



اثر تعدیل‌کنندگی شهرت حسابرسان بر رابطه میان حق‌الزحمه حسابرسان و بروز تحریف‌های حسابداری

حسن یاری^۱

رافیک باغومیان^۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۲۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۲۰

چکیده

مقاله حاضر جهت بررسی اثر تعدیل‌کنندگی شهرت حسابرسان بر رابطه میان حق‌الزحمه حسابرسان و بروز تحریف‌های حسابداری صورت پذیرفته است. در این راستا، صورت‌های مالی ۱۰۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد تحلیل و بررسی قرار گرفته است. پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های کاربردی است و به روش توصیفی-همبستگی انجام شد. در پژوهش حاضر، تحریف‌های حسابداری متغیر وابسته است و برابر است با ۱ در صورتی که شرکت متعاقباً صورت‌های مالی سال جاری را در سال مالی بعد تجدید ارائه می‌کند، در غیر این صورت صفر. حق‌الزحمه حسابرسان و شهرت حسابرسان به ترتیب متغیر مستقل و تعدیل‌گر پژوهش هستند. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از رگرسیون لجستیک استفاده شد. یافته‌های پژوهش نشان داد که میان حق‌الزحمه حسابرسان و بروز تحریف‌های حسابداری رابطه منفی و معناداری وجود دارد؛ بدین معنا که دریافت حق‌الزحمه حسابرسان بالا (پایین) توسط حسابرسان، بروز تحریف‌های حسابداری را کاهش (افزایش) می‌دهد و این یافته در رابطه با موسسات حسابرسان که از شهرت بالایی برخوردار هستند، قوی‌تر است. به عبارت دیگر، شهرت بالای حسابرسان، رابطه منفی میان حق‌الزحمه حسابرسان و بروز تحریف‌های حسابداری را تشدید می‌کند.

واژه‌های کلیدی: تحریف‌های حسابداری، حق‌الزحمه حسابرسان، شهرت حسابرسان، کیفیت حسابرسان.

۱- گروه حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. Hasanyari238@gmail.com
۲- گروه حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. نویسنده مسئول. r_baghomian@sbu.ac.ir



۱- مقدمه

یکی از دغدغه‌ها و نگرانی‌های اصلی سرمایه‌گذاران در تضمین اینکه تغییرها و تفسیرهای گزارش‌های مالی در ارزیابی‌ها و تصمیم‌گیری‌ها قابل اطمینان باشد، این است که گزارش‌های مالی حاوی اطلاعاتی شفاف و قابل اتکا باشد تا نقش مهمی در پیش‌بینی، قضاوت و تصمیم‌گیری آگاهانه استفاده‌کنندگان داشته باشد. در این زمینه، شواهد نشان می‌دهد که حسابرسی سالیانه صورت‌های مالی به عنوان یک سازوکار نظارتی و یک مکانیزم کشف‌کننده تحریف‌های بااهمیت، ابزاری است که از طریق بهبود کیفیت اطلاعات مالی می‌تواند قدرت پیش‌بینی‌کنندگی اطلاعات مالی را افزایش و منجر به کاهش دغدغه‌ها و مخاطره‌های سرمایه‌گذاران در استفاده از گزارش‌های مالی شود (بهارمقدم و جوکار، ۱۳۹۷). نیاز به خدمات حسابرسان مستقل در این استدلال نهفته است و فلسفه وجودی حسابرسان مستقل، ایفای وظیفه اعتباردهی است. اعتباردهی به صورت‌های مالی، به مفهوم ایجاد اطمینان از منصفانه بودن اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی و قابلیت اعتماد به آن‌هاست. با توجه به نقش اعتباردهی حسابرس، چنانچه حسابرسان در کشف و گزارش اطلاعات مالی همراه‌کننده و تحریفات بااهمیت قصور نمایند، این موضوع در درازمدت ارزش اقتصادی حسابرسی را کاهش داده و با سلب اعتماد استفاده‌کنندگان نسبت به گزارشگری مالی و کیفیت اثربخشی حسابرسی، به ثبات و استحکام بازار سرمایه آسیب جدی وارد خواهد نمود (حساس یگانه و مداحی، ۱۳۸۸). در ادبیات حسابرسی دو محرک (انگیزه) برای حسابرسان وجود دارد که سبب می‌شود آنان کار خود را با کیفیت بالاتری انجام دهند. این انگیزه‌ها عبارتند از: دادخواهی (تئوری جیب بزرگ) و شهرت (اسکینر و سرینیوسان، ۲۰۱۲). بر اساس انگیزه اول (دادخواهی)، حسابرسان برای جلوگیری از دادخواهی احتمالی سرمایه‌گذاران، باید کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه دهند. بر اساس انگیزه دوم (شهرت)، حسابرسان برای حفظ شهرت خود، باید کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه دهند؛ زیرا کسب شهرت و اعتبار مستلزم صرف زمان و منابع زیادی است، این در حالی است که در مدت کوتاهی پس از آشکار شدن شکست حسابرسی، شهرت آنان از بین می‌رود. در نتیجه انتظار می‌رود که حسابرسانی که از شهرت بیشتری برخوردار هستند، تمایل بیشتری برای حفظ شهرت خود داشته باشند و برای متمایز شدن از سایر موسسه‌های حسابرسی و ارائه حسابرسی با کیفیت بالاتر، حق‌الزحمه بیشتری دریافت دارند. از طرفی، حق‌الزحمه حسابرسی پیوند اقتصادی بین مشتریان و موسسات حسابرسی ایجاد می‌کند (کینی و لیبی، ۲۰۰۲؛ دیانتی دیلمی و بیاتی، ۱۳۹۴). حق‌الزحمه حسابرسی تا حدودی نشان‌دهنده سطح مورد انتظار تلاش حسابرسی است (ویزنانت و همکاران، ۲۰۰۳)؛ در نتیجه انتظار می‌رود میان حق‌الزحمه حسابرسی و تلاش حسابرس رابطه مستقیمی وجود داشته باشد. از طرفی، بر اساس ادبیات می‌توان استدلال کرد که زمانی که تلاش کمتری توسط حسابرسان انجام می‌شود، خطاهای کشف شده کاهش و خطاهای کشف نشده افزایش می‌یابد (شیبانو، ۱۹۹۰؛ ماتسومورا و تاکر، ۱۹۹۲؛ هایگلیست، ۱۹۹۹). بنابراین، انتظار می‌رود حسابرسانی که حق‌الزحمه بیشتری دریافت می‌کنند نسبت به حسابرسانی که حق‌الزحمه کمتری دریافت می‌کنند، احتمال بیشتری دارد که اشتباه‌های حسابداری موجود در صورت‌های مالی مشتریان را کشف کنند.

