بررسی رابطه بین سطح رقابت موسسات حسابرسی و حق‌الزحمه غیرنرمال حسابرسی

نوید جوادی[۱]
احمد یعقوب‌نژاد[۲]
فریدون رهنمای رودپشتی[۳]
بهمن بنی‌مهد[۴]

چکیده:

هدف این پژوهش بررسی رابطه سطح رقابت موسسات حسابرسی و حق‌الزحمه غیرنرمال حسابرسی است. این پژوهش از لحاظ نظری، جزء تحقیقات اثباتی حسابداری و از لحاظ هدف، از نوع تحقیقات کاربردی به حساب می‌آید. در این راستا بر اساس معیارهای مشخص شده، با استفاده از روش غربالگری ۱۲۰ شرکت از بین شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به عنوان جامعه آماری مورد مطالعه، برای بازه زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ انتخاب و فرضیه‌های پژوهش بین آنها مورد آزمون قرار گرفت. به منظور سنجش متغیرهای پژوهش از مدل بومی‌سازی شده دیوش شارما استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه پژوهش نشان می‌دهد، رابطه معناداری بین سطح رقابت موسسات حسابرسی با حق‌الزحمه حسابرسی غیر نرمال وجود دارد . به عبارت دیگر، با افزایش سطح رقابت موسسات حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی غیرنرمال نیز افزایش می‌یابد.

کلمات کلیدی: سطح رقابت موسسات حسابرسی ، حق‌الزحمه حسابرسی، حق‌الزحمه غیرنرمال حسابرسی

۱. دانشجوی دکتری رشته حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران ، ایران
۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران مرکز، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران ، ایران، مسئول مکاتبات. پست الکترونیک: Yaghoobacc@gmail.com
۳. استاد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
۴. دانشیار، گروه حسابداری، واحد کرج ، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

❐ ۱- مقدمه

در سال‌های اخیر شاهد تغییرات عمده در اقتصاد و جوانب نظارتی محیط حسابرسی در بسیاری از کشورها بوده‌ایم این تغییرات با بحران جهانی اقتصاد از اوایل دهه ۱۹۹۰ آغاز و موجب افزایش چشمگیر سطح رقابت در بازار حسابرسی گردید در ایران نیز، همزمان با تشکیل جامعه حسابداران رسمی، بازار حسابرسی، افزایش چشمگیری در تعداد موسسه‌های حسابرسی در بخش خصوصی را تجربه کرده است، که دارای مجوز برای انجام خدمات حسابرسی بوده اند. با رونق بازار خدمات حسابرسی در ایران، هر موسسه در راستای نفوذ بیشتر در بازار و یافتن و جذب مشتری، مبادرت به اعمال سیاست‌های خود در بازار رقابتی کرده است در مورد این موضوع هیلی و پالیو (۲۰۰۳) معتقدند که کاهش مقررات در بازار کار حسابرسی به موسسات حسابرسی اجازه می‌دهد، بیشتر اهداف اقتصادی را دنبال کنند و در جستجوی رشد درآمد خود و کاهش هزینه‌ها در کار حسابرسی باشند (حسن‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵)

