۹۰). به عبارتی در حال حاضر، از مناقشات اصلی حرفه‌ی حسابرسی، تعیین حداقل نرخ حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و نرخ شکنی برخی موسسات حسابرسی است. با شناسایی عوامل موثر بر حق‌الزحمه‌ی دریافتی حسابرسی، می‌توان از فشارهای نزولی ناشی از حق‌الزحمه حسابرسی کاست و سیاست‌های مناسبی برای برخی از مسائل پیش روی این حرفه تدوین کرد (رجبی و محمدی خشویی، ۱۳۸۷). به نظر می‌رسد نقطه نهایی کار، ایجاد مدلی مانند مدل سایمونیک<sup>۳</sup> (۱۹۸۰) است که فشارهای نزولی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را کم کرده و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را به شکل مناسبی در ایران تعیین کند به طوری که در آن حق‌الزحمه، تابعی از هزینه‌ی حسابرسی، ساعات کارکرد ضرب در نرخ بهای خدمات و صرف ریسکی است که حسابرس به خاطر ریسک طرح‌های دعاوی دادگاهی و زیان‌های آتی احتمالی صاحب‌کار در نظر می‌گیرد (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹).

### انحرافات موجود در گزارشگری مالی

انحرافات موجود در گزارشگری مالی به کیفیت حسابرسی وابسته می‌باشد. ساختار کیفیت حسابرسی از سازه‌های گوناگون کمی نظیر اندازه‌ی مؤسسه، حق‌الزحمه و همچنین ویژگی‌های کیفی از قبیل توانایی‌های حسابرس شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی و اجرای ضوابط حرفه‌ای شامل استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت تشکیل شده و به همین دلیل اندازه‌گیری آن دشوار است. ولی از آنجایی که حسابرسی اغلب در کنار حسابداری به منظور محدود کردن مدیران از سوء استفاده از منابع تحت اختیار آن‌ها مورد استفاده قرار گرفته است، می‌توان گفت هدف حسابرس، ایجاد اطمینان نسبت به صورت‌های مالی است. بنابراین، کیفیت حسابرسی به معنی عاری بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده از تحریفات با اهمیت در گزارشگری مالی است. پالمروس<sup>۴</sup> (۱۹۸۸) کیفیت حسابرسی را بر حسب میزان اعتباردهی حسابرس تعریف می‌کند. دی آنجلو<sup>۵</sup> (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را این گونه تعریف کرده است «ارزیابی (استنباط) بازار» از احتمال این که حسابرس، نخست موارد تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی یا سیستم حسابداری صاحب‌کار را کشف کند و دیگر اینکه تحریف با اهمیت کشف

3. Simunic

4. Palmrose

5. DeAngelo

نقش فشارهای نزولی بر حسابرس در انحرافات موجود در گزارشگری مالی مبتنی بر نظریه‌ی فشار حق الزحمه‌ی حسابرسی

شده را گزارش دهد. دیویدسون و نیو<sup>۶</sup> (۱۹۹۳) تعریف کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرس در کشف و گزارش تحریفات با اهمیت و نیز کشف دستکاری انجام شده در سود خالص می‌دانند. این تعاریف، بر نتایج حسابرسی تاکید می‌ورزد. یعنی قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده، کیفیت بالایی حسابرسی را منعکس می‌کند. این تعاریف به طرح این پرسش منتهی می‌شود که چگونه استفاده کنندگان میزان قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده را ارزیابی می‌کنند. تعریف پالمروس (۱۹۸۸) از کیفیت حسابرسی مبتنی بر حسابرسی‌های انجام شده است. زیرا سطح اطمینان صورت‌های مالی حسابرسی شده را نمی‌توان قبل از انجام حسابرسی تعیین کرد. در نتیجه، تعریف پالمروس (۱۹۸۸) بر کیفیت واقعی حسابرسی در افشای نادرست از صورت‌های مالی و انحرافات موجود در گزارشگری مالی تاکید دارد. احتمال اینکه حسابرس موارد تحریفات با اهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرس و احتمال اینکه حسابرس موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرس بستگی دارد.

### نظریه فشار حق الزحمه‌ی حسابرسی، نظریه‌ی حسابرسی شونده و حسابرسی کننده‌ی

#### دولتی

بر اساس نقد نظری می‌توان گفت که نظریه‌ی اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی قابل کاربرد در فضای حسابرسی ایران نمی‌باشد؛ چرا که سازمان حسابرسی اکثر ویژگی‌های حسابرس بزرگ طبق نظریه‌ی اندازه‌ی موسسه حسابرسی را ندارد. این نقد نشان می‌دهد که از چهار ویژگی بحث شده در مورد حسابرس بزرگ، سازمان حسابرسی فقط در یک خصیصه (آموزش مستمر با کیفیت پرسنل خود و تخصصی کردن تیم‌های حسابرسی خود) می‌تواند مشابه مؤسسات حسابرسی بزرگ باشد. این پژوهش، برای بررسی تفاوت کیفیت حسابرسی بین سازمان حسابرسی و مؤسسات عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی دو نظریه‌ی متناقض تحت عنوان نظریه‌ی فشار حق الزحمه حسابرسی و نظریه‌ی حسابرسی شونده و حسابرسی کننده‌ی دولتی را مطرح می‌کند. علت مطرح شدن این دو نظریه‌ی متناقض به طور هم‌زمان این است که کیفیت حسابرسی بر اساس تعریف دی آنجلو (۱۹۸۱) دو وجهی است و سازمان حسابرسی به نظر می‌رسد که فقط در یک وجه قوی باشد. به عبارت دیگر، نظریه‌ی فشار حق الزحمه‌ی حسابرسی پیش‌بینی می‌کند که حق الزحمه‌ی پائین مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی باعث می‌شود که آن‌ها نتوانند زمان کافی برای کشف تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی صاحب‌کار صرف کنند. در حالی که سازمان حسابرسی به علت حق الزحمه‌ی مناسب با چنین مشکلی روبرو نیست. اما، بر اساس نظریه‌ی حسابرسی شونده و حسابرسی کننده‌ی دولتی انتظار می‌رود که سازمان حسابرسی نتواند استقلال خود را جهت افشای کامل تحریفات کشف شده حفظ کند. بنابراین، پژوهش حاضر تدوین یک فرضیه بدون جهت را بر اساس دو نظریه مذکور به منظور بررسی تفاوت کیفیت حسابرسی

6. Davidson & Neu

سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران مطرح می‌کند. هر چند پژوهشگران از سایر نظریه‌ها مانند نظریه‌ی «قدرت چانه زنی» و غیره نیز می‌توانند استفاده کنند. از بعد روش شناختی، بررسی پژوهش حاضر نشان می‌دهد که مشکل انتخاب درون‌زای حسابرس توسط هیچ یک از پژوهش‌های انجام شده در داخل کشور در این حوزه مورد توجه و کنترل قرار نگرفته است. بنابراین، پژوهش حاضر دو پیشنهاد برای رفع مشکل درون‌زای بودن انتخاب حسابرس مطرح کرده است. نخست استفاده از فرآیند دو مرحله‌ای هکمن<sup>۷</sup> (۱۹۷۹) و دوم استفاده از مدل‌های انطباق براساس نمره‌ی تمایل روزن بوم و رووین<sup>۸</sup> (۱۹۸۳). لازم به ذکر است که بررسی سایر مشکلات روش‌شناختی مانند مشکلات مربوط به مدل‌سازی، آزمون فرضیه و قابلیت اتکای یافته‌ها (نبود آزمون‌های حساسیت) موجود در پژوهش‌های مرور شده خارج از حیطه‌ی این پژوهش می‌باشد.

### ارتباط فشارهای نزولی بر حسابرس و انحرافات موجود در گزارشگری مالی

براساس نظریه‌ی «فشار حق‌الزحمه‌ی حسابرسی»، حق‌الزحمه‌ی پایین حسابرسی می‌تواند منجر به کاهش کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط حسابرسان شود (کوک و کلی<sup>۹</sup>، ۱۹۸۸). فرانسیس<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۴) معتقد است که حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بالا منجر به ارائه‌ی خدمات حسابرسی با کیفیت از طریق استفاده از حسابرسان با تجربه یا افزایش تلاش و زمان حسابرسی می‌شود. یافته‌های هستن<sup>۱۱</sup> (۱۹۹۹) و بریستیکر و رایت<sup>۱۲</sup> (۲۰۰۱) نشان می‌دهد که فشار حق‌الزحمه‌ی حسابرسی (حق‌الزحمه‌ی پائین حسابرسی) منجر به کاهش بودجه حسابرسی و عدم اجرای بعضی از آزمون‌های حسابرسی می‌شود. در حالی که چنین رویه‌هایی می‌تواند ریسک حسابرسی را افزایش دهد. هم چنین نتایج پژوهشگران نشان می‌دهد که فشار حق‌الزحمه‌ی حسابرسی که منجر عدم اجرای بعضی از آزمون‌های حسابرسی (کوک و کلی، ۱۹۸۸)، قبول مستندات حسابرسی مشکوک ارائه شده توسط صاحب‌کار و قبول ریسک حسابرسی زیاد می‌شود تأثیر منفی بر کیفیت حسابرسی دارد (مارغیم و کلی<sup>۱۳</sup>، ۱۹۹۲). از طرفی دنیای کسب و کار و حرفه‌ای امروز، دستخوش تحولات بسیاری گردیده است. جهانی شدن نه تنها به تجارت بلکه به حرفه‌های مختلف نیز تسری یافته است. این بدان معناست که تقاضا برای دقت نظر بیش‌تر نسبت به نتیجه‌ی کارهای حرفه‌ای و میزان هزینه آن‌ها افزایش یافته است و دیگر نمی‌توان به سیستم‌ها و روش‌های سنتی اتکا نمود. در نتیجه طی سال‌های گذشته، با افزایش رقابت بین مؤسسات

7. Heckman

8. Rosenbaum & Rubin

9. Cook & Kelly

10. Francis

11. Houston

12. Bierstaker & Wright

13. Margheim & Kelly

نقش فشارهای نزولی بر حسابرس در انحرافات موجود در گزارشگری مالی مبتنی بر نظریه‌ی فشار حق‌الزحمه‌ی حسابرسی

حسابرسی، این حرفه دستخوش تحولات زیادی گردیده است و با رشد رقابت در حرفه‌ی حسابرسی، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه‌ی خدمات با کیفیت هر چه بهتر و بهای کم‌تر به بازار را بیش‌تر دریافته‌اند. مؤسسات حسابرسی برای رقابت بر پایه‌ی ای به غیر از کیفیت و متفاوت کردن خدمات، به دنبال بهینه نمودن حق‌الزحمه‌ی خود و بهترین پیشنهاد برای آن هستند؛ بدین ترتیب که هم درآمد خود را حداکثر سازند و هم کار را در شرایط رقابتی از دست ندهند. رقابت حرفه‌ای رو به افزایش و فشارهای اقتصادی، عوامل مضاعفی است که صاحب‌کاران را به رابطه‌ی حق‌الزحمه حسابرسی و انحرافات موجود در گزارشگری مالی حساس نموده است (حساس یگانه و علوی طبری، ۱۳۸۲).

منافع اقتصادی حسابرس از طریق حق‌الزحمه‌ی ای تامین می‌شود که از انعقاد قرارداد با صاحب‌کاران عاید می‌شود. حسابرسان برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی از عوامل گوناگونی استفاده می‌کنند و تحقیقات زیادی نیز در رابطه با شناسایی و ارزیابی این عوامل انجام شده است. میزان حق‌الزحمه‌ی پرداختی به حسابرس از دو طریق می‌تواند بر کیفیت کار خدمات حسابرس اثر بگذارد. هرچه حق‌الزحمه‌ی بیش‌تری برای حسابرس در نظر گرفته شود، تلاش وی نیز بیش‌تر می‌گردد و کیفیت کار خدمات حسابرسی را بالا می‌برد و بالعکس کاهش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی منجر به کاهش کیفیت پایین خدمات حسابرسی می‌شود. در این حالت از وابستگی بین حسابرس و صاحب‌کار کاسته شده ولی فشارهای نزولی به‌واسطه‌ی دریافتی‌های کم حق‌الزحمه بیش‌تر می‌شود. در نتیجه به خاطر نگرانی‌ها و فشارهای نزولی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، ممکن است روش‌های حسابرسی را به شکل مناسبی انجام ندهند، که البته این کار می‌تواند بعدها عواقب مالی بدی برای آنان به همراه داشته باشد و با کاهش کیفیت پایین خدمات حسابرسی و اشتباهات در گزارشگری مالی روبرو شد (میشل و همکاران، ۲۰۱۴). بر این اساس انتظار می‌رود که فشارهای نزولی بر حسابرس، انحرافات و اشتباهات در گزارشگری مالی را افزایش دهد زیرا حسابرسی فرآیندی پرتنش همراه با واکنش‌های احساسی و حالات روانی نسبت به محیط کار، شرایط جوی، فشار زمانی، حجم کار و غیره است که انتظار می‌رود بر عملکرد حرفه‌ای حسابرسان تأثیر گذار بوده و کیفیت بررسی صورت‌های مالی شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار دهد. لذا فرضیه‌ی پژوهش به شرح زیر می‌باشد.