با توجه به موارد گفته شده، به طور پیش‌فرض انتظار می‌رود میان حق‌الزحمه حسابرِسی با بروز تحریف‌های حسابداری رابطه منفی وجود داشته باشد و شهرت بالای حسابرِس، رابطه منفی میان حق‌الزحمه حسابرِسی و بروز تحریف‌های حسابداری را تشدید کند. با این وجود، تاکنون پژوهشی در ایران به بررسی اثر تعدیل‌کنندگی شهرت حسابرِس بر رابطه میان حق‌الزحمه حسابرِسی و بروز تحریف‌های حسابداری نپرداخته است و شکاف قابل توجهی در ادبیات وجود دارد که پژوهش حاضر به دنبال پر کردن آن است. لذا در پژوهش حاضر تلاش شده که اثر تعدیل‌کنندگی شهرت حسابرِس بر رابطه میان حق‌الزحمه حسابرِسی و بروز تحریف‌های حسابداری بررسی شود. سازماندهی مقاله چنین است که در ابتدا ضمن بیان مبانی نظری، پژوهش‌هایی که پیرامون موضوع پژوهش صورت گرفته است، مورد بررسی قرار می‌گیرد. سپس، به بیان روش انجام پژوهش، جامعه و نمونه آماری پرداخته و روش گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل نتایج ارائه می‌گردد و در پایان، نتیجه‌گیری و بررسی تطبیقی یافته‌های پژوهش ارائه می‌گردد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱- تحریف‌های حسابداری

آثار زیان‌باری که رسوایی‌های مالی در سال‌های اخیر به وجود آورده است، توجه به بحث تحریف در صورت‌های مالی را افزایش داده است (علی‌خانی دهقی و همکاران، ۱۳۹۹). تحریف حسابداری عبارت است از هرگونه مغایرت بین مبلغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا افشای یک قلم گزارش شده در صورت‌های مالی و مبلغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا افشای آن قلم طبق الزامات چارچوب گزارشگری مالی پذیرفته شده (استاندارد حسابرِسی شماره ۴۵۰ ایران). طبق استاندارد حسابرِسی ایران شماره ۲۴۰، تحریف صورت‌های مالی می‌تواند از تقلب یا اشتباه ناشی شود. وجه تمایز تقلب و اشتباه، عمدی یا غیرعمدی بودن عملی است که منجر به تحریف صورت‌های مالی می‌شود. اشتباه عبارتست از هرگونه تحریف سهوی در صورت‌های مالی مانند: اشتباه در گردآوری یا پردازش اطلاعات مبنای تهیه صورت‌های مالی، برآورد حسابداری نادرست ناشی از نادیده گرفتن یا تفسیر نادرست حقایق و اشتباه در بکارگیری استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه‌گیری، شناسایی، طبقه‌بندی یا افشا. تقلب عبارتست از هرگونه اقدام عمدی و فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث برای برخورداری از یک مزیتی ناروا یا غیرقانونی. تقلب خود بر دو نوع است: گزارشگری مالی متقلبانه و سوء استفاده از دارایی‌ها. گزارشگری مالی متقلبانه با تحریف یا حذف مبالغ یا موارد افشا از صورت‌های مالی به عمد و به منظور فریب استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی سروکار دارد (استاندارد حسابرِسی شماره ۲۴۰ ایران). گزارشگری مالی متقلبانه با هدف بیش‌نمایی سود از طریق بیش‌نمایی دارایی‌ها و درآمد یا کم‌نمایی بدهی‌ها و هزینه‌ها انجام می‌گیرد. همچنین، گزارشگری مالی متقلبانه می‌تواند در راستای کاهش سود با هدف کاهش مالیات بر درآمد صورت گیرد. همچنین، مدیریت شرکت‌ها ممکن است در زمانی که سود

بالا است، آن را کمتر از واقع گزارش کنند تا با شناسایی آن در دوره‌های آتی، سود دوره‌های آینده را افزایش دهند (مدیریت سود) (صفی‌پور افشار و همکاران، ۱۳۹۷). لوبک و همکاران (۱۹۸۹) معتقدند که کشف اشتباهات بااهمیت، امری نسبتاً ساده است؛ چرا که اولاً: اشتباهات را پنهان نمی‌کنند و بنابراین در زمان بررسی شواهد و مدارک مربوطه، آشکار خواهند شد. ثانیاً: در صورتی که مبلغ اشتباهات کم‌اهمیت باشد، مجموع این اشتباهات کوچک منجر به یک مبلغ بااهمیت در صورت‌های مالی خواهد شد و بنابراین، احتمال اینکه یک یا چند مورد از شواهد و مدارک مربوط به این اشتباهات توسط حسابرس مورد بررسی قرار گیرد، بسیار زیاد است و ثالثاً: اگر مبلغ اشتباهات بااهمیت باشد، مدارک مربوط به آن حتماً توسط حسابرس مورد بررسی قرار خواهد گرفت. از سوی دیگر، کشف تقلب معمولاً امری بسیار دشوار است، چرا که در مورد تقلب، مخفی‌کاری و پنهان‌سازی صورت می‌گیرد. این مخفی‌کاری و پنهان‌سازی در ثبت‌های حسابداری و مدارک مثبته آن و همچنین در پاسخ‌هایی که فرد متقلب به سوالات و تحقیقات حسابرس در زمان اجرای حسابرسی می‌دهد، صورت می‌گیرد. همچنین، بر اساس استانداردهای حسابرسی شماره ۲۴۰ ایران، از آنجا که برای کتمان تقلب ممکن است از طرح‌های پیچیده و سازمان‌یافته‌ای چون جعل، ثبت نکردن عمدی معاملات یا دادن اطلاعات نادرست به حسابرس استفاده شود، خطر کشف نشدن تحریف‌های بااهمیت ناشی از تقلب، به مراتب بیش از خطر کشف نشدن تحریف‌های بااهمیت ناشی از اشتباه است (استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰ ایران). در گذشته، حسابرسان تأکید بیشتری بر روی کشف اشتباهات و تطابق صورت‌های مالی با استانداردهای مشخص و نه تقلب‌های بااهمیت داشتند (صفی‌پور افشار و همکاران، ۱۳۹۷). افزایش شمار تحریف‌ها که اغلب با ورشکستگی شرکت‌های بزرگ در هم آمیخته، نگرانی‌هایی را درباره کیفیت صورت‌های مالی به همراه داشته است و بر همین اساس، استانداردها و دستورالعمل‌های متعددی در زمینه مسئولیت حسابرسان در کشف تحریف‌ها در صورت‌های مالی وضع شده است (حساس یگانه و مداحی، ۱۳۸۸). طبق استاندارد حسابرسی ایران شماره ۲۰۰، هدف حسابرسی صورت‌های مالی این است که حسابرس بتواند درباره انطباق صورت‌های مالی تهیه شده با استانداردهای حسابداری از تمام جنبه‌های بااهمیت اظهار نظر کند. حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی به گونه‌ای طراحی می‌شود که از نبود تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، اطمینان معقولی به دست آید. اگرچه حسابرسی می‌تواند عاملی بازدارنده محسوب شود، اما مسئولیت پیشگیری از تقلب و اشتباه با حسابرس نیست و نمی‌تواند باشد (استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰ ایران).

۲-۲- حق‌الزحمه حسابرسی و تحریف‌های حسابداری

دریافت حق‌الزحمه حسابرسی بالاتر توسط موسسه‌های حسابرسی به این معنا است که آنان (موسسه‌های حسابرسی) ریسک تجاری مشتریان را درک کرده و در نتیجه حق‌الزحمه بیشتری از مشتریان برای جبران خسارت‌های احتمالی تقاضا می‌کنند (لی و ما، ۲۰۱۸). در این راستا، جانستون و بدارد (۲۰۰۴) نشان دادند

که حسابرسان هم تعداد ساعات کار و هم نرخ هر ساعت کار را برای مشتریان دارای ریسک بالا افزایش می‌دهند. همچنین، مطالعه هایگلیست (۱۹۹۹) نشان داد حسابرسان تلاش‌های بیشتری را برای صاحبکارانی که احتمال ارائه نادرست یا تقلب دارند، به کار می‌گیرند. همچنین، سیمونیک (۱۹۸۰) در این رابطه استدلال می‌کند که با افزایش ریسک حسابرسی، حسابرسان حق‌الزحمه بیشتری مطالبه می‌کنند. سیمونیک و استین (۱۹۹۶)، سیساماران و همکاران (۲۰۰۲) و ونکاتارامان و همکاران (۲۰۰۸) نیز در مطالعه خود نشان دادند که موسسات حسابرسی هنگامی که در معرض افزایش دعاوی حقوقی قرار می‌گیرند، حق‌الزحمه حسابرسی را افزایش می‌دهند. در ایران، آذین‌فر و همکاران (۱۳۹۸) به این نتیجه رسیدند که میان ریسک مالی و عملیاتی شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. این در حالی است که نیکبخت و تنانی (۱۳۸۹) و قدیم‌پور و دستگیر (۱۳۹۵) یافتند که در بازار اوراق بهادار تهران، حسابرسان مستقل به مساله ریسک دادخواهی و ریسک حسابرسی توجه چندانی نمی‌کنند و حق‌الزحمه حسابرسی بیشتر بر اساس حجم عملیات رسیدگی تعدیل می‌شود. از طرفی، دیدگاه دیگری نیز وجود دارد که بیان می‌کند دریافت حق‌الزحمه حسابرسی غیرعادی بیانگر تبانی حسابرسی، اختلال در استقلال حسابرسی و کاهش کیفیت حسابرسی است (چوی و همکاران، ۲۰۱۰؛ هریبار و همکاران، ۲۰۱۴). حق‌الزحمه حسابرسی پیوند اقتصادی بین مشتریان و موسسه‌های حسابرسی ایجاد می‌کند (کینی و لیبی، ۲۰۰۲؛ دیان‌تی دیلمی و بیاتی، ۱۳۹۴). حق‌الزحمه حسابرسی تا حدودی نشان‌دهنده سطح مورد انتظار تلاش حسابرسی است (ویزنانت و همکاران، ۲۰۰۳)؛ در نتیجه انتظار می‌رود میان حق‌الزحمه حسابرسی و تلاش حسابرسان رابطه مستقیمی وجود داشته باشد. از طرفی، بر اساس ادبیات می‌توان استدلال کرد که زمانی که تلاش کمتری توسط حسابرسان انجام می‌شود، خطاهای کشف شده کاهش و خطاهای کشف نشده افزایش می‌یابد (شیبانو، ۱۹۹۰؛ ماتسومورا و تاکر، ۱۹۹۲؛ هایگلیست، ۱۹۹۹). در این راستا، لوبو و ژائو (۲۰۱۳) رابطه منفی میان حق‌الزحمه حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی سالانه یافتند. ما و لی (۲۰۱۸) نشان دادند که میان حق‌الزحمه حسابرسی و بروز تحریف‌های حسابداری رابطه منفی وجود دارد. در ایران، آذین‌فر و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با استفاده از رویکرد معادلات ساختاری به بررسی رابطه میان کیفیت حسابرسی، سیاست چرخش موسسات حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی در بورس تهران پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که کیفیت حسابرسی منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی خواهد شد. در نتیجه، با توجه به این که حق‌الزحمه حسابرسی انعکاسی از تلاش حسابرسی است، انتظار می‌رود حسابرسانی که حق‌الزحمه بیشتری دریافت می‌کنند نسبت به حسابرسانی که حق‌الزحمه کمتری دریافت می‌کنند، احتمال بیشتری دارد که اشتباه‌های حسابداری موجود در صورت‌های مالی مشتریان را کشف کنند. در نتیجه، انتظار می‌رود که میان حق‌الزحمه حسابرسی و بروز تحریف‌های حسابداری رابطه منفی وجود داشته باشد. با توجه به موارد گفته شده، فرضیه اول پژوهش به شرح ذیل تدوین می‌شود:

فرضیه اول پژوهش: بین حق الزحمه حسابرسی با بروز تحریف‌های حسابداری رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

۲-۳- حق الزحمه حسابرسی، تحریف‌های حسابداری و شهرت حسابرس

در ادبیات حسابرسی دو محرک (انگیزه) برای حسابرسان وجود دارد که سبب می‌شود کار خود را با کیفیت بالاتری انجام دهند. این انگیزه‌ها عبارتند از: دادخواهی (تئوری جیب بزرگ) و شهرت (اسکینر و سرینیوسان، ۲۰۱۲). بر اساس انگیزه اول (دادخواهی)، حسابرسان برای جلوگیری از دادخواهی احتمالی سرمایه‌گذاران، باید کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه دهند. بر اساس انگیزه دوم (شهرت)، حسابرسان برای حفظ شهرت خود، باید کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه دهند؛ زیرا کسب شهرت و اعتبار مستلزم صرف زمان و منابع زیادی است، این در حالی است که در مدت کوتاهی پس از آشکار شدن شکست حسابرسی، شهرت آنان از بین می‌رود. اسکینر و سرینیوسان (۲۰۱۲) معتقدند که شهرت حسابرس در اقتصادی که دادخواهی محرکی برای افزایش کیفیت حسابرسی نیست، از اهمیت خاصی برخوردار است. از طرفی، مطالعات اخیر که در حوزه شهرت حسابرس صورت گرفته است، بر اندازه حسابرس تمرکز کرده‌اند. این مطالعات نشان می‌دهند که موسسه‌های حسابرسی بزرگ در برابر فشار حق الزحمه وارده از سوی صاحبکار مقاومت می‌کنند؛ زیرا موسسه‌های حسابرسی بزرگ، مشتریان کافی دارند و می‌توانند تعدادی را از دست بدهند (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱؛ تئو و وانگ، ۱۹۹۳). بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که هم انگیزه شهرت و هم انگیزه دادخواهی می‌تواند رابطه مثبت میان اندازه موسسه‌های حسابرسی و کیفیت حسابرسی را توضیح دهد؛ زیرا موسسه‌های حسابرسی بزرگ در مقایسه با موسسه‌های حسابرسی کوچک، پوشش خسارت بیشتری در صورت وقوع دادخواهی دارند (ویلونبرگ، ۱۹۹۹). این در حالی است که حساس یگانه و آذین‌فر (۱۳۸۹) و پیری و همکاران (۱۳۹۲) یافتند که موسسات حسابرسی بزرگ و دارای تعداد صاحبکار بالا در مقایسه با موسسات حسابرسی کوچک و دارای تعداد صاحبکار کم، کیفیت حسابرسی کمتری دارند. محمدرضایی و محمدرضایی (۱۳۹۴) نشان دادند که کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی خصوصی معتمد طبقه اول بالاتر از کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی سایر طبقات نیست. همانطور که گفته شد، کسب شهرت و اعتبار توسط موسسه‌های حسابرسی مستلزم صرف زمان و منابع زیادی است که این شهرت در صورت کشف سوء رفتار از موسسه‌های حسابرسی از بین می‌رود. در نتیجه انتظار می‌رود که حسابرسانی که از شهرت بیشتری برخوردار هستند، تمایل بیشتری برای حفظ شهرت خود داشته باشند و برای متمایز شدن از سایر موسسه‌های حسابرسی و ارائه حسابرسی با کیفیت بالاتر، حق الزحمه بیشتری دریافت دارند. لی و ما (۲۰۱۸) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که شهرت پایین موسسه‌های حسابرسی، رابطه منفی میان حق الزحمه حسابرسی و بروز تحریف‌های حسابداری را ضعیف‌تر می‌کند. هر چند که خواجهی و همکاران (۱۳۹۷) یافتند که شهرت حسابرس باعث کاهش تعداد، شدت و پیامدهای منفی تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

نمی‌شود. با توجه به موارد گفته شده، انتظار می‌رود که شهرت بالای حسابرِس، رابطه منفی میان حق‌الزحمه حسابرِس و بروز تحریف‌های حسابداری را تشدید کند. با توجه به موارد گفته شده، فرضیه دوم پژوهش به شرح ذیل تدوین می‌شود:

فرضیه دوم پژوهش: شهرت بالای حسابرِس، رابطه منفی میان حق‌الزحمه حسابرِس و بروز تحریف‌های حسابداری را تشدید می‌کند.