به عبارت دیگر اطلاعات تهیه شده برای سرمایه‌گذاران، به عنوان یک مرجع اطلاعاتی برای سایر استفاده‌کنندگان نیز مفید است چرا که اینها می‌توانند اطلاعات مشخص‌تری را که در معاملات خود با واحد تجاری بدست می‌آورند با این مرجع اطلاعاتی بسنجند. از طرف دیگر حق‌الزحمه حسابرسی از موضوعات مهمی است که ذهن صاحبکار و حسابرس را به خود مشغول می‌کند و انجام مطالعات دقیق و کامل درباره این موضوع را الزامی می‌دارد. حق‌الزحمه حسابرسی می‌تواند انگیزه‌ای برای تسریع در امور حسابرسی (ارائه گزارش حسابرسی) واحد تجاری تلقی گردد . بر این اساس بررسی رابطه بین این دو می‌تواند مورد توجه باشد. حق‌الزحمه حسابرسی بازتابی از کیفیت حسابرسی برای استفاده کنندگان برون سازمانی از صورت‌های مالی است. حسابرسی مستقل بخشی مهم از نظام گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد. گزارش حسابرس مستقل می‌تواند بیانگر ایفای تعهدات مدیریت صاحبکار نسبت به سرمایه گذاران باشد و حق‌الزحمه حسابرسی را می‌توان هزینه-ای در نظرگرفت که صاحبکار در ازای ایفای این تعهدات به حسابرس پرداخت می‌کند حال اگر این هزینه به شکل غیر نرمال باشد رابطه بین تعهدات حسابرس و هزینه مربوط به حق‌الزحمه غیرنرمال پرداختی به حسابرس با ابهام و مسائلی همراه خواهد بود. (بزرگ اصل،۱۳۸۹) بر این اساس بررسی رابطه بین این دو می‌تواند مورد توجه باشد. از این رو در این پژوهش در صدد پاسخگویی به این سوال که آیا بین سطح رقابت موسسات حسابرسی و حق‌الزحمه غیر نرمال حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد یا خیر؟

❐ ۲- بیان مسئله و اهمیت موضوع

با توجه به اینکه آزمون نظریه رقابت در حرفه حسابرسی، از نسبت حق‌الزحمه حسابرسی از یک شرکت در یک سال مشخص به کل حق‌الزحمه حسابرسی تمام موسسات حسابرسی از تمام شرکت‌ها در همان سال مشخص می‌گردد و این نسبت می‌تواند اطلاعات مفیدی را در مورد دریافتی‌های موسسات حسابرسی و حسابرس به ما ارائه بدهد که این دریافتی‌ها حق‌الزحمه

نرمال و یا حق‌الزحمه غیرنرمال را شـامل می‌شـود همچنین این نسـبت می‌تواند اطلاعاتی را در مورد وجود حق‌الزحمه‌های غیرمتعارف دریافتی برخی موسسـات حسابرسی را افشا نماید. علاوه بر این می‌توان براساس نتایج این پژوهش وجود حق‌الزحمه‌های غیر نرمال علل وقوع آنها را مورد بررسـی قرارداد. بهینه کردن حق‌الزحمه حسابرسی ممکن است موجب از دست رفتن استقلال و وابسـتگی‌های اقتصادی بین حسابرس و صاحبکار شود و بازار نسبت به این موضوع از طریق افت قیمت سـهام واکنش نشـان دهد. بالعکس، سرمایه‌گذاران با بررسـی میزان حق‌الزحمه پرداختی بیشـتر به حسابرسـان ممکن اسـت به کیفیت کار آنان پی ببرند که در این صورت می توانند به صورتهای مالی، بیشتر اتکا کرده و به استقلال حسابرسان دست پیدا کنند. بنابراین، سرمایه‌گذاران با بررسـی این موضوع و نتایج حاصل از آن می‌توانند به تصمیم‌گیری بهتری جهت قیمت سـهام در بازار دسـت یابند. همچنین شـرکت کنندگان مطلـع و آگاه (تحلیل گران، سـرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و ...) با بررسی عوامل موثر بر حق‌الزحمه‌های حسابرسی و تعیین حق‌الزحمه‌های اسـتاندارد حسابرسـی و مقایسـه آن با حق‌الزحمه‌های واقعی، به نرمال یا غیرنرمال بودن آن پی می‌برند و آنان را در قضاوت نسـبت به این که آیا اطلاعات شـرکت (صورت‌های مالی حسابرسی شـده) مبنای مناسـبی جهت ارزیابی قیمت سـهام در بازار اسـت یا نه، کمک می‌کند.بنابراین، بررسی رابطه بین سطح رقابت موسسات حسابرسی و حق‌الزحمه غیر نرمال حسابرسی و شناسایی تاثیـر عوامل موثر بر بوجود آمدن حق‌الزحمه‌های غیرنرمال، برای اسـتفاده کنندگان از اطلاعات حسـابداری از اهمیت ویژه‌ای برخوردار اسـت. این پژوهش می‌تواند به مدیران و سـرمایه‌گذاران و سـایر اسـتفاده‌کنندگان از اطلاعات حسـابداری و حسابرسـی در درک علل وجود حق‌الزحمه حسابرسی و توان رقابت موسسات حسابرسی کمک کند و با توجه با اینکه در این پژوهش جنبه غیرنرمـال بـودن حق‌الزحمه مد نظر می‌باشـد. نتایج این پژوهش برای اسـتفاده‌کنندگان جهت شناخت این عوامل، تاثیرات آنها و اتخاذ تصمیمات صحیح و به موقع مفید خواهد بود.