**فرضیه‌ی اول:** فشار نزولی بر حسابرس با انحرافات موجود در گزارشگری مالی ارتباط معناداری دارد.  
**فرضیه‌ی دوم:** منطبق بر نظریه‌ی اندازه‌ی موسسه حسابرسی فشار نزولی بر حسابرس با انحرافات موجود در گزارشگری مالی نظریه‌ی فشار حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را با تأثیر مثبت فشار نزولی بر حسابرس با انحرافات موجود در گزارشگری مالی تایید می‌کند.

### پیشینه پژوهش

ژولانژاد و بخردینسب (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی تأثیر آنفلانزای شغلی بر کیفیت حسابرسی (مورد مطالعه: حسابرسان دارای گرایش مذهبی کم و زیاد) پرداختند. روش پژوهش، توصیفی از نوع همبستگی می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش موسسات حسابرسی می‌باشد. با توجه به حجم نامشخص

جامعه‌ی آماری، نمونه با استفاده از فرمول کوکران بالغ بر ۴۱۰ نفر از حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسان می‌باشد. برای گردآوری اطلاعات از پرسش‌نامه‌ی استاندارد استفاده شد. روایی محتوایی پرسش‌نامه‌ها از طریق متخصصین موضوعی بررسی و پایایی پرسش‌نامه‌ها با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ (۰.۹۰) محاسبه گردید. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم افزارهای آماری SPSS و Eviews در دو سطح آمار توصیفی و استنباطی انجام گرفته است. یافته‌های حاصل از پژوهش نشان داد که استرس کاری ۰/۰۹۵ درصد، کار بیش از حد ۰/۴۱۵ درصد، فشار زمانی ۰/۸۵۳ درصد، تعارض کار با خانواده ۰/۱۶۲ درصد و فشار اثرات اجتماعی ۰/۰۰۸ درصد، کیفیت کار حسابرسان دارای گرایش مذهبی پایین را کاهش می‌دهد. از دیگر نتایج پژوهش، استرس کاری ۰/۰۴۳ درصد، کار بیش از حد ۰/۰۷۴ درصد، فشار زمانی ۰/۰۰۱ درصد، تعارض کار با خانواده ۰/۰۴۵ درصد و فشار اثرات اجتماعی ۰/۰۰۰۲ درصد، کیفیت کار حسابرسان دارای گرایش مذهبی بالا را کاهش می‌دهد.

واسعی چهارم‌محالی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی تأثیر فشار روانی شغلی حسابرسان بر کیفیت حسابرسان با تأکید بر نقش تعدیل‌کنندگی اولین حسابرسان برای مشتریان جدید پرداختند. این پژوهش شبه تجربی و از لحاظ هدف و نتیجه‌ی اجرا، تحلیلی کاربردی است. جامعه‌ی آماری پژوهش را شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تشکیل می‌دهد و نمونه‌ی پژوهش با توجه به محدودیت‌های در نظر گرفته شده، شامل ۱۰۴ شرکت در بازه زمانی ۱۳۹۵-۱۳۹۱ است. فرضیه‌های پژوهش با استفاده از روش رگرسیون آزمون شده است. نتایج این پژوهش نشان داد که فشار روانی حسابرسان بر کیفیت حسابرسان تأثیر منفی و معنی‌دار دارد. هم‌چنین، نقش تعدیل‌کنندگی متغیر اولین حسابرسان صورت‌های مالی مشتری جدید موجب تقویت تأثیر فشار روانی حسابرسان بر کیفیت حسابرسان در جهت منفی می‌شود.

تلخایی و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی تحت عنوان بررسی چسبندگی حق‌الزحمه‌ی حسابرسان و تأثیر ریسک مالیاتی بر آن به بررسی چسبندگی حق‌الزحمه‌ی حسابرسان (عدم تقارن در هزینه حسابرسان)، تعدیلات مربوط به تفاوت‌های افزایشی و کاهش‌ی آن در بلندمدت و تأثیر ریسک مالیاتی بر انحراف حق‌الزحمه‌ی حسابرسان از مدل استاندارد حق‌الزحمه پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که چسبندگی حق‌الزحمه‌ی حسابرسان از یک روند مشخص تبعیت نمی‌کند و در دوره‌های زمانی بلندمدت تغییر می‌کند. هم‌چنین، اجتناب مالیاتی، باعث انحراف از مدل استاندارد حق‌الزحمه می‌شود و دستمزدهای حسابرسان را افزایش می‌دهد.

واعظ و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی تحت عنوان بررسی تأثیر تخصص حسابرسان بر رابطه‌ی بین معاملات با اشخاص وابسته و حق‌الزحمه‌ی حسابرسان به بررسی تأثیر تخصص حسابرسان در صنعت بر رابطه‌ی بین معاملات با اشخاص وابسته و حق‌الزحمه‌ی حسابرسان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که معاملات با اشخاص ارتباط مثبت و معناداری



نقش فشارهای نزولی بر حسابرس در انحرافات موجود در گزارشگری مالی مبتنی بر نظریه‌ی فشار حق الزحمه‌ی حسابرسی

با حق الزحمه‌ی حسابرسی دارد. در واقع، نتیجه نشان دهنده‌ی این است که حسابرسان تلاش‌های حسابرسی (منعکس‌کننده‌ی حق الزحمه‌ی حسابرسی) را برای رسیدگی به ریسک مرتبط با معاملات با اشخاص وابسته افزایش می‌دهند. همچنین، یافته‌های پژوهش بیانگر این است که تخصص حسابرس در صنعت موجب تعدیل رابطه‌ی بین معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه‌ی حسابرسی می‌شود. به عبارت دیگر، رابطه‌ی مثبت بین معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه‌ی حسابرسی در شرکت‌هایی که به وسیله‌ی حسابرسان متخصص صنعت حسابرسی می‌شوند نسبت به سایر شرکت‌ها، ضعیف‌تر است. سجادی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی تحت عنوان رابطه‌ی بین حق الزحمه‌ی حسابرسی و پاداش هیأت مدیره به بررسی رابطه‌ی بین حق الزحمه‌ی حسابرس مستقل و پاداش هیأت مدیره پرداختند. نتایج حاکی از آن است بین حق الزحمه‌ی حسابرسی و پاداش هیأت مدیره رابطه‌ی مثبت و معنی داری وجود دارد. افزایش پاداش پرداختی به مدیران به علت افزایش پیچیدگی‌ها و عملیات شرکت است که نیازمند حسابرسی با کیفیت بالاتر و در نتیجه حق الزحمه‌ی پرداختی بالاتری نیز می‌باشد.

واعظ و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی دیگر تحت عنوان تاثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی شرکت‌ها به بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی پرداختند. یافته‌ها نشان داد بین تخصص موسسات حسابرسی و حق الزحمه‌ی حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین نتایج این پژوهش مبین این است که عوامل تداوم انتخاب حسابرس و اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری با حق الزحمه‌ی حسابرسی دارند.

خدادادی و حاجی زاده (۱۳۹۰) نیز در تحقیقی با عنوان «نظریه‌ی نمایندگی و حق الزحمه‌ی حسابرسی مستقل: آزمون فرضیه‌ی جریان‌های نقد آزاد» به بررسی تاثیر هزینه‌های نمایندگی ناشی از فرضیه‌ی جریان‌های نقد آزاد بر حق الزحمه‌ی حسابرسی پرداختند. شواهد نشان داد در شرکت‌های دارای جریان‌های نقدی آزاد زیاد، بین سطح بدهی و حق الزحمه‌ی حسابرسی ارتباط مثبت و معنی دار و بین نسبت فرصت‌های رشد آتی و حق الزحمه‌ی حسابرسی، ارتباط منفی و معنی دار وجود دارد.

کراجا و همکاران<sup>۱۴</sup> (۲۰۲۰) در پژوهشی به کشف انحرافات موجود در گزارشگری مالی پرداخت. این پژوهش روشی را برای کشف انحرافات موجود در گزارشگری مالی از طریق ترکیب اطلاعات نسبت‌های مالی و نظریات مدیریت در گزارش‌های مالی سالانه شرکت پیشنهاد می‌کند.

زینگ کیانگ و همکاران<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی سرمایه‌ی انسانی حسابرس و انحراف و تقلب در صورت‌های مالی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که تحصیلات به عنوان معیاری از سرمایه‌ی انسانی نیروی‌های حسابرسی بر سوء استفاده‌های مالی و انحرافات موجود در گزارشگری مالی تاثیر منفی دارد.

14. Craja et al

15. Du et al

نقش فشارهای نزولی بر حسابرس در انحرافات موجود در گزارشگری مالی مبتنی بر نظریه‌ی فشار حق‌الزحمه‌ی حسابرسی

راچانا و خان<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۶) به بررسی رابطه‌ی بین دانش مالی مدیرعامل و قیمت‌گذاری حسابرسی در بازار سرمایه‌ی آمریکا پرداختند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که مدیرعاملان آن‌ها دانش مالی دارند، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی کم‌تری پرداخت می‌کنند.

میشل و همکاران (۲۰۱۴) به بررسی فشار حق‌الزحمه‌ی حسابرس و کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که میزان فشار حق‌الزحمه‌های حسابرسی ارتباط کاهشی با کیفیت حسابرسی دارد.

عباس و القاب<sup>۱۷</sup> (۲۰۱۳) رابطه‌ی بین ویژگی‌های حسابرسی داخلی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را در شرکت‌های یونانی بررسی کردند. آن‌ها برای ویژگی‌های حسابرسی داخلی از خصوصیات ذکر شده در استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی در یونان مانند صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای و کار مناسب حسابرسان استفاده کردند. نتایج تحلیل انجام شده با استفاده از اطلاعات پرسش‌نامه‌ای نشان داد که حق‌الزحمه‌ی پایین‌تر حسابرسی مستقل با حمایت مدیران ارشد از حسابرسان داخلی و کیفیت بیش‌تر عملکرد آن‌ها همراه است.

قسیم<sup>۱۸</sup> (۲۰۱۱) به بررسی تأثیر ساختار مالکیت بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های اردنی پرداخت. یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد که بین مالکیت نهادی و مالکیت خارجی با کیفیت حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد بین تمرکز مالکیت نهادی و کیفیت حسابرسی رابطه‌ی منفی و معنادار وجود دارد.

چن و همکاران<sup>۱۹</sup> (۲۰۰۵) در پژوهشی زیر عنوان کیفیت حسابرسی و مدیریت سود برای شرکت‌های درگیر در عرضه عمومی سهام تایوان، با انتخاب چهار شرکت بزرگ حسابرسی به عنوان حسابرسان با کیفیت و مقایسه سود در شرکت‌های حسابرسی شده توسط این ۴ شرکت با سود در سایر شرکت‌هایی که توسط غیر این ۴ شرکت حسابرسی شده‌اند، به بررسی ارتباط کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در مراحل قبل و بعد از عرضه عمومی سهام پرداختند و به این نتیجه رسیدند که اولاً، در چنین شرکت‌هایی مدیریت سود رخ می‌دهد و ثانیاً، بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد، به این صورت که بالاتر بودن کیفیت حسابرسی موجب کاهش مدیریت سود در این شرکت‌ها می‌شود.