۳- روش پژوهش

این پژوهش، به لحاظ نوع استدلال از نوع قیاسی-استقرایی، به لحاظ هدف از نوع کاربردی و تصمیم‌گرا، به لحاظ بعد زمان از نوع گذشته‌نگر و از نوع پژوهش‌های توصیفی-همبستگی است. شرکت‌های ثبت شده نزد بورس و اوراق بهادار تهران، جامعه آماری پژوهش بوده و قلمرو زمانی پژوهش از سال ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۸ است و شرکت‌هایی به عنوان نمونه پژوهش انتخاب می‌شوند که تمامی شرایط زیر را دارا باشند:

- ۱) سال مالی یا فعالیت شرکت طی سال‌های مورد مطالعه تغییر نکرده باشد.
- ۲) از منظر افزایش قابلیت مقایسه، پایان سال مالی شرکت‌ها منتهی به پایان اسفندماه باشد.
- ۳) شرکت‌های مورد مطالعه نباید متعلق به صنایع بانک‌ها، مؤسسات اعتباری و سایر نهادهای پولی، واسطه‌گری‌های مالی، سرمایه‌گذاری‌های مالی باشد.
- ۴) از آنجایی که برای محاسبه برخی متغیرهای پژوهش به داده‌های یک سال بعد و یک سال قبل از دوره زمانی پژوهش نیاز است، بایستی تمامی داده‌های موردنیاز شرکت‌های منتخب در طی سال‌های ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۹ در دسترس باشد.
- ۵) شرکت‌های منتخب از ابتدا تا انتهای پژوهش در فهرست شرکت‌های بازار باشند.

با توجه به معیارهای تعیین شده، ۱۰۷ شرکت طی سال‌های مذکور (۶۴۲ سال-شرکت) انتخاب شدند. اطلاعات این شرکت‌ها از پایگاه اطلاعاتی بورس اوراق بهادار جمع‌آوری شد. در این پژوهش با بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهش از طریق بررسی مقاله‌ها و نیز طبقه‌بندی داده‌های مورد نیاز با استفاده از نرم‌افزار اکسل و انجام آزمون‌های آماری مربوط با استفاده از نرم‌افزار Eviews 10، نتایج آزمون فرضیه‌ها مورد بررسی و تحلیل قرار گرفت.

۴- مدل پژوهش و نحوه اندازه‌گیری متغیرها

برای آزمون فرضیه اول پژوهش از مدل رگرسیونی به شرح رابطه ۱ و برای آزمون فرضیه دوم پژوهش از مدل رگرسیونی به شرح رابطه ۲ استفاده شده است:

(۱)

$$MIS_{it} = \beta_0 + \beta_1 LnAF_{it} + \beta_2 ROA_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 GROWTH_{it} + \beta_6 AO_{it} + \beta_7 TENURE_{it} + \beta_8 CHANGE_{it} + \beta_9 BIG_{it} + \epsilon_{it}$$

(۲)

$$MIS_{it} = \beta_0 + \beta_1 LnAF_{it} + \beta_2 REPU_{it} + \beta_3 LnAF_{it} * REPU_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 SIZE_{it} + \beta_7 GROWTH_{it} + \beta_8 AO_{it} + \beta_9 TENURE_{it} + \beta_{10} CHANGE_{it} + \beta_{11} BIG_{it} + \epsilon_{it}$$

در مدل‌های فوق، MIS = تحریف‌های حسابداری، LnAF = لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرِس، REPU = شهرت حسابرِس، ROA = نرخ بازده دارایی‌ها، LEV = اهرم مالی، SIZE = اندازه شرکت، GROWTH = رشد دارایی‌ها، AO = اظهارنظر حسابرِس، TENURE = دوره تصدی حسابرِس، BIG = اندازه موسسه حسابرِس و CHANGE = تغییر حسابرِس است. در مدل ۱، ضریب β_1 رابطه میان حق‌الزحمه حسابرِس و تحریف‌های حسابداری و در مدل ۲، ضریب β_3 اثر تعدیل‌کنندگی شهرت حسابرِس بر رابطه میان حق‌الزحمه حسابرِس و تحریف‌های حسابداری را توضیح می‌دهد.

متغیرهای وابسته، مستقل، تعدیل‌گر و کنترلی پژوهش به شرح ذیل اندازه‌گیری شده‌اند:

متغیر وابسته

ایلیفسن و میزیر (۲۰۰۰) معتقدند که یکی از دلایل اولیه و زیربنایی تجدید ارائه صورت‌های مالی، ناتوانی حسابرِس در کشف تحریف‌های بااهمیت صورت‌های مالی قبل از انتشار آن‌ها می‌باشد. در پژوهش حاضر، تحریف‌های حسابداری (MIS) متغیر وابسته است که به پیروی از پژوهش لی و ما (۲۰۱۸) و مران‌جوری و علیخانی (۱۳۹۹) برابر است با ۱ در صورتی که شرکت متعاقباً صورت‌های مالی سال جاری را در سال مالی بعد تجدید ارائه می‌کند، در غیر این صورت صفر.

متغیر مستقل

در پژوهش حاضر، حق‌الزحمه حسابرِس متغیر مستقل است که به پیروی از پژوهش لی و ما (۲۰۱۸) به صورت لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرِس (LnAF) اندازه‌گیری شده است.

متغیر تعدیل‌گر

در پژوهش حاضر، شهرت حسابرِس (REPU) متغیر تعدیل‌گر است که به پیروی از پژوهش نقش‌بندی و قلیچی مقدم (۱۳۹۹) برابر است با ۱ در صورتی که موسسه حسابرِس جزء ۲۰ موسسه برتر از نظر حجم کار باشد؛ در غیر این صورت صفر. درآمد موسسه‌های حسابرِس از سایت جامعه حسابداران رسمی استخراج شده است.

متغیرهای کنترلی

متغیرهای کنترلی پژوهش به پیروی از پژوهش لی و ما (۲۰۱۸) عبارتند از: نرخ بازده دارایی‌ها (ROA) که صورت نسبت سود خالص به جمع دارایی‌ها اندازه‌گیری شده است، اهرم مالی (LEV) که به صورت نسبت مجموع بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها اندازه‌گیری شده است، اندازه شرکت (SIZE) که به صورت لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت اندازه‌گیری شده است، اظهارنظر حسابرسان (AO) و برابر است با ۱ در صورتی که شرکت اظهارنظر غیرمقبول دریافت کند؛ در غیر این صورت صفر، تغییر حسابرسان (CHANGE) و برابر است با ۱ در صورتی که شرکت در سال جاری تغییر حسابرسان داشته باشد؛ در غیر این صورت صفر، اندازه حسابرسان (BIG) و برابر است با ۱ در صورتی که موسسه حسابرسان کننده سازمان حسابرسان یا موسسات حسابرسان الف طبق رتبه‌بندی جامعه حسابداران رسمی باشد؛ در غیر این صورت صفر، رشد دارایی‌ها (GROWTH) که به صورت درصد تغییر در دارایی‌ها اندازه‌گیری شده است و دوره تصدی حسابرسان (TENURE) و برابر است با لگاریتم طبیعی تعداد سال‌های انباشته از زمانی که حسابرسان فعالیت خود را برای اولین سال در واحد مورد رسیدگی آغاز کرده است. برای اندازه‌گیری دوره تصدی حسابرسان، سال ۱۳۸۹ به عنوان سال پایه در نظر گرفته شده است.