۳. مبانی نظری پژوهش

۳-۱- حق‌الزحمه حسابرسی

حق‌الزحمه حسابرسـی، بازتابی از کیفیت حسابرسی برای استفاده‌کنندگان برون سازمانی از صورت‌های مالی است و حق‌الزحمه حسابرسی را می‌توان هزینه‌ای در نظرگرفت که صاحبکار در ازای ایفای این تعهدات به حسابرس پرداخت می‌کند. حق‌الزحمه حسابرسی به عامل‌های متعددی بستگی دارد که میزان اهمیت این عامل‌ها در کشورهای مختلف متفاوت است . از مناقشات اصلی حرفه حسابرسی در حال حاضر تعیین کمترین نرخ حق‌الزحمه حسابرسی و نرخ شکنی برخی از مؤسسات حسابرسی است اما در نظر گرفتن حسابرسی به عنوان یک کالای همگن و قیمت‌گذاری غیر رقابتی آن، اسـتقلال و کیفیت خدمات حسابرسـی را به خطر می‌انـدازد. هم چنین، باید به این نکته توجه کرد که حسابرسی مستقل اساس شفافیت اقتصادی، اعتماد مردم به بازار سرمایه و پاسـخگویی دولت به مردم اسـت. لذا نباید همانند کالا و خدمات معمولی با آن برخورد شود و

از اثرات وجود حق‌الزحمه‌های غیرنرمال بر امور مختلف جامعه و حرفه حسابداری و حسابرسی نمی‌توان به سادگی عبور کرد.(تنانی،۱۳۹۲)

۳-۲- حق‌الزحمه غیرنرمال حسابرسی

حق‌الزحمه غیرنرمال حسابرس عبارت است از تفاوت بین حق‌الزحمه واقعی(حق‌الزحمه پرداخت شده جهت حسابرسی صورتهای مالی) و سطح نرمال از حق‌الزحمه حسابرسی که انتظار پرداخت آن را دارند. حق‌الزحمه پرداختی به حسابرس شامل دو قسمت مجزا به شکل زیر است:

هزینه‌های مربوط به تلاش حسابرسان و ریسک تامین مالی را نشان میدهد که حق‌الزحمه نرمال نامیده می‌شود حق‌الزحمه نرمال حسابرس با توجه به عواملی نظیر اندازه صاحبکار، پیچیدگی عملیات صاحبکار و ریسک خاص صاحبکار تعیین می‌شود.(سیمونیک و همکاران،۱۹۸۰)

و همچنین حق‌الزحمه غیر نرمال حسابرسی، که بر مبنای روابط خاص بین حسابرس و صاحبکار تعیین می‌شود. (چوی و همکاران،۲۰۱۰)

۳-۳- عوامل مؤثر در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی

عامل‌های مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی در بسیاری از پژوهش‌ها به دو گروه اصلی به شرح زیر تقسیم شده است(واعظ و احمدی،۱۳۹۳)

عامل‌های مربوط به عرضه‌کنندگان خدمات حسابرسی مانند حسابرس متخصص در صنعت، شهرت و اعتبار مؤسسه حسابرسی، استقلال حرفه‌ای مؤسسه حسابرسی، اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی.