وانسترلین<sup>۲۰</sup> (۲۰۰۱) به بررسی رابطه‌ی بین دوره‌ی ارتباط حسابرس و صاحبکار و کیفیت حسابرسی پرداخت. در این بررسی ارتباط بلندمدت بین حسابرس و صاحبکار مورد مطالعه قرار گرفت. برای

16. Rachana & Khan

17. Abbass & Aleqab

18. Qasim

19. Chen et al

20. Vanstraelen

نقش فشارهای نزولی بر حسابرس در انحرافات موجود در گزارشگری مالی مبتنی بر نظریه‌ی فشار حق‌الزحمه‌ی حسابرسی

انجام این تحقیق اطلاعات تأیید شده از بانک ملی بلژیک در طی سال‌های ۱۹۹۲ الی ۱۹۹۶ اخذ شد. محقق شرکت‌ها را به دو دسته تقسیم نمود، شرکت‌های تحت فشار مالی و شرکت‌های فاقد نیازهای مالی. نتایج بررسی نشان داد حسابرسان تمایل بیش‌تری به انتشار گزارش‌های غیر شفاف نسبت به سال قبل دارند.

با توجه به پیشینه‌ی پژوهش، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی تاکنون موضوع بسیاری از پژوهش‌های حسابرسی بوده و در پژوهش‌های متعددی به بررسی عوامل موثر بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی پرداخته شده است. ولی تاکنون پژوهشی فشارهای نزولی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و همچنین اثر آن را بر انحرافات موجود در گزارشگری مالی مورد بررسی قرار نداده‌اند. به علاوه بررسی پیشینه تحقیقات انجام شده در ایران براساس نظریه‌ی اندازه‌ی موسسه حسابرسی، نشان داد که شواهد تجربی در این بخش متناقض هستند. چنین نتایج متناقضی نشان می‌دهد که احتمالاً نظریه‌ی اندازه‌ی موسسه حسابرسی قدرت پیش‌بینی‌کنندگی و توضیح‌دهندگی کافی برای تمایز کیفیت حسابرسی سازمان حسابرسی به‌عنوان حسابرس بزرگ و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی به‌عنوان حسابرس کوچک را ندارد. باید توجه داشت که فضای بازار حسابرسی ایران به‌طور قابل توجهی متفاوت از سایر کشورها است. بازار حسابرسی اکثر کشورها تحت کنترل چهار موسسه‌ی حسابرسی بزرگ بین‌المللی است و این چهار موسسه بزرگ تمام ویژگی‌هایی که نظریه‌ی اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی مطرح می‌کند را دارا هستند. لذا در این قسمت به این موضوع پرداخته می‌شود که آیا سازمان حسابرسی (که به‌عنوان حسابرس بزرگ توسط پژوهشگران ایرانی فرض شده است) واقعاً ویژگی‌های یک حسابرس بزرگ طبق نظریه‌ی اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی را داراست. دی آنجلو (۱۹۸۱) معتقد است که حسابرسان بزرگ اگر نتوانند تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی صاحب‌کار را کشف و گزارش کنند منافع زیادی را از دست خواهند داد. چنین تهدیدی برای سازمان حسابرسی بخاطر قصور در انجام عملیات حسابرسی قابل تصور نمی‌باشد. این موضوع واقعیتی است که وجود دارد چرا که در اکثر موارد هم حسابرسی شونده و هم حسابرسی‌کننده دولتی یا تحت کنترل دولت هستند. بنابراین دادخواهی دولت به‌عنوان کنترل‌کننده‌ی یک شرکت (صاحب‌کار) دولتی علیه سازمان حسابرسی قابل تصور نمی‌باشد. بنابراین، یکی از مفروضات اساسی نظریه‌ی اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی در ارتباط با از دست دادن منافع زیاد بخاطر عدم کشف و گزارش تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی صاحب‌کار برای سازمان حسابرسی مصداق ندارد.

براساس نظریه‌ی اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی، مؤسسات حسابرسی بزرگ می‌توانند خدمات حسابرسی با کیفیتی ارائه دهند چون پرسنل آن‌ها در یک صنعت خاص متخصص می‌شوند و تحت آموزش مستمر و با کیفیت قرار می‌گیرند (اکیف و وسترت<sup>۱</sup>، ۱۹۹۲). براساس این ویژگی، می‌توان گفت که در مقایسه با مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی به

دلیل تنوع و تعدد کاری می‌تواند بعضی از تیم‌های حسابرسی خود را فقط در یک صنعت خاص مورد استفاده قرار دهد. هم چنین، این سازمان به دلیل داشتن دانش و تجربه کافی به احتمال بیش‌تری می‌تواند پرسنل خود را بطور مستمر تحت آموزش با کیفیت قرار دهد. هم چنین مؤسسات حسابرسی بزرگ نسبت به حفظ شهرت خود بسیار حساس هستند (فرانسیس و ویلسون<sup>۲۲</sup>، ۱۹۸۸). موضوعی که مطرح است این است که چگونه یک موسسه‌ی حسابرسی در طول زمان با ارائه‌ی خدمات حسابرسی با کیفیت به مشتریان خود شهرت کسب می‌کند. پاسخ این است که در طول زمان به همراه کسب شهرت اندازه‌ی موسسه حسابرسی نیز گسترش پیدا می‌کند. اما بزرگی سازمان حسابرسی به نظر نمی‌رسد که بخاطر شهرت آن در ارائه‌ی خدمات حسابرسی با کیفیت باشد. بلکه عمدتاً به خاطر حمایت‌های قانونی از این سازمان می‌باشد که مانع ورود سایر حساب‌سازان به بازار حسابرسی انحصاری سازمان حسابرسی نسبت به شرکت‌های دولتی است. بنابراین، حفظ شهرت احتمالاً نمی‌تواند به عنوان یک عامل کارا، سازمان حسابرسی را مشتاق به ارائه‌ی خدمات حسابرسی با کیفیت بکند.

در نهایت چون مؤسسات حسابرسی بزرگ تعداد مشتریان زیادی دارند دارای قدرت چانه زنی بالایی بوده و می‌توانند مدیریت صاحب‌کار را تحت فشار قرار دهند (لای و واتز<sup>۲۳</sup>، ۱۹۹۴). طبق اظهارنظر مدیر عامل وقت سازمان حسابرسی، این سازمان در سال ۱۳۸۹ حدوداً ۲۰۰۰ کار حسابرسی داشته است (دنیای اقتصادی، ۱۳۹۰). این نشان می‌دهد که تعداد مشتریان سازمان حسابرسی قابل مقایسه با هیچ یک از مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی نیست. بنابراین، در شرایط مساوی، پیش‌بینی می‌شود که استقلال سازمان حسابرسی بیش‌تر از مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی باشد. اما، زمانی که اکثر صاحب‌کاران سازمان حسابرسی دولتی یا نیمه دولتی هستند، نسبت به حفظ استقلال حسابرسی تردید اساسی وجود دارد (دی فوند و همکاران<sup>۲۴</sup>، ۲۰۰۰). بنابراین، علی‌رغم اینکه سازمان تعداد مشتریان زیادی دارد، به دلیل اینکه هم حسابرسی شوند و هم حسابرسی کننده دولتی هستند احتمال مخدوش شدن استقلال حسابرسی وجود دارد. به عبارت دیگر، تعداد مشتریان زیاد به احتمال کم‌تری می‌تواند به‌عنوان یک عاملی که موجب افزایش چشمگیر استقلال حسابرسی شود در مورد سازمان حسابرسی مصداق پیدا کند.

## الگوی پژوهش

فرضیه‌ی پژوهش به بررسی تاثیر فشار نزولی بر حسابرس بر انحرافات موجود در گزارشگری مالی می‌پردازد. جهت تحقق فرضیه به پیروی از پژوهش میشل و همکاران (۲۰۱۴) از الگوی رابطه‌ی (۱) استفاده شده است.

22. Francis & Wilson

23. Lys & Watts

24. DeFond et al

رابطه‌ی (۱)

$$\begin{aligned} \text{MISSTATE}_{it} = & \alpha_0 + \beta_1 \text{FeePressure}_{it} + \beta_2 \text{FeePressure}_{it} \times \text{Auditor}_{it} + \beta_3 \text{GROWTH}_{it} \\ & + \beta_4 \text{ARIN}_{it} + \beta_5 \text{ACCRUAL}_{it} + \beta_6 \text{LEV}_{it} + \beta_7 \text{EXANTE}_{it} + \beta_8 \text{LOS-} \\ & \text{S}_{it} + \beta_9 \text{GC}_{it} + \beta_{10} \text{AGE}_{it} + \beta_{11} \text{ACOMP}_{it} + \beta_{12} \text{NAFEERATIO}_{it} + \beta_{13} \\ & \text{INDSPECIAL}_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

که در این رابطه :

MISSTATE : انحرافات موجود در گزارشگری مالی

FeePressure : فشار نزولی بر حسابرس

Auditor : اندازه حسابرس

GROWTH : رشد شرکت

ARIN : نسبت سرمایه‌گذاری جاری

ACCRUAL : تغییرات سرمایه در گردش

LEV : اهرم مالی

EXANTE : نیاز آتی تامین مالی خارجی

LOSS : زیان‌دهی

GC : اظهارنظر تعدیل شده

AGE : عمر شرکت

ACOMP : رقابت شرکت

NAFEERATIO : هزینه‌های غیر حسابرسی

INDSPECIAL : تخصص حسابرس

ε: خطای مدل

در ادامه نحوه‌ی سنجش متغیرها بیان شده است.

### متغیرهای پژوهش

متغیرهای مورد استفاده، در این پژوهش بر سه نوع است؛ متغیر وابسته، متغیر مستقل و متغیر کنترلی است که در ادامه به اندازه‌گیری آن پرداخته شده است.

### متغیر وابسته

**انحرافات موجود در گزارشگری مالی (MISSTATE):** متغیر وابسته‌ی مطالعه‌ی حاضر انحرافات موجود در گزارشگری مالی<sup>۲۵</sup> می‌باشد. کیفیت پایین خدمات حسابرسی منعکس‌کننده‌ی

انحرافات موجود در گزارشگری مالی می‌باشد. این متغیر یک متغیر موهومی می‌باشد و نحوه‌ی سنجش آن به پیروی از پژوهش خواجه‌ی و ابراهیمی (۱۳۹۶) و فرقان‌دوست همکاران (۱۳۹۳) بدین صورت است که اگر صورت‌های مالی شرکت در سال مورد بررسی افزایش نادرست داشته باشد عدد یک اختصاص داده شده و در غیر این صورت برابر است با صفر می‌باشد. مطابق با استاندارد حسابرسی شماره‌ی ۲۴۰ با عنوان «مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه در صورت‌های مالی» از علائم نشان‌دهنده‌ی احتمال وجود تحریف‌های ناشی از تقلب در صورت‌های مالی (۱) بیش‌نمایی موجودی کالا، (۲) بیش‌نمایی حساب‌ها و اسناد دریافتی، (۳) بیش‌نمایی دارایی‌های ثابت، (۴) بیش‌نمایی سرمایه‌گذاری‌ها، (۵) کسری ذخیره‌ی مطالبات مشکوک‌الوصول، (۶) کسری استهلاک، (۷) بیش‌نمایی درآمدها، (۸) بیش‌نمایی سود، (۹) بیش‌نمایی سود انباشته، (۱۰) کم‌نمایی حساب‌ها و اسناد پرداختی، (۱۱) کسری ذخیره‌ی مالیات، (۱۲) بدهی‌های احتمالی، (۱۳) کسری ذخیره‌ی مزایای پایان‌خدمت کارکنان، (۱۴) کم‌نمایی هزینه‌ها، (۱۵) حساب‌ها و اسناد پرداختی که مدت زیادی از سررسید آن‌ها گذشته است، (۱۶) موجودی راکد، (۱۷) دارایی راکد، (۱۸) مشکلات تداوم فعالیت و (۱۹) اشتباه در به‌کارگیری استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه‌گیری، شناسایی، طبقه‌بندی، ارائه یا افشا، می‌باشد. چنانچه هر یک از این علائم در بندهای تعدیلی گزارش‌های حسابرسی سالانه شرکت‌ها وجود داشته باشد، به منزله افزایش نادرست و انحرافات در گزارشگری مالی است و مقدار آن برابر با یک و نشان‌دهنده‌ی احتمال وقوع گزارشگری متقلبانه و در غیر این صورت، مقدار آن عدد صفر خواهد بود.