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- آمار توصیفی

آمار توصیفی به تلخیص، توصیف و توضیح ویژگی‌های مهم داده‌ها گفته می‌شود. به منظور شناخت بهتر ماهیت جامعه مورد مطالعه و آشنایی بیشتر با متغیرهای پژوهش، پیش از تجزیه و تحلیل داده‌های آماری لازم است این داده‌ها توصیف شوند. توصیف آماری داده‌ها، گامی در جهت تشخیص الگوی حاکم بر آن‌ها و پایه‌ای برای تبیین روابط میان متغیرهایی است که در پژوهش به کار می‌روند. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۱ و ۲ ارائه شده است.

جدول ۱: شاخص‌های توصیفی داده‌های کمی پژوهش

متغیرهای پژوهش	نماد	میانگین	میانۀ	انحراف معیار	بیشترین	کمترین
حق‌الزحمه حسابرسان	LnAF	۶/۸۰۵	۶/۸۵۷	۰/۸۲۱	۸/۱۸۴	۵/۳۶۲
نرخ بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۱۵۰	۰/۱۴۷	۰/۱۲۰	۰/۳۶۲	-۰/۰۶۱
اهرم مالی	LEV	۰/۵۸۹	۰/۵۸۳	۰/۱۹۱	۰/۹۳۱	۰/۲۵۵
اندازه شرکت	SIZE	۱۴/۰۳۲	۱۴/۰۱۲	۱/۲۷۵	۱۶/۲۷۱	۱۱/۸۲۹
رشد دارایی‌ها	GROWTH	۰/۲۸۵	۰/۲۹۹	۰/۲۱۷	۰/۶۵۰	-۰/۰۹۲
دوره تصدی حسابرسان	TENURE	۱/۱۱۳	۱/۳۸۶	۰/۵۹۴	۱/۷۹۲	۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۲: شاخص‌های توصیفی داده‌های کیفی پژوهش

نام متغیر	نماد	وجود		عدم وجود		مجموع	
		تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد
تحریف‌های حسابداری	MIS	۴۸۶	۷۵/۷	۱۵۶	۲۴/۳	۶۴۲	۱۰۰
شهرت حسابرِس	REPU	۵۰۳	۷۸/۳	۱۳۹	۲۱/۷	۶۴۲	۱۰۰
اظهار نظر حسابرِس	MAO	۳۶۹	۵۷/۵	۲۷۳	۴۲/۵	۶۴۲	۱۰۰
تغییر حسابرِس	CHANGE	۱۸۲	۲۸/۳	۴۶۰	۷۱/۷	۶۴۲	۱۰۰
اندازه حسابرِس	BIG	۴۰۶	۶۳/۲	۲۳۶	۳۶/۸	۶۴۲	۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانطور که در جدول ۱ مشخص است، میانگین اهرم مالی ۰/۵۸ است که نشان می‌دهد به طور متوسط ۵۸ درصد از مبالغ مورد نیاز شرکت‌های مورد مطالعه از محل بدهی‌ها تامین مالی شده است. میانگین رشد دارایی‌ها ۰/۲۸ است. این موضوع نشان‌دهنده است که مجموع دارایی‌ها در شرکت‌های مورد مطالعه نسبت به مدت مشابه سال قبل، ۲۸ درصد رشد (افزایش) داشته است. همانطور که در جدول ۲ مشخص است، صورت‌های مالی سال مالی جاری ۷۵ درصد از شرکت‌های مورد مطالعه در سال مالی بعد تجدید ارائه شده است. همچنین، ۵۷ درصد از شرکت‌های مورد مطالعه طی دوره پژوهش اظهار نظر غیرمقبول دریافت داشته‌اند، ۲۸ درصد از شرکت‌های نمونه حسابرِس خود را تغییر داده‌اند و صورت‌های مالی ۶۳ درصد از شرکت‌های مورد مطالعه، توسط سازمان حسابرِس و موسسه‌های حسابرِس الف طبق رتبه‌بندی جامعه حسابداران رسمی، حسابرِس شده است.

۵-۲- آمار استنباطی

۵-۲-۱- نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

بر اساس فرضیه اول پژوهش، انتظار می‌رود میان حق‌الزحمه حسابرِس و بروز تحریف‌های حسابداری رابطه منفی و معناداری وجود داشته باشد. در ادامه، نتیجه آزمون مدل رگرسیونی در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۳: نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

متغیر	ضریب	آماره والد	درجه آزادی	سطح معناداری	ضرایب استاندارد شده
مقدار ثابت	۱۴/۵۱۴	۶۶/۷۰۷	۱	۰/۰۰۰	۲/۰۱۱
LnAF	-۱/۷۹۰	۱۰۱/۹۱۱	۱	۰/۰۰۰	۰/۱۶۷
ROA	۱/۸۵۵	۴/۲۰۳	۱	۰/۰۴۰	۶/۳۹۱
LEV	-۱/۲۴۸	۴/۸۴۲	۱	۰/۰۲۸	۰/۲۸۷
SIZE	۰/۰۳۰	۰/۱۲۳	۱	۰/۷۲۶	۱/۰۳۰
GROWTH	-۰/۶۲۸	۱/۶۴۳	۱	۰/۲۰۰	۰/۵۳۴
TENURE	-۰/۳۵۴	۳/۶۱۹	۱	۰/۰۵۷	۰/۷۰۲
MAO	۰/۵۹۶	۱/۷۹۶	۱	۰/۱۸۰	۱/۸۱۵
CHANGE	-۰/۱۰۴	۰/۱۳۶	۱	۰/۷۱۲	۰/۹۰۱
BIG	-۰/۵۵۹	۱/۶۲۳	۱	۰/۲۰۳	۰/۵۷۲

آماره کای اسکوار: ۱۷۲/۳۱۲

سطح معناداری آماره کای اسکوار: ۰/۰۰۰

درجه آزادی: ۹

ضریب کاکس-اسنل: ۰/۲۳۵

درصد پیش‌بینی مدل: ۷۰/۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به این که متغیر وابسته پژوهش (تحریف‌های حسابداری) به صورت صفر و یک تعریف شده است، بایستی از روش رگرسیون لجستیک استفاده نمود. رگرسیون لجستیک نوعی تحلیل رگرسیون است که وقتی متغیر وابسته، طبقه‌ای و دارای دو ارزش باشد به کار می‌رود (این در حالی است که متغیر مستقل می‌تواند پیوسته یا گسسته باشد). این رگرسیون به جای حداقل کردن مجذور خطاها (که در رگرسیون معمولی انجام می‌شود)، احتمالی را که یک واقعه رخ می‌دهد حداکثر می‌کند. این روش یک تکنیک رگرسیون غیرخطی است و لزومی ندارد که داده‌ها حالت خطی داشته باشند. وجود پیش‌فرض‌های مدل رگرسیون خطی از جمله برقراری فروض نرمالیتی و ناهمسانی واریانس در رگرسیون لجستیک ضروری نیست. برای بررسی معناداری کل مدل، از آماره کای اسکوار استفاده می‌شود. با توجه به جدول فوق، مقدار احتمال معناداری آماره کای اسکوار ۰/۰۰۰ می‌باشد. این مقدار کم‌تر از ۵ درصد است؛ بنابراین، فرضیه صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود. این موضوع بدان معناست که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، مدل معنادار بوده و حداقل یکی از ضرایب مدل رگرسیونی، مخالف صفر است و متغیرهای مستقل مدل بر متغیر وابسته اثر گذارند. در رابطه با