عامل‌های مربوط به متقاضیان خدمات حسابرسی مانند دعاوی حقوقی مطرح شده علیه شرکت صاحبکار، شهرت و اعتبار شرکت صاحبکار، اندازه شرکت صاحبکار و ریسک شرکت صاحبکار.

ریشه تحقیقات عوامل مؤثر بر تعیین حق‌الزحمه حسابرسی را می‌توان برای نخستین بار در کار سیمونیک (۱۹۸۰) مشاهده کرد پس از وی بسیاری دیگر از محققین نیز به بررسی عوامل مؤثر بر تعیین حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند (فرانسیس، ۱۹۸۴ ؛ فرانسیس و استاک، ۱۹۸۶ ؛ پالمروس، ۱۹۸۶ ؛ نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹ ؛ مهرانی و جمشیدی، ۱۳۹۰). مطابق با تحقیقات انجام شده عوامل مؤثر در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی عبارت اند از: اندازه شرکت، پیچیدگی عملیات، ریسک حسابرسی، عملکرد مالی، نسبت حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا، ویژگی‌های حسابرس و سایر موارد است. با این حال، برخی دیگر از تحقیقات نیز به رابطه معناداری بین اطلاعات حسابداری و حق‌الزحمه دست یافتند. به عنوان مثال شادمان (۱۳۹۳) در تحقیق خود تحت عنوان »عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی« به این نتیجه رسید که بین اطلاعات حسابداری و حق‌الزحمه حسابداری رابطه معناداری وجود دارد. اطلاعات حسابداری در تحقیق وی عبارت اند از: جمع

کل دارایی‌ها، نسبت حقوق صاحبان سهام به جمع دارایی‌ها، نسبت جمع حساب‌های دریافتنی به جمع دارایی‌ها، نسبت جمع موجودی مواد و کالا به جمع دارایی‌ها، نسبت جمع حساب‌های پرداختنی به جمع دارایی‌ها، نسبت تسهیلات دریافتی به جمع دارایی‌ها، نسبت سود خالص به جمع دارایی‌ها (تنانی،۱۳۹۲)

۳-۴- تاثیر حق‌الزحمه حسابرسی بر گزارش حسابرس

از آنجائی‌که گزارش حسابرس در فرآیند تصمیم‌گیری استفاده کنندگان صورت‌های مالی به عنوان یکی از اطلاعات سودمند در نظر گرفته می‌شود. از این رو این پرسش مطرح می‌شود که آیا منافع حسابرس با منافع مدیر در یک راستا قرار دارد و حسابرس در مقابل صدور گزارش حسابرسی مقبول درباره عملکرد مدیر، حق‌الزحمه بیشتری طلب می‌کند؟.لذا مدیران واحدهای تجاری همواره تلاش می‌کنند تا عملکرد خود را از طریق دریافت گزارش حسابرسی تعدیل (نشده)مقبول، مثبت جلوه دهند.

حق‌الزحمه حسابرس بر اساس بهای تمام شده خدمات بکار رفته در فرآیند حسابرسی بعلاوه تخمینی از زیان‌های آتی ناشی از مسئولیت حسابرس در برابر گزارش صادر شده، تعیین خواهد شد. اجرای این فرآیند در سه مرحله انجام می‌شود. مرحله اول، ارزیابی حسابرس از وقوع زیان آتی ناشی از قضاوت حسابرس که در آینده یک ذینفع مثلاً سهامدار متحمل می‌شود. مرحله دوم، بکارگیری منابع در اجرای عملیات حسابرسی مثلاً نیروی انسانی تا اینکه منافع نهایی کاهش در ارزش فعلی زیان‌های مورد انتظار آتی ناشی از حسابرسی صورت‌های مالی برابر هزینه نهایی سرمایه گذاری اضافی حسابرسی باشد. در نهایت حسابرس قیمتی را تعیین می‌کند تا اینکه هزینه حسابرسی را پوشش دهد. در این میان قضاوت حسابرس نقش مهمی در تعیین قیمت(حق‌الزحمه) دارد.(استانلی،۲۰۱۱)