### متغیر مستقل

**فشار نزولی بر حسابرس (FeePressure):** متغیر مستقل در این پژوهش فشار نزولی بر حسابرس می‌باشد. فشار نزولی بر حسابرس اشاره به کاهش حق‌الزحمه‌های حسابرسی دارد. این متغیر به پیروی از پژوهش میشل و همکاران (۲۰۱۴) به شرح رابطه (۲) سنجیده شده که جزء اخلاقی الگو نشان‌دهنده بخشی از فشار ناشی از حق‌الزحمه‌های نزولی است که بر حسابرسان وارد می‌شود.

رابطه (۲)

$$\begin{aligned} \text{LnAUDITFEE}_{it} = & \alpha_0 + \beta_1 \text{LnAT}_{it} + \beta_2 \text{LOSS}_{it} + \beta_3 \text{CRATIO}_{it} + \beta_4 \text{ZSCORE}_{it} + \beta_5 \\ & \text{CFO}_{it} + \beta_6 \text{ARIN}_{it} + \beta_7 \text{FOREIGN}_{it} + \beta_8 \text{SQEMPLOY}_{it} + \beta_9 \\ & \text{RLAG}_{it} + \beta_{10} \text{GC}_{it} + \beta_{11} \text{RESTATE}_{it} + \beta_{12} \text{BHRET}_{it} + \beta_{13} \text{BIG}_{it} + \\ & \beta_{14} \text{AUDCHG}_{it} + \beta_{15} \text{POWER}_{it} + \beta_{16} \text{ACOMP}_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

که در این مدل:

LnAUDITFEE: حق‌الزحمه‌ی حسابرسی؛ برابر است با لگاریتم حق‌الزحمه‌ی خدمات حسابرسی ارائه شده به شرکت بوده و برای محاسبه‌ی آن از هزینه‌های حسابرسی شرکت لگاریتم

نقش فشارهای نزولی بر حسابرس در انحرافات موجود در گزارشگری مالی مبتنی بر نظریه‌ی فشار حق الزحمه‌ی حسابرسی

طبیعی گرفته می‌شود.

LNAT: اندازه‌ی شرکت؛ برابر با لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌ها.

LOSS: زیان‌دهی؛ اگر شرکت در سال  $t$  زیان گزارش کندیک و در غیر این صورت صفر.

CRATIO: نسبت جاری؛ که از طریق تقسیم دارایی‌های جاری بر بدهی‌های جاری به دست می‌آید.

ZSCORE: ورشکستگی؛ احتمال ورشکسته شدن در پایان سال  $t$  اندازه‌گیری می‌شود. ورشکستگی

به شرح رابطه (۳) محاسبه شده است:

رابطه‌ی (۳)

$$Z = 0.717X_1 + 0.847X_2 + 3.107X_3 + 0.420X_4 + 0.998X_5$$

که در این رابطه:

Z: شاخص ورشکستگی

$X_1$ : نسبت سرمایه در گردش به کل دارایی‌ها

$X_2$ : نسبت سود انباشته به کل دارایی‌ها

$X_3$ : نسبت سود قبل از بهره و مالیات به کل دارایی‌ها

$X_4$ : نسبت ارزش دفتری سهام شرکت به ارزش دفتری کل بدهی‌ها

$X_5$ : نسبت فروش به کل دارایی‌ها

در این مدل Z هرچه کم‌تر باشد، درجه‌ی بحران مالی شرکت بیش‌تر است. به‌طوری‌که شرکت‌های با بالاتر از ۲,۹ سالم و کم‌تر از ۱,۲۳ ورشکسته هستند.

CFO: جریان‌ات نقدی؛ جریان نقدی عملیاتی تقسیم بر مجموع دارایی‌ها در سال  $t$ .

ARIN: نسبت سرمایه‌گذاری جاری؛ برابر با نسبت حساب‌های دریافتی به علاوه سرمایه‌گذاری‌ها

بر مجموع دارایی‌ها در سال  $t$ .

FOREIGE: صادرات، اگر شرکت معاملات خارجی انجام دهد عدد یک گرفته و در غیر این

صورت برابر است با صفر.

SQEMPLO: تعداد کارکنان؛ برابر با جذر تعداد کارمندی که شرکت در سال مورد بررسی

گزارش می‌دهد.

RLAG: تاخیر گزارش حسابرس؛ لگاریتم طبیعی تعداد روزهای بین پایان سال مالی شرکت و

تاریخ گزارشگری حسابرسی در سال  $t$

GC: اظهارنظر تعدیل شده؛ اگر شرکت اظهارنظر تعدیل شده در مورد فرض تداوم فعالیت در

سال  $t$  دریافت کند عدد یک گرفته و در غیر این صورت برابر است با صفر.

RESTATE: تجدید ارائه؛ اگر شرکت در سال مورد بررسی صورت‌های مالی خود را تجدید

ارائه نموده باشد عدد یک گرفته و در غیر این صورت برابر است با صفر.

نقش فشارهای نزولی بر حسابرس در انحرافات موجود در گزارشگری مالی مبتنی بر نظریه‌ی فشار حق‌الزحمه‌ی حسابرسی

BHRET: بازده سهام؛ که از تقسیم مجموع سود تقسیمی، حق تقدم و تغییرات قیمت سهام بر قیمت سهام در سال قبل محاسبه می‌گردد، لازم به ذکر است که این نسبت در نرم افزار رهاورد نوین محاسبه شده و به عنوان مبنای محاسبه در این متغیر لحاظ می‌گردد، که نحوه‌ی سنجش آن به شرح رابطه‌ی (۴) می‌باشد.

$$R_{i,t} = \frac{(1 + \alpha) P_{i,t} - P_{i,t-1} - \alpha (1000) + (1 + \alpha) D_{i,t}}{P_{i,t-1} + \alpha (1000)} \quad \text{رابطه‌ی (۴)}$$

در این رابطه:

$R_{i,t}$ : بازده واقعی سهام شرکت  $i$  در دوره  $t$

$P_{i,t}$ : قیمت سهام شرکت  $i$  در انتهای دوره

$P_{i,t-1}$ : قیمت سهام شرکت  $i$  در ابتدای دوره

$D_{i,t}$ : منافع مالکیت سهم شرکت  $i$  در دوره  $t$  (سود نقدی هر سهم)

$\alpha$ : درصد سهام جایزه شرکت

(مبلغ اسمی هر سهم در ایران ۱۰۰۰ ریال است)

BIG: اندازه‌ی حسابرس؛ مساوی یک اگر حسابرس شرکت معتمد بورس اوراق بهادار تهران

باشد، در غیر این صورت صفر.

AUDCHG: تغییر حسابرس؛ مساوی یک اگر شرکت در سال  $t$  حسابرس را عوض کرده باشد.

در غیر این صورت صفر.

POWER: قدرت چانه زنی مشتری که به وسیله‌ی تقسیم فروش بر مجموع فروش صنعت بر

اساس پژوهش کاسترال و همکاران (۲۰۰۴) به دست می‌آید.

ACOMP: رقابت شرکت که بر اساس شاخص هر فیندال اندازه‌گیری می‌شود و برابر است با توان

دوم نسبت کل فروش تقسیم بر کل فروش صنعت می‌باشد و این نحوه‌ی اندازه‌گیری برگرفته از

پژوهش نیوتون و همکاران<sup>۲۶</sup> (۲۰۱۳) است.

$\varepsilon$ : جزء اخلاص الگو که نشان‌دهنده‌ی بخشی از فشار ناشی از حق‌الزحمه‌های نزولی است که بر

حسابرسان وارد می‌شود.

### متغیرهای کنترلی

Auditor: متغیر ساختگی مساوی یک اگر حسابرس جزء مؤسسات حسابرسی خصوصی عضو

جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران باشد یک در غیر این صورت (سازمان حسابرسی باشد) صفر.

GROWTH: رشد شرکت؛ درصد افزایش درآمد سال جاری نسبت به سال قبل.

ACCRUAL: تغییرات سرمایه‌ی در گردش غیر نقدی به علاوه تغییرات در دارایی‌های عملیاتی



غیر جاری به علاوه تغییرات در دارایی‌های مالی تقسیم بر کل دارایی‌ها.

EXANTE: معیار نیاز آتی تامین مالی خارجی که به پیروی از پژوهش رانی و همکاران<sup>۲۷</sup> (۲۰۰۷) از نسبت جریان وجوه نقد آزاد شرکت استفاده شده به نحوی که اگر این نسبت کم‌تر از ۰/۱ باشد عدد یک در نظر گرفته شده و در غیر این صورت صفر تعلق می‌گیرد. جریان وجه نقد آزاد از طریق تقسیم درآمد خالص منهای تعهدات بر میانگین سرمایه مصرف شده‌ی ۳ سال آخر محاسبه می‌شود. AGE: لگاریتم طبیعی تعداد سال‌های بین تاریخ تاسیس با سال مورد بررسی است.

NAFEERATIO: هزینه‌های غیر حسابرسی تقسیم بر مجموع هزینه‌ها.

INDSPECIAL: اگر حسابرس متخصص در صنعت باشد عدد یک گرفته و در غیر این صورت برابر است با صفر. برای محاسبه‌ی حسابرس متخصص در صنعت از نسبت زیر استفاده می‌شود.

$$\text{MKTSHR}_{ik} = \frac{\sum_{j=1}^{ijk} \text{sales}_{ijk}}{\sum_{i=1}^{ik} * \sum_{j=1}^{ijk} \text{sales}_{ijk}} \quad \text{رابطه (۳)}$$

MKTSHR: عبارتست از سهم بازار موسسه  $i$  در صنعت  $k$ . که صورت کسر نشان دهنده مجموع فروش‌های در صنعت  $k$  می‌باشد که توسط موسسه‌ی حسابرسی  $i$  مورد حسابرسی قرار گرفته است و مخرج کسر بیانگر تمام فروش‌های موجود در صنعت  $k$  که توسط موسسه حسابرسی  $i$  تا  $i$  حسابرسی شده‌اند (یعنی کل فروش‌های حسابرسی شده در صنعت توسط تمام موسسات حسابرسی). در صورتی که سهم بازار موسسه‌ی  $i$  در صنعت  $k$  بیش از  $\{ (1/2) * (\text{شماره شرکت‌های موجود در یک صنعت} / 1) \}$  باشد موسسه‌ی مذکور به عنوان متخصص صنعت، و به آن عدد یک در غیر این صورت عدد صفر به آن اختصاص داده می‌شود (می‌هو و ویلکنیز<sup>۲۸</sup>، ۲۰۰۳).

### جامعه‌ی آماری و حجم نمونه

جامعه‌ی آماری این پژوهش کلیه‌ی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار طی دوره‌ی زمانی ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۷ می‌باشند. روش نمونه برداری مبتنی بر حذف سیستماتیک بوده و کلیه‌ی شرکت‌هایی که واجد شرایط زیر می‌باشند به عنوان نمونه‌ی آماری انتخاب خواهند شد.

۱. قبل از پایان سال مالی ۱۳۹۱ در فهرست شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران باشند.
  ۲. به منظور قابل مقایسه بودن اطلاعات، سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفندماه باشد.
  ۳. کلیه‌ی داده‌های موردنیاز پژوهش برای شرکت‌های مورد بررسی موجود و در دسترس باشد.
  ۴. جزء شرکت‌های واسطه‌گری مالی (بانک‌ها، سرمایه‌گذاری و لیزینگ) نباشد.
- با توجه به شرایط و محدودیت‌های فوق، از بین شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در مجموع ۹۲ شرکت انتخاب شده است.