فرضیه اول پژوهش، ضریب متغیر حق‌الزحمه حسابرسی $1/790$ - و سطح معناداری آن $0/000$ است. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بین متغیر حق‌الزحمه حسابرسیو بروز تحریف‌های حسابداری رابطه منفی و معناداری وجود دارد. در نتیجه، فرضیه اول پژوهش رد نمی‌شود. با توجه به جدول فوق، درصد پیش‌بینی مدل $70/1$ درصد است. از آنجا که در روش رگرسیون لجستیک باینری، درصد پیش‌بینی مدل باید بالای ۵۰ درصد باشد تا قابل قبول باشد، می‌توان نتیجه گرفت که درصد پیش‌بینی مدل در پژوهش حاضر مناسب است. در پژوهش حاضر، چون از روش رگرسیون لجستیک استفاده می‌شود، ضرب تعیین کاکس-اسنل همان نقشی را ایفا می‌کند که R^2 در رگرسیون خطی ایفا می‌نماید. مقدار ضریب تعیین کاکس-اسنل میزان وابستگی متغیر وابسته به متغیرهای مستقل را نشان می‌دهد. با توجه به جدول شماره ۳، میزان این شاخص برابر $23/5$ درصد است.

۵-۲-۲- نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

بر اساس فرضیه دوم پژوهش، انتظار می‌رود که شهرت بالای حسابرِس، رابطه منفی میان حق‌الزحمه حسابرسی و بروز تحریف‌های حسابداری را تشدید کند. در ادامه، نتیجه آزمون مدل رگرسیونی در جدول ۴ ارائه شده است. با توجه به این که متغیر وابسته پژوهش (تحریف‌های حسابداری) به صورت صفر و یک تعریف شده است، بایستی از روش رگرسیون لجستیک استفاده نمود. برای بررسی معناداری کل مدل، از آماره کای اسکوار استفاده می‌شود. با توجه به جدول فوق، مقدار احتمال معناداری آماره کای اسکوار $0/000$ می‌باشد. این مقدار کم‌تر از ۵ درصد است؛ بنابراین، فرضیه صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود. این موضوع بدان معناست که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، مدل معنادار بوده و حداقل یکی از ضرایب مدل رگرسیونی، مخالف صفر است و متغیرهای مستقل مدل بر متغیر وابسته اثر گذارند. در رابطه با فرضیه دوم پژوهش، ضریب متغیر $REPU * LnAF$ $0/839$ - و سطح معناداری آن $0/000$ است. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که شهرت حسابرِس در سطح اطمینان ۹۵ درصد بر رابطه میان حق‌الزحمه حسابرسی و تحریف‌های حسابداری اثر مستقیم داشته است. در نتیجه، فرضیه دوم پژوهش رد نمی‌شود. همچنین، با توجه به این که ضریب متغیر $REPU$ $0/192$ و سطح معناداری آن $0/657$ است، می‌توان نتیجه گرفت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد میان شهرت حسابرِس و بروز تحریف‌های حسابداری رابطه معناداری وجود ندارد. با توجه به جدول فوق، درصد پیش‌بینی مدل $86/1$ درصد است. از آنجا که در روش رگرسیون لجستیک باینری، درصد پیش‌بینی مدل باید بالای ۵۰ درصد باشد تا قابل قبول باشد، می‌توان نتیجه گرفت که درصد پیش‌بینی مدل در پژوهش حاضر مناسب است. همچنین، با توجه به جدول شماره ۴، میزان ضریب کاکس-اسنل برابر $37/2$ درصد است. مقدار ضریب تعیین کاکس-اسنل میزان وابستگی متغیر وابسته به متغیرهای مستقل را نشان می‌دهد.

جدول شماره ۴: نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

متغیر	ضریب	آماره والد	درجه آزادی	سطح معناداری	ضرایب استاندارد شده
مقدار ثابت	۴۷/۳۵۷	۱۰۳/۵۵۲	۱	۰/۰۰۰	۳/۶۹۰
LnAF	-۵/۸۹۱	۱۰۹/۹۳۲	۱	۰/۰۰۰	۰/۰۰۳
REPU	۰/۱۹۲	۰/۱۹۷	۱	۰/۶۵۷	۱/۲۱۲
REPU*LnAF	-۰/۸۳۹	۸۷/۷۳۵	۱	۰/۰۰۰	۰/۴۳۲
ROA	۲/۵۲۵	۶/۰۵۳	۱	۰/۰۱۴	۱۲/۴۹۶
LEV	-۱/۲۷۹	۳/۸۹۶	۱	۰/۰۴۸	۰/۲۷۸
SIZE	۰/۰۷۵	۰/۵۹۸	۱	۰/۴۳۹	۱/۰۷۸
GROWTH	-۰/۶۲۲	۱/۲۰۳	۱	۰/۲۷۳	۰/۵۳۷
TENURE	-۰/۵۳۵	۶/۴۳۶	۱	۰/۰۱۱	۰/۵۸۶
MAO	۰/۶۵۶	۱/۶۱۶	۱	۰/۲۰۴	۱/۹۲۷
CHANGE	-۰/۳۶۸	۱/۲۹۸	۱	۰/۲۵۵	۰/۶۹۲
BIG	-۰/۶۰۴	۱/۱۲۰	۱	۰/۲۹۰	۰/۵۴۷

آماره کای اسکوار: ۲۹۸/۲۱۴

سطح معناداری آماره کای اسکوار: ۰/۰۰۰

درجه آزادی: ۱۱

ضریب کاکس-اسنل: ۰/۳۷۲

درصد پیش‌بینی مدل: ۸۶/۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۶- بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر جهت بررسی اثر تعدیل‌کنندگی شهرت حسابرس بر رابطه میان حق‌الزحمه حسابرسی و بروز تحریف‌های حسابداری صورت پذیرفته است. در این راستا، صورت‌های مالی ۱۰۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۸ مورد تحلیل و بررسی قرار گرفته است. جامعه آماری این پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده و شرکت‌های برگزیده (نمونه آماری) از طریق روش حذف سیستماتیک از جامعه آماری انتخاب شدند. اطلاعات این شرکت‌ها (نمونه آماری) نیز از پایگاه‌های اطلاعاتی بورس اوراق بهادار جمع‌آوری شد. در راستای آزمون فرضیه اول پژوهش «بین حق‌الزحمه حسابرسی و بروز تحریف‌های حسابداری رابطه منفی و معناداری وجود دارد»، از مدل رگرسیون لجستیک استفاده شد. نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش نشان داد که متغیر حق‌الزحمه حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵

درصد بر بروز تحریف‌های حسابداری اثر منفی و معناداری داشته است. حق‌الزحمه حسابرِسی تا حدودی نشان‌دهنده سطح مورد انتظار تلاش حسابرِسی است. در نتیجه، بایستی میان حق‌الزحمه حسابرِسی و تلاش حسابرِس رابطه مستقیمی وجود داشته باشد. از طرفی، بر اساس ادبیات می‌توان استدلال کرد که زمانی که تلاش کمتری توسط حسابرسان انجام می‌شود، خطاهای کشف شده کاهش و خطاهای کشف نشده افزایش می‌یابد. در نتیجه، با توجه به این که حق‌الزحمه حسابرِسی انعکاسی از تلاش حسابرِسی است، می‌توان استدلال کرد که حسابرسانی که حق‌الزحمه بیشتری دریافت می‌کنند نسبت به حسابرسانی که حق‌الزحمه کمتری دریافت می‌کنند، احتمال بیشتری دارد که اشتباه‌های حسابداری موجود در صورت‌های مالی مشتریان را کشف کنند. در نتیجه، انتظار می‌رود که میان حق‌الزحمه حسابرِسی و بروز تحریف‌های حسابداری رابطه منفی وجود داشته باشد. نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش با یافته‌های پژوهش لی و ما (۲۰۱۸) مطابقت دارد؛ زیرا آنان نیز در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که میان حق‌الزحمه حسابرِسی و بروز تحریف‌های حسابداری رابطه منفی و معناداری وجود دارد و دریافت حق‌الزحمه حسابرِسی بالا (پایین) توسط موسسه‌های حسابرِسی، بروز تحریف‌های حسابداری را کاهش (افزایش) می‌دهد. در راستای آزمون فرضیه دوم پژوهش، «شهرت بالای حسابرِس، رابطه منفی میان حق‌الزحمه حسابرِسی و بروز تحریف‌های حسابداری را تشدید می‌کند»، از مدل رگرسیون لجستیک استفاده شد. نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش نشان داد که متغیر شهرت حسابرِس در سطح اطمینان ۹۵ درصد بر رابطه میان حق‌الزحمه حسابرِسی و بروز تحریف‌های حسابداری اثر مستقیم داشته است. همانطور که گفته شد، کسب شهرت و اعتبار توسط موسسه‌های حسابرِسی مستلزم صرف زمان و منابع زیادی است که این شهرت در صورت کشف سوء رفتار از موسسه‌های حسابرِسی از بین می‌رود. در نتیجه می‌توان استدلال کرد که حسابرسانی که از شهرت بیشتری برخوردار هستند، تمایل بیشتری برای حفظ شهرت خود داشته باشند و برای متمایز شدن از سایر موسسه‌های حسابرِسی و ارائه حسابرِسی با کیفیت بالاتر، حق‌الزحمه بیشتری دریافت دارند. در نتیجه، انتظار می‌رود که شهرت بالای حسابرِس، رابطه منفی میان حق‌الزحمه حسابرِسی و بروز تحریف‌های حسابداری را تشدید کند. نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش با یافته‌های پژوهش لی و ما (۲۰۱۸) مطابقت دارد؛ زیرا آنان نیز در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که شهرت پایین موسسه‌های حسابرِسی، رابطه منفی میان حق‌الزحمه حسابرِسی و بروز تحریف‌های حسابداری را ضعیف‌تر می‌کند. هر پژوهشی در بطن خود، محدودیت‌هایی دارد که در مسیر تحقق آن ظاهر می‌شود و امر پژوهش و تعمیم نتایج را با دشواری همراه می‌کند. قابل ذکر است که پژوهش حاضر به مثابه سایر پژوهش‌ها با محدودیت‌هایی روبه‌رو بوده است. یکی از محدودیت‌های حاکم بر پژوهش حاضر، عدم افشای مناسب داده‌های مربوط به حق‌الزحمه حسابرِسی در صورت‌های مالی برخی از شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران بود. در پایان، انتظار می‌رود که نتایج پژوهش حاضر مورد استفاده نهادهای نظارتی از جمله جامعه حسابداران رسمی و بورس اوراق بهادار تهران قرار گیرد. همچنین، به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان توصیه می‌شود که در هنگام اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری و اعطای اعتبار، به شهرت موسسه حسابرِسی توجه ویژه‌ای داشته

باشند؛ زیرا موسسه‌های حسابرسان مشهور برای حفظ شهرت خود، باید کیفیت حسابرسان بالاتری را ارائه دهند. با توجه به این که پژوهش‌های اندکی در ایران در رابطه با عوامل موثر بر تحریف‌های حسابداری صورت گرفته است و هنوز خلا شواهد تجربی در این زمینه بسیار مشهود است، لذا در راستای پژوهش حاضر به پژوهشگران آینده موضوعات زیر پیشنهاد می‌شود: ۱- بررسی رابطه میان ویژگی‌های هیات‌مدیره و کمیته حسابرسان با تحریف‌های حسابداری ۲- بررسی تاثیر وجود یا عدم وجود حسابرسان داخلی بر تعداد تحریف‌های حسابداری ۳- بررسی رابطه میان گرایش‌های رفتاری سرمایه‌گذاران و تحریف‌های حسابداری.

فهرست منابع

- ۱) آذین‌فر، کاوه، عباس قدرتی زوارم، سهیلا تیموریور و محمد نوروزی، محمد، "کیفیت حسابرسان، سیاست چرخش مؤسسات حسابرسان و حق‌الزحمه حسابرسان: رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری"، *دانش حسابرسان*، ۱۹(۷۷)، صص ۲۹۰-۲۷۵.
- ۲) آذین‌فر، کاوه، عباس قدرتی زوارم و محمد نوروزی، (۱۳۹۸)، "تأثیر ابعاد ریسک بر قیمت‌گذاری حسابرسان"، *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسان*، ۴۴(۱۱)، صص ۱۷۴-۱۵۵.
- ۳) بهارمقدم، مهدی و حسین جوکار، (۱۳۹۷)، "اثر تعدیل‌کنندگی کیفیت حسابرسان بر تمایلات سرمایه‌گذاران در قیمت‌گذاری سهام"، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۴(۵۷)، صص ۱۴۶-۱۲۳.
- ۴) پیری، پرویز، امیر شیخ‌محمدی و نعمت‌الله جوادی، (۱۳۹۲)، "بررسی ارتباط بین اندازه موسسه حسابرسان، تعداد صاحبکاران موسسه حسابرسان با کیفیت حسابرسان"، *دانش حسابرسان*، ۱۳(۵۱)، صص ۲۶-۱.
- ۵) حساس یگانه، یحیی و کاوه آذین‌فر، (۱۳۸۹)، "رابطه بین کیفیت حسابرسان و اندازه موسسه حسابرسان"، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسان*، ۱۷(۶۱)، صص ۸۳-۹۶.
- ۶) حساس یگانه، یحیی و ازاده مداحی، (۱۳۸۸)، "اثر بخشی فرآیند حسابرسان در کشف اشتباهات و تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی"، *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسان*، ۱(۴)، صص ۷۶-۴۹.
- ۷) خواجوی، شکراله، حمزه معشوری و محسن صالحی‌نیا، (۱۳۹۷)، "تأثیر شهرت حسابرسان بر شدت و پیامدهای منفی تجدید ارائه صورت‌های مالی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران"، *دانش حسابرسان*، ۱۸(۷۲)، صص ۵۷-۷۷.
- ۸) دیانتی دیلمی، زهرا و مرتضی بیاتی، (۱۳۹۴)، "رابطه رقابت بازار محصول و حق‌الزحمه حسابرسان مستقل"، *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسان*، ۷(۲۷)، صص ۲۳-۳۸.