نظریه کارگزاری، حسابرس را به عنوان نماینده مستقل سهامداران و سایر اشخاص ذینفع در کنترل صحت، قابلیت اتکاء و مربوط بودن اطلاعاتی می‌شناسد که توسط مدیران واحد تجاری تهیه و ارائه می‌شود. اما به دلیل آن که کار حسابرسی مستلزم ارتباط نزدیک حسابرس با مدیران واحد تجاری است، بنابراین در این نظریه فرض می‌شود که حسابرسان ممکن است در انجام وظیفه خود، استقلال خود را حفظ نکرده وکار خود را به درستی انجام ندهند و به عبارتی در راستای منافع خود و مدیران عمل نمایند. بنابراین حق‌الزحمه حسابرس رابطه‌ای مستقیم با صدور گزارش مقبول حسابرسی دارد. به بیان دیگر هر چه حق‌الزحمه افزایش یابد، احتمال صدور گزارش مقبول حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. این موضوع می‌تواند استقلال حسابرس را کاهش دهد. و حق‌الزحمه غیر نرمال برای خدمات حسابرسی مطرح شود همچنین هرگاه شرکتی زیان گزارش نماید احتمال صدور گزارش مقبول کاهش می‌یابد. یعنی رابطه‌ای معکوس و منفی میان گزارش زیان توسط واحد مورد رسیدگی و اظهار نظر مقبول حسابرس مستقل وجود دارد. چنین رابطه منفی میان اندازه شرکت مورد رسیدگی و سن شرکت با اظهار نظر حسابرس وجود دارد.

هر چه قدمت و اندازه شرکت‌های مورد رسیدگی حسابرس بیشتر باشد، درآن صورت احتمال این که حسابرس گزارش مقبول ارائه دهد کاهش می‌یابد.(بنی‌مهد و همکاران،۱۳۹۱)

۳-۵- تاثیر گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی بر رقابت در بازار حسابرسی

چرخش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی می‌تواند هم مزایا و هم مخارجی را در پی داشته باشد. از جمله رایج‌ترین مزایای مورد انتظار از این مقررات، می‌توان به حسابرسی صورت‌های مالی از دیدگاهی تازه، از بین رفتن پیوند اقتصادی بین حسابرس و صاحبکار که به طور بالقوه می‌تواند بی‌طرفی حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد و همچنین افزایش میزان رقابت در بازار حسابرسی (مؤسسه‌های حسابرسی پس از دورهٔ معینی تغییر می‌کنند و ناگزیرند با سایر مؤسسه‌های حسابرسی به منظور کسب صاحبکاران جدید رقابت کنند) و در نتیجه بهبود کارایی حسابرسی مستقل اشاره کرد. در مقابل، مخالفان گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی اعتقاد دارند این گونه الزامات هزینه‌هایی را هم به حسابرسان و هم به صاحبکاران آنها تحمیل می‌کند که از جمله مهمترین هزینه‌های گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی بنابر ادعای مخالفان، می‌توان به کاهش توان نظارتی حسابرسان بر رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت به دلیل از بین رفتن اطلاعات مختص به صاحبکار در پی تغییرات مکرر حسابرس مستقل، افزایش حق الزحمهٔ حسابرسی و بروز حق‌الزحمه‌های غیر نرمال به دلیل زمان‌بر بودن حسابرسی اولیه و کاهش سهم از بازار مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ اشاره کرد (هریس، ۲۰۱۲)