27. Rani et al

28. Mayhew & Wilkins

## روش پژوهش

در اغلب موارد اقتصاددانان فرض می‌کنند که متغیر وابسته، مجموعه‌ای از مقادیر پیوسته می‌باشد. لیکن موارد متعددی وجود دارد که رفتار تصمیم‌گیرنده در قالب یک مجموعه‌ی محدود خلاصه می‌شود. مدل‌هایی که برای چنین اهدافی استفاده می‌شوند، مدل‌هایی با متغیرهای وابسته کیفی نامیده می‌شوند (جاج<sup>۹</sup> و همکاران، ۱۹۸۸). با توجه به پیوسته نبودن مقادیر متغیر وابسته در این مدل‌ها، به این گروه از مدل‌های اقتصادسنجی، مدل‌های رگرسیون گسسته اطلاق می‌شود (مادالا<sup>۲۰</sup>، ۱۹۹۱). ساده‌ترین این مدل‌ها مدل‌هایی هستند که در آن‌ها متغیر وابسته دو گانه (مجازی) می‌باشند. مدل رگرسیونی مرتبط با این گونه مسائل یک متغیر کیفی دوتایی است که مقادیر صفر و یک به خود می‌گیرد. از جمله این مدل‌ها می‌توان مدل احتمال خطی، مدل لاجیت و مدل پروبیت را نام برد (کهنسال و همکاران، ۱۳۸۸). آسانترین و گسترده‌ترین مدل انتخاب گسسته، مدل لاجیت است. عمومیت داشتن این مدل به این دلیل است که فرمول‌های مورد استفاده برای محاسبه‌ی احتمال انتخاب هر گزینه دارای یک فرم بسته بوده و به سادگی قابل تفسیر هستند (باقرزاده، ۱۳۸۹). در این مطالعه برای بررسی تأثیر متغیرهای توضیحی مختلف و با توجه به آزمون نرمالیتی، مدل لاجیت به کار گرفته شد. الگوی لاجیت برای بررسی تأثیر متغیرهای توضیحی بر متغیر وابسته به صورت رابطه‌ی (۵) نشان داده می‌شود.

رابطه‌ی (۵)

$$Z_i^* = \alpha + \beta X_i + u_i$$

که در آن  $Z_i^*$  متغیر وابسته و  $X_i$  برداری از خصوصیات مالی، حسابرسی و کنترلی شرکت آم است.  $\alpha$  و  $\beta$  پارامترهای الگو و  $u_i$  نیز جزء خطای الگو است. اگر متغیر دیگری به نام  $Z_i$  تعریف شود که از مقادیر صفر و یک تشکیل شده باشد، چنانچه  $Z_i^* > 0$ ، متغیر  $Z_i$  دارای مقدار یک و در غیر این صورت دارای مقدار صفر می‌باشد. بنابراین، در این مطالعه متغیر وابسته مدل، یک متغیر صفر و یک تعریف می‌شود که شامل  $Z_i = 0$  و  $Z_i = 1$  برای متغیر وابسته مورد مطالعه است. در الگوی لاجیت مورد مطالعه، احتمال به صورت رابطه‌ی (۶) تعریف می‌شود.

رابطه‌ی (۶)

$$P_i = F(Z_i) = F(\alpha + \beta X_i) = \frac{1}{1 + e^{-z_i}} = \frac{1}{1 + e^{-(\alpha + \beta X_i)}}$$

در مدل بالا  $e$  پایه لگاریتم طبیعی و  $P_i$  به طور غیر خطی به  $Z_i$  مربوط است. درمورد تخمین این مدل باید گفت  $P_i$  نه تنها بر حسب  $X$  بلکه بر حسب  $\beta$ ها هم غیر خطی است و روش معمول  $OLS$

29. Judge

30. Maddala

نقش فشارهای نزولی بر حسابرس در انحرافات موجود در گزارشگری مالی مبتنی بر نظریه‌ی فشار حق الزحمه‌ی حسابرسی

برای تخمین پارامترهای مدل مذکور مناسب نیست. بر این اساس مدل فوق با استفاده از روش حداکثر درست‌نمایی تخمین زده می‌شود (گجراتی، ۱۳۷۲). اگر  $P_i$  احتمال باشد  $1 - P_i$  احتمال عدم خواهد بود. با تقسیم احتمال آموخته شرکت به احتمال عدم آن به شرح رابطه (۷) خواهد بود.

$$\frac{P_i}{1 - P_i} = \frac{1 + e^{Z_i}}{1 + e^{-Z_i}} = e^{Z_i} \quad \text{رابطه‌ی (۷)}$$

رابطه بالا نشانگر نسبت احتمال به احتمال عدم است. با گرفتن لگاریتم طبیعی از طرفین، رابطه (۸) به دست می‌آید:

$$L_i = \ln \left( \frac{P_i}{1 - P_i} \right) = \alpha + \beta X_i \quad \text{رابطه‌ی (۸)}$$

که  $L$  لگاریتم آن می‌باشد و بر حسب  $X$  و پارامترها خطی است.

در این مدل‌ها هر چند ضریب برآورد شده می‌تواند رابطه‌ی بین متغیر وابسته و متغیرهای توضیحی را نمایان سازد، اما معیاری که می‌تواند راهنما بهتری برای تعیین مقدار تأثیر متغیرهای توضیحی بر متغیر وابسته باشد، معیار اثر نهایی است. اثر نهایی، احتمال انتخاب مقدار یک یا احتمال اتفاق گزینه مورد نظر را به ازای یک واحد تغییر در هر کدام از متغیرهای توضیحی نشان می‌دهد. اثر نهایی هر کدام از متغیرهای مستقل در مدل لاجیت از رابطه‌ی (۹) محاسبه می‌گردد.

$$MF_{xi} = \frac{e^{X\beta}}{(1 + e^{X\beta})^2} \beta^i \quad \text{رابطه‌ی (۹)}$$

همچنین برای تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش حاضر از آمار استنباطی استفاده گردید. برای تحلیل و آزمون فرضیه‌های پژوهش در جهت تعیین نوع برآورد از آزمون‌های نرم‌الیتی برای تعیین نوع آزمون اصلی و برای آزمون فرضیه‌های پژوهش حسب مورد از روش لاجیت استفاده شده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و استخراج نتایج پژوهش، از نرم‌افزارهای Excel و Eviews8 استفاده گردید.

## یافته‌های پژوهش

### آمار توصیفی

پس از جمع‌آوری داده‌ها و محاسبه‌ی متغیرهای مورد استفاده در پژوهش، پارامترهای توصیفی هر متغیر به صورت مجزا محاسبه می‌شود. جدول شماره‌ی (۱) آمار توصیفی متغیرهای وابسته، مستقل و کنترل را برای کل مشاهدات این پژوهش نشان می‌دهد. این پارامترها شامل اطلاعات مربوط به شاخص‌های مرکزی نظیر میانگین، میانه، کمینه و بیشینه و همچنین اطلاعات مربوط به شاخص‌های پراکندگی همچون انحراف معیار است.

### جدول (۱): آمار توصیفی

ضریب چولگی	انحراف معیار	کمینه	بیشینه	میانه	میانگین	نماد متغیر	نماد متغیر
۰.۴۵	۰.۷۸	-۲.۶۶	۴.۰۴	۰.۰۰	۰.۰۰	FEEPRESSURE	فشار نزولی بر حسابرسی
-۱.۱۴	۰.۴۳	۰.۰۰	۱.۰۰	۱.۰۰	۰.۷۵	MISSTATE	انحرافات موجود در گزارشگری مالی
۰.۸۲	۱.۳۱	۱۰.۱۰	۱۸.۱۲	۱۳.۳۱	۱۳.۴۲	FEEPRESSURE*Auditor	اندازه‌ی موسسه حسابرسی تحت فشار
۲.۳۵	۰.۳۲	۰.۰۰	۱.۰۰	۰.۰۰	۰.۱۲	LOSS	زیان
۱.۶۴	۲.۳۸	۰.۲۲	۴۳.۸۱	۱.۲۳	۱.۶۱	CRATIO	نسبت جاری
۰.۱۷	۱.۸۸	-۹.۱۰	۸.۶۷	-۱.۱۳	-۱.۲۸	ZSCORE	ورشکستگی
۰.۶۸	۰.۱۴	-۰.۳۴	۰.۶۸	۰.۱۰	۰.۱۲	CFO	جریان‌ات نقدی
۰.۱۶	۰.۱۶	۰.۰۰	۰.۸۳	۰.۳۰	۰.۲۹	ARIN	نسبت سرمایه‌ی جاری
-۰.۷۸	۰.۴۰	۲.۸۳	۴.۹۱	۴.۳۶	۴.۲۴	RLAG	تاخیر گزارش حسابرس
-۰.۱۷	۰.۵۰	۰.۰۰	۱.۰۰	۱.۰۰	۰.۵۴	GC	اظهار نظر تعدیل شده
-۱.۶۹	۰.۳۸	۰.۰۰	۱.۰۰	۱.۰۰	۰.۸۲	RESTATE	تجدید ارائه
۲.۴۷	۱.۱۷	-۰.۷۲	۷.۳۴	۰.۱۶	۰.۵۸	BHRET	بازده سهام
-۰.۳۹	۰.۴۹	۰.۰۰	۱.۰۰	۱.۰۰	۰.۶۰	BIGA	اندازه‌ی حسابرس
۱.۲۳	۰.۴۳	۰.۰۰	۱.۰۰	۰.۰۰	۰.۲۴	AUDCHG	تغییر حسابرس
۱.۲۶	۰.۰۹	۰.۰۰	۰.۶۸	۰.۰۲	۰.۰۴	POWER	قدرت چانه زنی مشتری
۱.۸۱	۰.۰۴	۰.۰۰	۰.۴۶	۰.۰۰	۰.۰۱	ACOMP	رقابت شرکت
۲.۰۹	۰.۴۱	-۰.۹۳	۳.۲۲	۰.۱۶	۰.۲۲	GROWTH	رشد شرکت
-۱.۵۷	۰.۲۲	-۳.۶۳	۰.۸۶	۰.۰۴	۰.۰۵	ACCRUAL	نسبت دارایی‌های غیر نقد
۰.۶۰	۰.۲۴	۰.۰۱	۲.۰۸	۰.۶۲	۰.۶۲	LEV	اهرم مالی
۰.۷۵	۰.۴۷	۰.۰۰	۱.۰۰	۰.۰۰	۰.۳۲	EXANTE	نیاز آتی تامین مالی خارجی
۰.۳۱	۰.۴۵	۱.۹۵	۳.۸۷	۲.۷۷	۲.۷۷	AGE	عمر شرکت
-۱.۱۳	۰.۱۷	-۲.۵۳	۱.۰۰	۰.۹۸	۰.۹۶	NAFEERATIO	هزینه‌های غیر حسابرسی
-۰.۰۵	۰.۵۰	۰.۰۰	۱.۰۰	۱.۰۰	۰.۵۱	INDSPECIAL	حسابرس متخصص در صنعت
۰.۹۰	۰.۹۵	۲.۸۹	۱۱.۲۶	۶.۳۷	۶.۵۰	LNAUDITFEE	حق‌الزحمه‌ی حسابرسی
-۰.۳۸	۰.۴۹	۰.۰۰	۱.۰۰	۱.۰۰	۰.۵۹	FOREIGE	صادرات

از بین شاخص‌های مرکزی بیان‌شده میانگین مهم‌ترین آن‌ها محسوب می‌شود که نشان‌دهنده‌ی نقطه‌ی تعادل و مرکز ثقل توزیع است. میانگین شاخص مناسبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌ها است. برای مثال میانگین اندازه‌ی شرکت برابر با ۱۳/۴۲ می‌باشد که نشان می‌دهد بیش‌تر داده‌های مربوط به این متغیر در حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. میانه یکی دیگر از شاخص‌های مرکزی است

که وضعیت جامعه را نشان می‌دهد. همان‌گونه که در جدول (۱) مشاهده می‌شود میانه‌ی متغیر نسبت جاری برابر با  $1/32$  است که نشان می‌دهد نیمی از داده‌های این متغیر کم‌تر از این مقدار و نیمی دیگر بیش‌تر از این مقدار می‌باشد. در طی قلمرو زمانی پژوهش بیش‌ترین مقدار متغیر تاخیر گزارش حسابرِس برابر با  $4/91$  بوده و کم‌ترین مقدار این متغیر برابر با  $2/83$  است. شاخص‌های پراکندگی به طور کلی معیاری برای تعیین میزان پراکندگی داده‌ها از یکدیگر یا میزان پراکندگی آن‌ها نسبت به میانگین است. از جمله مهم‌ترین شاخص‌های پراکندگی که شرط مطلوب برای وارد کردن متغیر به مدل رگرسیونی می‌باشد، انحراف معیار است. همان‌طور که در جدول (۱) نیز قابل مشاهده است، انحراف معیار متغیرها صفر نبوده و حائز این شرط می‌باشند. در جامعه‌ی آماری مورد بررسی مقدار این پارامتر برای متغیر اندازه‌ی حسابرِس برابر با  $0/49$  است. پارامتر چولگی میزان عدم تقارن منحنی فراوانی متغیر را نشان می‌دهد. اگر ضریب چولگی صفر باشد، جامعه‌ی کاملاً متقارن است و چنانچه ضریب مثبت باشد، چولگی به راست و اگر منفی باشد، چولگی به چپ وجود خواهد داشت. به عنوان مثال ضریب چولگی متغیر فشار نزولی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرِس مثبت و برابر با  $0/45$  می‌باشد، یعنی منحنی فراوانی این متغیر در جامعه مورد بررسی چولگی به راست داشته و به این اندازه از مرکز تقارن انحراف دارد.