- ۹) صفی‌پور افشار، مجتبی، امید پورحیدری و مهدی بهارمقدم، (۱۳۹۷)، "بررسی تاثیر مدیریت حسابرسی توسط مدیران بر کشف تحریفات توسط حسابرسان با لحاظ ویژگی تردید حرفه‌ای حسابرسان"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۵)، صص ۸۰-۶۷.
- ۱۰) علیخانی دهقی، حسین، ناصر ایزدی‌نیا و غلامحسین کیانی، (۱۳۹۹)، "پیش‌بینی تحریف‌های حسابداری بر اساس داده‌کاوی"، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۹(۱)، صص ۲۸۶-۲۵۷.
- ۱۱) قدیم‌پور، جواد و محسن دستگیر، (۱۳۹۵)، "بررسی تاثیر عوامل ریسک دادخواهی حسابرسان بر حق‌الزحمه حسابرسی"، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۸(۴)، صص ۳۷-۵۴.
- ۱۲) محمدرضایی، فخرالدین و مهدی محمدرضایی، (۱۳۹۳)، "بررسی رابطه بین رتبه موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابرسی"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۴)، صص ۱۴-۱.
- ۱۳) مران‌جوری، مهدی و رضیه علیخانی، (۱۳۹۹)، "سرمایه انسانی حسابرس و احتمال کشف تحریف صورت‌های مالی"، دانش حسابرسی، ۲۰(۸۱)، صص ۲۴۵-۲۲۷.
- ۱۴) نقش‌بندی، نادر و هدا قلیچی مقدم، (۱۳۹۹)، "بررسی نقش تعدیل‌کنندگی شهرت حسابرس بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و انتخاب حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار"، پژوهش‌های معاصر در علوم مدیریت و حسابداری، ۲(۶)، صص ۲۴-۱.
- ۱۵) نیکبخت، محمدرضا و مسحن تنانی، (۱۳۸۹)، "آزمون عوامل موثر بر حق‌الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی"، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۲(۴)، صص ۱۱۱-۱۳۲.
- 16) Choi, J. H., J. B. Kim, and Zang, Y. (2010). "Do Abnormally High Audit Fee Impair Audit Quality?" AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 29(2), 115-140.
- 17) DeAngelo, L. E. (1981). "Auditor Size and Audit Quality." Journal of Accounting and Economics, 3(3), 183-199.
- 18) Eilifsen, A., and Messier, W. F. (2000), "The Incidence and Detection of Misstatements. A review and Integration of Archival Research", Journal of Accounting Literature, 19, 1-43.
- 19) Johnstone, K. M., and Bedard, J. C. (2004). "Earnings manipulation risk, corporate governance risk, and auditors' planning and pricing decisions". The Accounting Review, 78(4): 1003-1025.
- 20) Hillegeist, S. A. (1999). "Financial Reporting and Auditing under Alternative Damage Appointment Rules." The Accounting Review, 74(3), 347-369
- 21) Hribar, P., T. Kravet, and Wilson, R. (2014). "A New Measure of Accounting Quality." Review of Accounting Studies, 19(1), 506-538.
- 22) Kinney, W. R., and Libby, R. (2002). "Discussion of the Relation between Auditors' Fees for Non audit Services and Earnings Management." The Accounting Review, 77(1), 107-114.
- 23) Li, B., and Ma, C. (2018) "Can audit fees inhibit accounting misstatements? Moderating effects of auditor reputation from Chinese experience", Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics, 1-20.

- 24) Lobo, G., and Zhao, Y. (2013). "Relation between Audit Effort and Financial Report Misstatements: Evidence from Quarterly and Annual Restatements." *The Accounting Review*, 88(4), 1385–1412.
- 25) Loebbecke, J. K., Eining, M. M. and Willingham, J. J. (1989). "Auditors' experience with Material Irregularities: Frequency, Nature, and Detectability Auditing", *A Journal of Practice & Theory*, 9(1), 11–28.
- 26) Matsumura, E. M., and Tucker, R. (1992). "Fraud Detection: A Theoretical Foundation." *The Accounting Review*, 67(4), 753–782.
- 27) Seetharaman, A., Gul, F., and Lynn, S. (2002). "Litigation risk and audit fees: Evidence from U.K. firms crosslisted on U.S. markets". *Journal of Accounting & Economics*, 33(1): 91–115.
- 28) Shibano, T. (1990). "Assessing Audit Risk from Errors and Irregularities." *Journal of Accounting Research*, 28(3), 110–140.
- 29) Simunic, D. A. (1980). "The pricing of audit services: Theory and evidence". *Journal of Accounting Research*, 18(1), 161-190.
- 30) Simunic, D. A. and Stein, M. T. (1996). "The impact of litigation risk on audit pricing: A review of the economics and the evidence". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 15(2): 119-134.
- 31) Skinner, D. J., and Srinivasan, S. (2012). "Audit Quality and Auditor Reputation: Evidence from Japan." *The Accounting Review*, 87(5), 1737–1765.
- 32) Teoh, S. H., and Wong, T. J. (1993). "Perceived Auditor Quality and the Earnings Response Coefficient." *The Accounting Review*, 68(2), 346–366.
- 33) Venkataraman, R., Weber, J. P, and Willenborg, M. (2008). "Litigation risk, audit quality, and audit fees: Evidence from Initial Public Offerings". *The Accounting Review*, 83(5): 1315-1345.
- 34) Whisenant, S., Sankaraguruswamy, S. and Raghunandan, K. (2003). "Evidence on the Joint Determination of Audit and Non-Audit Fees." *Journal of Accounting Research*, 41(4), 721–744.
- 35) Willenborg, M. (1999). "Empirical Analysis of the Economic Demand for Auditing in the Initial Public Offerings Market." *Journal of Accounting Research*, 37(1), 225–238.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

Abstract

The Moderating Effect of Auditor's Reputation on the Relationship between Audit Fee and the Incidence of Accounting Misstatements

Hassan Yari¹
Rafikbaghomian²

Received: 11 / July / 2022 Accepted: 14 / September / 2022

Abstract

The present study was conducted to investigate the moderating effect of auditor' reputation on the relationship between audit fee and the incidence of accounting misstatements. In this regard, we analyzed financial statements of 107 companies listed in Tehran Stock Exchange (TSE). The present study is an applied research and was conducted by descriptive-correlation method. In this study, Dependent variable is accounting misstatements and equals 1 if the firm subsequently restates its current year financial statements, otherwise zero. The audit fee and the auditor's reputation are the independent and moderating variables of the research, respectively. Hypothesis testing was carried out through logistic regression model. The results indicated that audit fee has a negative and significant relationship with the incidence of accounting misstatements and charging high (low) audit fee by auditor reduces (increases) the incidence of accounting misstatements and these findings is stronger in relation to audit firms that have a high reputation. In other words, the auditor's high reputation exacerbates the negative relationship between audit fee and the incidence of accounting misstatements.

Keywords: Auditor's Reputation, Audit Fee, Accounting Misstatements, Audit Quality

1 Department of Accounting, ShahidBeheshti University, Tehran, Iran.
hasanyari۳۳@gmail.com

2 Department of Accounting, ShahidBeheshti University, Tehran, Iran. Corresponding Author.
r_baghomian@sbu.ac.ir