در ایران بر اساس الزاماتی که سازمان بورس و اوراق بهادار در مرداد ۱۳۸۶ ابلاغ شد، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، حداکثر چهار سال پیاپی می‌توانند از یک حسابرس مستقل معین استفاده کنند و پس از اتمام دورهٔ چهارساله، موظف اند حسابرس مستقل خود را تغییر دهند؛ از این رو شرکت‌هایی که تا قبل از مرد اد ۱۳۹۰ چهار سال پیاپی از یک حسابرس استفاده کرده اند، باید در مجامع عمومی عادی سالانه‌ای که پس از تاریخ یاد شده برگزار می‌شود، حسابرس خود را تغییر دهند (شورای عالی بورس و اوراق بهادار، ۱۳۸۶).

بررسی هزینه‌های تحمیل شده به حسابرسان مستقل و صاحبکاران آنها، به موجب اجرایی شدن مقررات گردش الزامی مؤسسه‌های حسابرسی در ایران از موضوعات قابل تامل می‌باشد. با توجه به تجربهٔ اندک کشورها در سطح جهان در خصوص این گونه الزامات و نیز، نبود اجماع بین صاحب نظران نسبت به خوب یا بد بودن الزامات یادشده، هنوز در عمل اظهار نظر نسبت به فزونی منافع بر مخارج این امر امکان پذیر نیست. پژوهش‌های متعددی در جهت کاهش این شکاف، تلاش می‌کند به طور خاص بر مخارج مقررات گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی تمرکز کند و به بررسی آثار آن بر حق الزحمهٔ حسابرسی (هزینهٔ برای صاحبکاران) و رقابت در بازار حسابرسی و سهم از بازار مؤسسه‌های حسابرسی (هزینهٔ برای مؤسسه‌های حسابرسی) بپردازد . بدیهی است نتایج این پژوهش‌ها علاوه بر ارائهٔ شواهد تجربی در خصوص تأثیر گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی بر حق‌الزحمهٔ حسابرسی و رقابت در بازار حسابرسی ایران، به عنوان یکی از چند کشوری که به وضع این گونه الزامات اقدام کرده است، می‌تواند بازخوردهای مهمی برای سازمان

بورس و اوراق بهادار تهران نسبت به هزینه‌های جانبی تحمیل شده به حسابرسان و صاحبکاران به موجب وضع این الزامات فراهم آورد. یکی از پیامدهای بسیار مهم گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی که باید مد نظر قرار گیرد، آثار آن بر رقابت در بازار کار حسابرسی است.گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی از این جنبه، به مثابهٔ تیغ دولبه‌ای است که هم می‌تواند به بهبود بازار کار حسابرسی و کارایی این بازار بینجامد و هم می‌تواند به توزیع نامناسب بازار بین مؤسسه‌های باکیفیت و کم کیفیت منجر شود (کمران، مرلوتی و وینسنزو، ۲۰۰۹). موافقان گردش اجباری با اتکا به پویاترشدن بازار کار حسابرسی، ادعا می‌کنند در گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی، وضعیت بازار برای حرفهٔ حسابرسی به سمتی خواهد رفت که انحصار در بازار حسابرسی شکسته خواهد شد. این وضعیت موجب می‌شود علاوه بر پویایی بیشتر بازار حسابرسی، سطح کیفی حرفه نیز به طور کلی بهتر شود و توانایی مؤسسه‌های حسابرسی در انجام عملیات حسابرسی به سطحی بالاتر، ارتقا یابد. این موضوع علاوه بر منفعت برای حرفهٔ حسابرسی، موجب منتفع شدن سرمایه گذاران هم می‌شود (استینلی و دیزورت،۲۰۰۷) . یافتهٔ دیگر برخی پژوهش‌ها نشان می‌دهد که گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی، تأثیر قابل توجهی بر نحوهٔ توزیع کار حسابرسی بین مؤسسه‌هایی با درجهٔ کیفی مختلف، نمی‌گذارد.