### آمار استنباطی

فرضیه‌ی پژوهش به بررسی رابطه‌ی بین فشار نزولی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرِس با کاهش انحرافات موجود در گزارشگری مالی می‌پردازد. برای رسیدن به هدف پژوهش ابتدا باید به پیش‌آزمون لازم پرداخته شود. پیش‌آزمون صورت گرفته آزمون نرمالیتی است که برای الگوی پژوهش نشان می‌دهد سطح معناداری آن برابر با  $0/0000$  است، که نشان‌دهنده‌ی بررسی فرضیه‌ی پژوهش با استفاده از آزمون لاجیت می‌باشد. نتایج بررسی مدل پژوهش در جدول (۲) نشان می‌دهد که سطح معناداری نسبت درستمایی (LR) برابر با  $0/126$  بوده و این بدان معنا است که مدل مقید و غیر مقید، تفاوت معناداری دارند و لذا متغیرهای توضیحی، قدرت توضیح دهنده‌ی معناداری دارند. در واقع می‌توان گفت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد این مدل معنادار بوده و دارای اعتبار است. همچنین مقدار ضریب مک‌فادن برابر با  $0/06$  است که نشان می‌دهد ۶ درصد تغییرات متغیر وابسته از طریق مدل رگرسیونی توضیح داده می‌شود. همچنین میزان حداکثر تابع درستی غیر مقید برابر با  $298/03$  - است که بدان معنی است که قید مورد نظر برقرار است و اعمال آن‌ها تاثیری بر رگرسیون ندارد.

### جدول (۲): برازش الگوی لجستیک

نام متغیر	نماد متغیر	ضریب برآورد شده	آماره Z	سطح معناداری	اثر نهایی
فشار نزولی بر حسابرسان	FEEPRESSURE	۰.۳۰۸۶۵۰	۲.۰۳۵۳۵۹	۰.۰۴۱۸	۰.۰۶۰۹
اندازه موسسه حسابرسان تحت فشار	FEEPRESSURE*Auditor	۰.۲۵۵۰۶۴	۲.۵۸۸۰۱۰	۰.۰۰۹۷	۰.۰۵۰۳
رشد شرکت	GROWTH	۰.۴۵۱۹۵۱	۱.۵۲۹۲۲۲	۰.۱۲۶۲	۰.۰۸۹۱
نسبت سرمایه جاری	ARIN	۰.۳۹۵۹۲۵	۰.۶۲۹۱۹۴	۰.۵۲۹۲	۰.۰۷۸۱
نسبت دارایی‌های غیر نقد	ACCRUAL	-۰.۰۳۸۹۸۶	-۰.۰۸۰۶۵۵	۰.۹۳۵۷	-۰.۰۰۷۷
اهرم مالی	LEV	-۰.۰۳۲۱۲۹	-۰.۰۶۲۸۸۲	۰.۹۴۹۹	-۰.۰۰۶۳
نیاز آتی تامین مالی خارجی	EXANTE	۰.۰۲۵۴۴۷	۰.۱۰۱۴۷۱	۰.۹۱۹۲	۰.۰۰۵۰
زیان	LOSS	-۰.۳۹۵۶۳۱	-۱.۱۸۴۹۱۳	۰.۲۳۶۱	-۰.۰۷۸۰
اظهارنظر تعدیل شده	GC	۰.۴۲۲۱۳۳	۱.۹۶۸۲۸۰	۰.۰۴۹۰	۰.۰۸۳۳
عمر شرکت	AGE	-۰.۰۰۰۳۱۵	-۰.۰۰۱۳۹۳	۰.۹۹۸۹	-۰.۰۰۰۱
رقابت شرکت	ACOMP	۱۱.۷۲۳۵۸	۱.۵۱۳۰۷۵	۰.۱۳۰۳	۲.۳۱۲۴
هزینه‌های غیر حسابرسان	NAFEERATIO	۰.۷۹۰۷۲۳	۱.۴۱۶۳۳۹	۰.۱۵۶۷	۰.۱۵۶۰
حسابرسان متخصص در صنعت	INDSPECIAL	-۰.۳۸۵۸۸۱	-۱.۶۷۴۲۲۷	۰.۰۹۴۱	-۰.۰۷۶۱
عرض از مبدأ	C	-۳.۲۸۹۵۶۲	-۲.۲۲۳۶۸۶	۰.۰۲۶۲	-۰.۰۶۴۸۹
آماره‌ی LR	۲۶/۹۴	معناداری آماره‌ی LR	۰/۰۱۲۶		
حداکثر تابع درست نمایی	-۲۹۸/۰۳	ضریب مک فادن	۰/۰۶		
آزمون نرمالیتی	آماره‌ی آزمون: ۱۱۲/۱۳۵	سطح معناداری: ۰/۰۰۰۰	نتیجه: لاجیت		

### فروض کلاسیک

پس از برازش مدل پژوهش لازم تا راستی آزمایی مدل تحت یک‌سری پس آزمون انجام شود. جهت بررسی آزمون ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی، از آزمون بروش پاگان و بروش پاگان گادفری استفاده شده است. نتایج پس آزمون مدل آماری در جدول (۳) ارائه شده است.

### جدول (۳): فروض کلاسیک

آزمون خودهمبستگی		آزمون ناهمسانی واریانس	
سطح معناداری	آماره آزمون	سطح معناداری	آماره آزمون
۰/۵۲۶۹	۵۲/۵۲	۰/۵۴۷۸	۱۷/۵۶

نتایج آزمون ناهمسانی و خودهمبستگی نشان داد که ناهمسانی و خودهمبستگی در بین خطای مدل وجود ندارد.

فرضیه‌ی اول پژوهش به دنبال پاسخ به این سوال است که آیا فشار نزولی بر حسابرسان با انحرافات

موجود در گزارشگری مالی رابطه‌ی مثبت و معناداری دارد یا خیر. برای بررسی فرضیه‌ی پژوهش هدف نبود رابطه‌ی معنی‌دار بین فشار نزولی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسان و انحرافات موجود در گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، به عنوان فرضیه‌ی صفر انتخاب و وجود آن (عکس فرضیه‌ی صفر) به عنوان فرضیه‌ی مقابل در نظر گرفته شد. همان‌طور که در جدول (۲) مشاهده می‌شود، سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر فشار نزولی بر حسابرسان برابر با  $0/0418$  می‌باشد که سطح خطای متغیر مورد بررسی از  $5$  درصد کم‌تر بوده و لذا با اطمینان  $95$  درصد می‌توان اذعان نمود که فشار نزولی بر حسابرسان با انحرافات موجود در گزارشگری مالی رابطه‌ی معناداری دارد و در نتیجه فرضیه‌ی صفر رد شد است. اما برای تایید فرضیه‌ی نیاز است که این رابطه به صورت مستقیم باشد. همان‌گونه که در جدول یاد شده نشان داده شده است ضریب برآورد شده متغیر فشار نزولی بر حسابرسان برابر با  $0/3086$  و اثر نهایی آن بر متغیر وابسته برابر با  $0/0609$  است که نشان می‌دهد رابطه به صورت مستقیم بوده به گونه‌ای که هر چه فشار نزولی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسان افزایش یابد کاهش کیفیت خدمات حسابرسان نیز بیش‌تر شده و انحرافات موجود در گزارشگری مالی بالا می‌رود و کیفیت خدمات حسابرسان کاهش پیدا می‌کند. بنابراین می‌توان گفت که فشار نزولی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسان با کاهش کیفیت خدمات حسابرسان و انحرافات موجود در گزارشگری مالی رابطه‌ی مثبت و معناداری دارد و در نتیجه فرضیه‌ی پژوهش تایید می‌گردد.

فرضیه‌ی دوم پژوهش به دنبال پاسخ به این سوال است که آیا منطبق بر نظریه‌ی اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسان، نظریه‌ی فشار حق‌الزحمه‌ی حسابرسان تایید می‌گردد یا خیر. سطح معناداری برای متغیر اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسان تحت فشار برابر با  $0/0097$  است، که نشان می‌دهد برای مؤسسات حسابرسان با افزایش فشار نزولی بر حسابرسان، انحرافات موجود در گزارشگری مالی افزایش می‌یابد که این نتیجه دال بر تایید نظریه‌ی فشار حق‌الزحمه‌ی حسابرسان است. پس می‌توان بیان نمود که کیفیت حسابرسان سازمان حسابرسان به‌طور قابل ملاحظه‌ای بالاتر از سایر مؤسسات است و مؤسسات حسابرسان خصوصی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی به دلیل حق‌الزحمه‌ی پایین تحت فشار حق‌الزحمه، زمان کافی جهت کشف انحرافات با اهمیت در صورت‌های مالی صاحب‌کار را صرف نمی‌کنند. در نتیجه فرضیه‌ی دوم پژوهش تایید می‌گردد.

علاوه بر این نتایج رابطه‌ی متغیرهای کنترلی با انحرافات موجود در گزارشگری مالی حاکی از آن است که متغیرهای اندازه شرکت، رشد شرکت، نسبت سرمایه جاری، نیاز آتی تامین مالی خارجی و اظهارنظر تعدیل شده در سطح اطمینان  $90$  درصد دارای رابطه‌ی مثبت و معناداری با کیفیت کم‌تر خدمات حسابرسان هستند به گونه‌ای که افزایش در این عوامل، منجر به افزایش کیفیت حسابرسان پایین شده و به نوعی منجر به کاهش کیفیت حسابرسان می‌گردند، به عنوان مثال این نتایج بیانگر آن است که شرکت‌های دارای اظهارنظر تعدیل شده از خدمات حسابرسان با کیفیت پایین استفاده نموده و یا شرکت‌هایی که نیاز آتی تامین مالی خارجی دارند، با توجه به اینکه نیازمند گزارش

حسابرس هستند، از خدمات حسابرسی استفاده می‌نمایند که دارای تخصص کم‌تر بوده و در نتیجه تاحدودی از نارسایی‌های شرکت مطلع نمی‌شود و در نتیجه در گزارش خود ارائه نمی‌نماید. از طرف دیگر نتایج بیانگر آن است که متغیرهای نسبت دارایی‌های غیر نقد، اهرم مالی، زیان‌دهی، عمر شرکت و حسابرس متخصص در صنعت دارای رابطه‌ی منفی و معنادار در سطح اطمینان ۹۰ درصد با کیفیت کم‌تر خدمات حسابرسی بوده و به نوعی سبب افزایش کیفیت خدمات حسابرسی می‌گردند، به عنوان مثال علاوه بر اینکه حسابرسان متخصص در صنعت از کیفیت حسابرسی بالایی برخوردارند، نتایج بیانگر این نیز می‌باشد که شرکت‌های دارای عمر و سابقه بالا، از خدمات حسابرسی استفاده می‌نمایند که خدمات ارائه شده توسط آنان دارای کیفیت بالایی باشد.

### بحث و نتیجه گیری

بعد از مطرح شدن نظریه‌ی اندازه‌ی موسسه حسابرسی توسط دی آنجلو (۱۹۸۱) به‌عنوان متغیر جایگزین کیفیت حسابرسی، پژوهش‌هایی در ارتباط با اثر مؤسسات حسابرسی بزرگ بین‌المللی (هشت، شش، پنج و چهار) بر کیفیت حسابرسی انجام شد. در ایران نیز علی‌رغم اینکه مؤسسات حسابرسی بزرگ بین‌المللی فعالیت نمی‌کنند، از نظریه‌ی اندازه‌ی موسسه حسابرسی برای پژوهش در مورد تفاوت کیفیت حسابرسی سازمان به‌عنوان حسابرس بزرگ و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی به‌عنوان حسابرس کوچک استفاده شده است. مرور پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهد که نتایج به‌دست آمده متناقض هستند. چنین نتایج متناقضی بیانگر آن است که پژوهش‌های انجام شده در این حوزه در داخل کشور از ضعف‌های نظری و روش شناختی رنج می‌برند. بنابراین، هدف پژوهش حاضر بررسی این مهم است که نظریه‌ی اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی مبنای نظری مناسب جهت استفاده در فضای حسابرسی خاص ایران است و پژوهش‌های انجام شده در داخل کشور مشکل انتخاب درون‌زای حسابرس به‌عنوان یک مشکل روش شناختی عمده در این حوزه از پژوهش‌ها را کنترل کرده‌اند.

این پژوهش به دنبال ارائه‌ی پیشنهادها لازم جهت مرتفع کردن مشکلات احتمالی نظری و روش شناختی پژوهش‌های داخلی در این حوزه می‌باشد. نقد نظری تئوری اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی نشان می‌دهد که نظریه اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی نظریه‌ی مناسبی برای بررسی تفاوت کیفیت حسابرسی سازمان حسابرسی و مؤسسات عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی نیست. پژوهش حاضر با توجه به دو وجهی بودن تعریف کیفیت حسابرسی توسط دی آنجلو (۱۹۸۱) دو نظریه‌ی جایگزین متناقض (نظریه‌ی فشار حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و نظریه حسابرسی شونده و حسابرسی کننده دولتی) را مطرح می‌کند. نظریه‌ی فشار حق‌الزحمه حسابرسی بیان می‌کند که مؤسسات حسابرسی خصوصی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی به دلیل حق‌الزحمه‌ی پایین تحت فشار حق‌الزحمه، زمان کافی



جهت کشف تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی صاحب‌کار را صرف نمی‌کنند. این نظریه پیش‌بینی می‌کند که کیفیت حسابرسی سازمان که با مشکل حق‌الزحمه‌ی پائین حسابرسی مواجه نیست بیش‌تر از مؤسسات خصوصی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی باشد. اما، نظریه حسابرسی شونده و حسابرسی‌کننده‌ی دولتی مدعی است که تردید اساسی نسبت به استقلال حسابرس وجود دارد زمانی که حسابرسی شونده و حسابرسی‌کننده هر دو دولتی باشند. این نظریه استقلال سازمان حسابرسی را زیر سؤال می‌برد. بنابراین، پژوهش حاضر، براساس دو نظریه متناقض مشروح، تدوین یک فرضیه‌ی غیر جهت‌دار در ارتباط با تفاوت کیفیت حسابرسی سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی را پیشنهاد می‌کند. بر این اساس آزمون فرضیه‌ی پژوهش رابطه‌ی بین فشار نزولی بر حسابرسی با انحرافات موجود در گزارشگری مالی را مورد بررسی قرار داد. بر مبنای نتایج به دست آمده از تخمین فرضیه پژوهش، این فرضیه مبنی بر اینکه فشار نزولی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با انحرافات موجود در گزارشگری مالی و کاهش کیفیت حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری دارد تایید شده است. بنابراین می‌توان گفت که هر چه قدر بر حسابرس فشار حق‌الزحمه‌ی آورده شود که مبلغ قرار داد را کاهش دهد، نتیجه‌ی کاهش کیفیت خدمات ارائه شده توسط او را در پی دارد و حسابرس با در نظر گرفتن زمان، دقت و رفتار حرفه‌ای کم‌تر، منافع کاهش یافته‌ی خود را جبران می‌نماید و این اقدامات منجر به این می‌شود که خدمات دریافتی از حسابرس دارای کیفیت کم‌تر و حتی در کیفیت پایینی قرار داشته باشد. بنابراین با توجه به اینکه حسابرس در زمان قبل از انعقاد قرارداد حق‌الزحمه‌ی برآوردی خود را براساس زمان مورد نیاز (که براساس ویژگی‌های هر صاحب‌کار و فعالیتی که انجام می‌دهد، افزایش یا کاهش می‌یابد) برای رسیدگی به صورت‌های مالی تعیین می‌نماید، در صورتی که صاحب‌کار مبلغ مورد نظر حسابرس را با تغییر بی‌اهمیت در مبلغ یا پذیرش مبلغ برآوردی قبول نماید، کیفیت خدماتی که ارائه گردیده است در حد بالایی قرار دارد، اما اگر صاحب‌کار مبلغ پیشنهادی حسابرس را با تغییر زیاد و کاهش آن بپذیرد، حسابرس مجبور می‌شود که زمان برآوردی خود را کاهش داده و این اقدام او سبب می‌شود که کشف تحریف‌های احتمالی در صورت‌های مالی کاهش یابد. نتیجه‌ای که از نتایج تخمین مدل پژوهش می‌توان ارائه نمود این است که میزان حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و در نتیجه کیفیت حسابرس بستگی به ویژگی‌های صاحب‌کار دارد، به گونه‌ای که شرکت‌های خواهان عدم ارائه‌ی اطلاعات با کیفیت به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی باشند، یا درصدد عدم کشف معاملات یا رویدادهایی در صورت‌های مالی بوده و یا اینکه مدیریت تمایل به دستکاری سود و در نتیجه مدیریت سود و کاهش کیفیت سود باشد، از حساب‌رسانی استفاده می‌نمایند که متخصص در صنعت نبوده یا دارای شهرت و اندازه‌ی پایینی باشد و در نتیجه علاوه بر اینکه توانایی تحمیل نظرات خود مبنی بر کاهش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را دارند، خدماتی که برای شرکت کسب می‌شود دارای کیفیت پایینی

می‌باشد، از طرف دیگر، شرکت‌هایی که حسابرسان انتخابی خود را از میان حسابرسان مشهور و متخصص در صنعت انتخاب می‌نمایند و حق‌الزحمه‌ی معقول آن‌ها را پذیرش نموده و تمام اطلاعات لازم را در اختیار حسابرسان قرار می‌دهند، خدمات دریافت شده توسط این نوع شرکت‌ها در حد کیفیت بالایی قرار داشته و در بیش‌تر حالات اظهارنظر حسابرس مقبول می‌باشد، چرا که در صورت کشف تحریف با اهمیت توسط حسابرس مدیریت تمایل به تغییر آن را داشته و محدودیتی از طرف صاحب‌کار در رسیدگی‌های حسابرس ایجاد نمی‌شود، علاوه بر این به نظر می‌رسد که بیش‌تر این نوع شرکت‌ها دارای کنترل داخلی مناسب هستند که متناسب با اندازه‌ی شرکت می‌باشد، در نتیجه در این شرکت‌ها فشار نزولی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرس به کم‌ترین حد خود رسیده و حتی ممکن است چنین موضوعی اتفاق نیفتد و حق‌الزحمه‌ی درخواستی حسابرس مورد پذیرش قرار بگیرد. لازم به ذکر است که نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش میشل و همکاران (۲۰۱۴) همخوانی دارد.

نتایج فرضیه پژوهش نشان داد که فشار نزولی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با کاهش کیفیت حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری دارد، بنابراین به استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی که خواهان اطلاعات با کیفیت برای استفاده در تصمیم‌گیری‌های خود هستند پیشنهاد می‌شود به حسابرس و ویژگی‌های آن توجه نموده و استفاده از اطلاعات شرکت‌هایی که حسابرسان آن متخصص درصنعت نبوده؛ اندازه‌ی کم‌تری داشته و یا اقلام تعهدی اختیاری شرکت در سطح بالایی قرار دارد، نهایت دقت را به عمل آورند. همچنین براساس نتایج فرضیه‌ی پژوهش، به سهامدارانی که خواهان ارزیابی عملکرد مدیریت شرکت با استفاده از صورت‌های مالی ارائه شده توسط وی هستند، پیشنهاد می‌شود که حسابرسان متخصص در صنعت را انتخاب نمایند و حتی الامکان از حسابرسانی استفاده نمایند که معتمد بورس بوده و دارای رتبه‌ی یک کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی باشد.

با توجه به فقدان اطلاعات اکثر شرکت‌ها درباره حق‌الزحمه‌ی حسابرسان و میزان وابستگی آن‌ها به شرکت و ...، به کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری پیشنهاد می‌شود که در استانداردها بندهایی را لحاظ نمایند که شرکت‌ها را ملزم به ارائه‌ی اطلاعات مفیدی درباره‌ی حسابرس منتشر نموده که علاوه بر مفید بودن در تصمیم‌گیری‌های استفاده‌کنندگان از این اطلاعات، جنبه‌های دیگری از جمله میزان کیفیت و استقلال حسابرس نیز سنجیده گردد. همچنین با توجه به نتایج حاصل از فرضیه‌ی پژوهش به جامعه‌ی حسابداری رسمی و موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌گردد که هر ساله حق‌الزحمه‌های حسابرسی را مورد بررسی قرار داده و چهارچوبی را برای آن تعیین نمایند. زیرا هنگامی که حق‌الزحمه‌های حسابرسی برای موسسات حسابرسی کوچک و بزرگ تفاوتی نمی‌کند، ممکن است کیفیت حسابرسی فدای انعقاد قراردادهای حسابرسی گردد.

از محدودیت‌های پژوهش می‌توان به تعداد حجم نمونه اشاره نمود. با توجه اینکه بیش‌تر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران اطلاعات حسابرس و مبالغ قرارداد آن‌ها

را در سایر هزینه‌های اداری و تشکیلاتی نشان داده‌اند، تعداد شرکت‌های نمونه به دلیل این نحوه‌ی ارائه شرکت‌ها به شدت کاهش یافته است و تعداد کم‌تری از شرکت‌ها به عنوان نمونه‌ی مورد بررسی قرار گرفته‌اند. همچنین نتایج پژوهش حاضر با استفاده از داده‌های شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده است، لذا در تعمیم نتایج حاصل از پژوهش به سایر شرکت‌ها باید احتیاط لازم به عمل آید. ناقص بودن اطلاعات مربوط به صورت‌های مالی برخی از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس، به دلایلی نظیر مخدوش بودن فایل‌های موجود آن‌ها و در نتیجه حذف آن‌ها از جامعه آماری مورد بررسی و عدم استفاده از اطلاعات شرکت‌های غیر بورسی به دلیل عدم امکان دسترسی به آن‌ها از دیگر محدودیت‌های پژوهش می‌باشد. همچنین داده‌های استخراج‌شده از صورت‌های مالی شرکت‌ها، از بابت تورم تعدیل نگردیده است. در صورت تعدیل اطلاعات مذکور، ممکن است نتایج متفاوتی از نتایج فعلی حاصل شود. با توجه به اینکه قلمرو زمانی پژوهش، سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۳ بوده است، باید در تعمیم نتایج به دوره‌های قبل و بعد از آن، جنبه‌ی احتیاط رعایت گردد. مباحث زیر جهت پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌گردد.

۱. بررسی تاثیر نوع اظهار نظر حسابرس و اندازه‌ی حسابرس شرکت‌ها بر کاهش کیفیت خدمات حسابرسی
۲. بررسی تاثیر فشار نزولی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرس بر تاخیر غیر عادی در گزارش حسابرس
۳. بررسی مربوط بودن سود گزارش شده بر کاهش کیفیت خدمات حسابرسی
۴. بررسی تاثیر ویژگی‌های کمیته‌ی حسابرسی بر کاهش کیفیت خدمات حسابرسی
۵. بررسی تاثیر فشار نزولی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرس بر انتخاب حسابرسان معتمد بورس و حسابرسان دارای رتبه‌ی یک کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی
۶. بررسی تاثیر فشار نزولی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرس بر تغییر و چرخش حسابرس
۷. بررسی تاثیر تصدی حسابرس بر کاهش کیفیت خدمات حسابرسی.