❐ ۴- پیشینه پژوهش

۴-۱. پژوهش‌های خارجی

کاربلا و همکاران (۲۰۱۵) با استفاده از اطلاعات شرکت‌های ایتالیایی به این نتیجه رسیدند که اگر کیفیت حسابرسی به وسیله دو معیار مختلف مدیریت سود اندازه‌گیری شود، موجب بهبود چرخش حسابرسی برای شرکت‌های حسابرسی شده توسط ۴ موسسه بزرگ حسابرسی می‌شود. همچنین نتایج تحقیق آنان نشان داد که چرخش حسابرسی شرکت، موجب پرداخت حق‌الزحمه حسابرسی کم تر برای شرکت‌های حسابرسی شده توسط ۴ موسسه بزرگ حسابرسی و عدم تغییر حق‌الزحمه حسابرسی برای شرکت‌های حسابرسی شده توسط موسساتی بجز ۴ موسسه بزرگ شده است.

آدزرین و احمد(۲۰۱۳) در پژوهشی مهم‌ترین دلایل طولانی شدن تکمیل عملیات حسابرسی در شرکت‌های مالزیایی را بررسی کردند . هشت متغیر مستقل این پژوهش شامل اندازه شرکت، نوع صنعت، سود یا زیان شرکت، اقلام غیرمترقبه ، نوع اظهارنظر حسابرس، میزان تخصص مؤسسه‌های حسابرسی ، ماه پایان سال مالی و نسبت بدهی به دارایی شرکت بود. نتایج پژوهش آنان نشان داد که از هشت متغیر مستقل تعریف شده، شش متغیر نوع صنعت، سود یا زیان، نوع اظهارنظر حسابرس، تخصص مؤسسه حسابرسی، تاریخ پایان سال مالی و نسبت بدهی به دارایی با متغیر وابسته پژوهش رابطه معنادار دارد. هم چنین، نوع این رابطه با مدت زمان اجرای عملیات حسابرسی، با زیان، نوع اظهارنظر و نسبت بدهی به دارایی شرکت مستقیم و با نوع صنعت، تخصص مؤسسه حسابرسی و پایان سال مالی شرکت معکوس بود.

آستهانا و بوون (۲۰۱۲) به بررسی رابطه بین حق‌الزحمه غیرنرمال حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که هنگامی که حق‌الزحمه غیرنرمال منفی حسابرسی افزایش می‌یابد، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد که تصویب قانون ساربینز اکسلی موجب تقویت استقلال حسابرس شده است.

گریفین و لونت (۲۰۱۱) در پژوهش خود نشان دادند که حق‌الزحمه حسابرس با عواملی چون نوع گزارش حسابرسی، تغییر حسابرس، نوع صنعت، نسبت جاری، تعداد بخش‌های واحد تجاری، اندازه صاحبکار رابطه‌ای معنی‌دار دارد.

گریفین و لونت(۲۰۱۱) در پژوهش خود نشان دادند که حق‌الزحمه حسابرس رابطه‌ای معنی‌دار با عواملی چون نوع گزارش حسابرسی، تغییر حسابرس، نوع صنعت، نسبت جاری، تعداد بخش‌های واحد تجاری، اندازه صاحبکار دارد.

فرانکن (۲۰۱۱) به بررسی نفوذ سهامداران عمده از رابطه بین حق‌الزحمه غیرنرمال حسابرسی و کیفیت سود پرداخت. نتایج پژوهش نشان داد که بین حق‌الزحمه غیرنرمال مثبت حسابرسی و کیفیت سود رابطه‌ای وجود ندارد. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد که نفوذ سهامداران عمده بر رابطه بین حق‌الزحمه غیرنرمال مثبت و کیفیت سود تاثیر ندارد.