## منابع

- باقرزاده، علی (۱۳۸۹)، عامل‌های موثر بر تقاضای تفریح در پارک‌های جنگلی، مطالعه موردی پارک جنگلی داغلاباغی شهرستان خوی، مجله‌ی تحقیقات اقتصاد کشاورزی، جلد ۲، شماره ۲.
- تلخابی، فاطمه؛ نیکو مرام، هاشم؛ و کیلی فرد، حمیدرضا؛ رویایی، رمضانعلی (۱۳۹۶). بررسی چسبندگی حق‌الزحمه حسابرسی و تاثیر ریسک مالیاتی بر آن، دانش حسابداری، مقاله ۷، دوره ۸، شماره ۳ - شماره پیاپی ۳۰، پاییز ۱۳۹۶، صفحه ۱۶۷-۲۰۱.
- تنانی، محسن و نیکبخت، محمدرضا (۱۳۸۹). آزمون عوامل موثر بر حق‌الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی. سال دوم، شماره دوم، شماره پیاپی (۴). ص ص ۱۱۱ تا ۱۳۲.
- ثقفی، علی و معتمدی فاضل، مجید. (۱۳۹۰). رابطه میان کیفیت حسابرسی و کارایی سرمایه‌گذاری در شرکت‌های با امکانات سرمایه‌گذاری بالا، مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، سال سوم، شماره چهارم،

نقش فشارهای نزولی بر حسابرس در انحرافات موجود در گزارشگری مالی مبتنی بر نظریه‌ی فشار حق‌الزحمه‌ی حسابرسی

شماره پیاپی (۱۰)، زمستان ۱۳۹۰، صص ۱-۱۴.

حساس یگانه، یحیی و آذین‌فر، کاوه. (۱۳۸۹)؛ رابطه بین کیفیت حسابرس و اندازه مؤسسه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۶۱۲، صص ۸۵-۹۸.

حساس یگانه، یحیی و علوی طبری، حسین. (۱۳۸۲). رابطه بین منابع صرف شده بر روی حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل. فصلنامه مطالعات حسابداری. سال اول. شماره ۴. صص ۷۲ تا ۹۶.

خدادادی، ولی و حاجی زاده، سعید. (۱۳۹۰). تئوری نمایندگی و حق‌الزحمه حسابرسی مستقل: آزمون فرضیه جریان‌های نقد آزاد، پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی، سال اول، شماره دوم، صص ۷۷ تا ۹۰. خواجوی، شکرالله و مهرداد ابراهیمی. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی بر احتمال وقوع تقلب در صورت‌های مالی: شواهدی از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۸، صص ۷۴-۵۴.

رجبی، روح‌الله و محمدی خشویی، حمزه. (۱۳۸۷). هزینه‌های نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مستقل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۵۳، پاییز ۱۳۸۷، صص ۳۵ تا ۵۲.

رحیمیان، نظام‌الدین؛ رضاپور، نرگس و اخضری، حسین. (۱۳۹۰)؛ نقش مالکان نهادی در کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی، شماره ۴۵، صص ۸۱-۶۸. ژولانژاد، فاطمه؛ بخردینسب، وحید. (۱۳۹۸). تاثیر آنفلانزای شغلی بر کیفیت حسابرسی (مورد مطالعه: حسابرسان دارای گرایش مذهبی کم و زیاد). دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۳۰)، ۷۳-۹۴.

سجادی، سید حسین؛ رشیدی باغی، محسن؛ ابوبکری، عبدالرحمن؛ شیرعلی زاده، محسن (۱۳۹۴)، رابطه‌ی بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و پاداش هیأت مدیره، پژوهش‌های تجربی حسابداری، مقاله ۳، دوره ۵، شماره ۱، پاییز ۱۳۹۴، صفحه ۳۹-۵۸.

کهنسال، م. ر.، قربانی، م. و رفیعی، ه. (۱۳۸۸). بررسی عوامل محیطی و غیرمحیطی مؤثر بر پذیرش آبیاری بارانی، مطالعه موردی استان خراسان رضوی. مجله اقتصاد کشاورزی و توسعه. سال ۱۷، شماره ۱۱۲.

گجراتی، دامودار (۱۳۷۲). مبانی اقتصاد سنجی، ترجمه ابریشمی، حمید، جدول اول و دوم، انتشارات دانشگاه تهران، چاپ دوم.

مجتهدزاده، ویدا و پروین آقایی. (۱۳۸۳)؛ عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۸، ۷۶-۵۳.

موسوی، سید علیرضا و داروغه حضرتی، فاطمه. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین جریان نقد آزاد و حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، سال سوم، شماره ۱۰، صص ۱۴۱ تا ۱۷۳.

واسعی چهارمحالی، مهدی؛ ولیان، حسن؛ عبدلی، محمدرضا؛ صفری گرابلی، مهدی. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر فشار روانی شغلی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش تعدیل‌کنندگی اولین حسابرسی برای

مشتریان جدید. حسابداری سلامت، (۲)۷، ۸۲-۱۰۳.

واعظ، سیدعلی؛ بنافی، محمد؛ ویسی، سجاد (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر تخصص حسابرس بر رابطه‌ی بین معاملات با اشخاص وابسته و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، بررسی‌های حسابداری، مقاله ۷، دوره ۳، شماره ۱۲، پاییز ۱۳۹۵، صفحه ۱۱۱-۱۳۰

واعظ، سیدعلی، رمضان احمدی، محمد، رشیدی باغی، محسن (۱۳۹۳)، تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها، دانش حسابداری مالی، تابستان ۱۳۹۳، دوره ۱، شماره ۱، از صفحه ۸۷ تا صفحه ۱۰۷.

فرقاندوست حقیقی، کامبیز، هاشمی، سیدعباس و امین فروغی دهکردی. (۱۳۹۳). مطالعه‌ی رابطه بین مدیریت سود و امکان تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران.

دانش حسابرسی، سال چهاردهم، شماره ۵۶، صص ۶۸-۴

Bierstaker, J., Wright, A. (2001), "The Effects of Fee Pressure and Partner Pressure on Audit Planning Decisions", *Advances in Accounting*, Vol.18, PP. 25-46.

Chen, K.; Lin L. K. & Zhou, J. (2005). "Audit Quality and Earnings Management for Taiwan IPO Firms.", *Managerial Accounting Journal*, Vol. 20, No. 1, 86-104.

Craja, P., Kim, A., & Lessmann, S. (2020). Deep learning for detecting financial statement fraud. *Decision Support Systems*, 139, 113421.

Choi, J.-H., J.-B. Kim, X. Liu, and D. A. Simunic. (2008). Audit pricing, legal liability regimes, and Big 4 premiums: Theory and cross-country evidence. *Contemporary Accounting Research* 25 (1): 55-99.

Cook, E., Kelly, T. (1988), "Auditor Stress and Time Budgets", *CPA Journal*, PP. 83-86.

Dalia A. Abbass , Mahmoud M. Aleqab ,(2013), "Internal Auditors' Characteristics and Audit Fees: Evidence from Egyptian Firms", *International Business Research*; Vol. 6, No. 4, PP.67-80.

Davidson, R. A. and D. Neu(1993) A note on the association between audit firm size and audit quality. *Contemporary Accounting Research* (Spring): 479-488

DeAngelo, L.E(1981). Auditor independing, "low balling" , and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics* 3(2):113-127

DeFond, M.L., Wong, T.J., Li, S.H. (2000), "The Impact of Improved Auditor Independence on Audit Market Concentration in China". *Journal of Accounting and Economics*, 28, PP. 269-305.

Du, X., Yin, J., & Hou, F. (2018). Auditor human capital and financial misstatement: Evidence from China. *China journal of accounting research*, 11(4), 279-305.

Francis, J.R. & Wilson, E.R. (1988), "Auditor Changes: A Joint Test of Theories Relating to Agency Costs and Auditor Differentiation", *The Accounting Review*, 63(4), PP. 663-682.

Francis, J.R. (2004), "What Do We Know about Accounting Quality?", *The British Accounting Review*, 36(4), PP. 345-368.

- Gist, W. (1992). "Explaining variability in external audit fees". *Accounting & Business Research*, Vol. 23 No. 89, pp. 74-79.
- Heckman, J. (1979), "The Sample Selection Bias as a Specification Error", *Econometrica*, 47 (1), PP. 153-162.
- Houston, R. (1999), "The Effect of Fee Pressure and Client Risk on Audit Seniors' Time Budget Decisions", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, PP. 70-86.
- Judge, G., C. Hill, W. Griffiths, T. Lee, and H. Lutkepohl. (1988), *Introduction to the theory and practice of econometrics*. New York : Wiley.
- Lys, T. & Watts, R. (1994), "Lawsuits against Auditors", *Journal of Accounting Research*, 32 Suppl., PP. 65-102.
- Maddala, G.S.(1991). *Introduction to econometrics*. 2nd edition, Macmillan, New York.
- Margheim, L. & Kelly, T. (1992), "The Perceived Effects of Fixed Fee Audit Billing Arrangements", *Accounting Horizons*, PP. 62-75.
- Mayhew, B., and M. Wilkins. (2003). The impact of audit firm industry specialization on fees charged to firms going public. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 22 (September): 33-52.
- Michael, Ettredge, and Fuerherm, Elizabeth Emeigh and Li, Chan.(2014), Fee Pressure and Audit Quality. *Accounting, Organizations and Society*, Forthcoming. Available at. *Accounting, Organizations and Society* .39 (2014) 247-263.
- Newton, N.J., Wang, D., and Wilkins, M.S., (2013) Does a Lack of Choice Lead to Lower Quality? Evidence from Auditor Competition and Client Restatements, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, No. 3 , pp. 31-67
- O'Keefe, T. & Westort, P. (1992), "Conformance to GAAS Reporting Standards in Municipal Audits and the Economics of Auditing: the Effect of Audit Firm Size, CPA Examination Performance and Competition", *Research in Accounting Regulation*, 6 (1), PP. 39-77.
- Palmrose Z., (1988); "An analysis of auditor litigation and audit service quality", *The Accounting Review* (January), pp. 55-73.
- Qasim, M. Z., (2011); "The Effect of Ownership Structure on Audit Quality: Evidence from Jordan", *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 2, No. 10, PP.38-46.
- Rachana, K. & Khan, S. (2016). CEO Financial Background and Audit Pricing. *Accounting Horizons*, 30(3), 325-339.
- Rani Hoitash, Ariel Markelevich and Charles A. Barragato.(2007). "Auditor fees and audit quality". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 No. 8, pp. 761-786
- Rosenbaum, P. & Rubin, D. (1983), "The Central Role of the Propensity Score in Observational Studies for Causal Effects", *Biometrika*, 70 (1), PP. 41-55.
- Simunic, D.1980. The pricing of audit services: theory and evidence. *Journal of Accounting*
- Vanstraelen A., (2001); "Impact of renewable Long-term audit mandates on audit quality". *The European Accounting Review*, Vol 10, Issue2.

# The Role of Downward Pressure on Audit in Financial Reporting Misstatement

## Based on audit fee pressure theory, auditor theory and government auditor theory

Vahid Bekhradi Nasab<sup>1</sup>

### Abstract

Audit fee pressure theory states that private auditing firms, members of the community of certified accountants, do not spend sufficient time to detect significant misstatements in the financial statements of an accountant due to low fees. This theory predicts that the quality of an organization's audit that does not face low audit fees will be higher than that of private members of the CAA. However, the state auditor and auditor theory holds that there is substantial doubt about the auditor's independence when the auditor and auditor are both public. This theory calls into question the independence of the audit organization. Therefore, the present study proposes, based on two contradictory theories, the formulation of an unbiased hypothesis regarding the difference in audit quality and The purpose of this study was to examine the role of downward pressure on audit in Financial Reporting Misstatement. The statistical population of this research is all companies Listed in Tehran Stock Exchange from 2012 to 2019. The sample is based on the systematic elimination method of 92 companies. The research method is based on multivariate regression and Data panel. Also, the research data was collected using the Proceedings of the Journal. Evidence of research suggests that with lower pressures on audit fees, the lower quality of audit services will also increase. Another finding of the research is the confirmation of the audit fee theory. Consistent with the audit firm's theory of downward pressure on the auditor with deviations in financial reporting, the theory confirms the audit fee pressure with a positive effect of downward pressure on the auditor with deviations in financial reporting.

**Keywords:** audit pressure, misstatement, audit fee pressure theory, auditor theory and government auditor theory, Logistics.

JEL Classification: M40, M42

---

1. Ph.D in Accounting, Department of Accounting, Najafabad Branch, Islamic Azad University, Najafabad, Iran (Corresponding Author)  
vahid.bekhradinasab@gmail.com