چوی و همکاران (۲۰۱۰) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا حق‌الزحمه غیرنرمال حسابرسی می‌تواند موجبات آسیب رساندن به کیفیت حسابرسی را فراهم آورد؟ نتایج پژوهش آنها نشان داد که میان حق‌الزحمه غیرنرمال مثبت و کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد لکن حق‌الزحمه غیر نرمال منفی رابطه‌ای با کیفیت حسابرسی ندارد..

چن وهمکاران (۲۰۱۰) در پژوهشی در چین دریافتند که با ادغام یک موسسه حسابرسی چینی با یکی از موسسات بزرگ حسابرسی (موسسه ارنست و یانگ)، از ۴۶ صاحبکار این موسسه حسابرسی چینی، ۳۰ صاحبکار، حسابرس خود را تغییر دادند و موسسات حسابرسی کوچک را به عنوان حسابرس خود انتخاب کردند. آن‌ها در پژوهش خود نشان دادند که انگیزه ۳۰ شرکت از تغییر حسابرس، دریافت گزارش حسابرسی مقبول در مقابل کیفیت پائین حسابرسی بوده است. براساس نتیجه این پژوهش، رقابت در حسابرسی، موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود.

چنا و همکاران(۲۰۰۹) طی پژوهشی از شرکت‌های تایوانی دریافتند که تغییر حسابرس با صدور گزارش حسابرسی مقبول رابطه‌ای مستقیم دارد. آن‌ها نشان دادند مدیران به منظور مطلوب نشان دادن عملکرد شرکت، حسابرس خود را تغییر می‌دهند تا به واسطه این تغییر، گزارش حسابرسی مقبول دریافت و به این روش، عملکرد شرکت را مطلوب جلوه دهند. در این پژوهش نشان داده شد که در سال‌های بعد، احتمال ورشکستگی این گونه شرکت‌ها بیشتر بوده است

لای (۲۰۰۹) در بررسی نوع اظهار نظر حسابرس و افشای حق‌الزحمه حسابرسی دریافت میان افشای حق‌الزحمه حسابرسی و نوع گزارش حسابرس رابطه‌ای وجود ندارد. اما اندازه شرکت، سودآوری، گزارش حسابرسی غیر مقبول در سال قبل، جریان نقدی، شاخص ورشکستگی و رشد

فروش از عوامل تاثیرگذار بر صدور گزارش حسابرسی غیر مقبول درباره تداوم فعالیت شرکت می‌باشد.

۲-۴- پژوهش‌های داخلی

صالحی و همکاران (۱۳۹۸) رابطه بین تغییر مدیران و حق‌الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار دادند نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که رابطه معناداری بین تغییر مدیر عامل شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی وجود ندارد. و رابطه منفی و معناداری بین تغییر رئیس هیئت مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی وجود دارد . به بیان دیگر تغییر رئیس هیئت مدیره در شرکت‌های نمونه باعث کاهش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود.

فلاح و دری(۱۳۹۶) رابطه کیفیت حسابرسی و تخصص حسابرس بر حق‌الزحمه غیر عادی حسابرس را مورد بررسی قرار دادند نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که ارتباط موجود میان کیفیت حسابرسی و تخصص حسابرس با حق‌الزحمه غیرعادی حسابرس رابطه مثبت و معنی داری می‌باشد.

عزیزخانی و همکاران (۱۳۹۵) پژوهش با عنوان تأثیر سیاست چرخش اجباری حسابرس بر حق‌الزحمه حسابرسی انجام دادند نتایج این پژوهش شواهدی در تایید این ادعا که سیاست چرخش اجباری حسابرس موجب افزایش در هزینه‌های حسابرسی میشود، فراهم نمیآورد.

نیکبخت و تنانی (۱۳۹۵) در پژوهشی عوامل موثر بر حق‌الزحمه حسابرسی را بررسی نمودند. یافته‌های این تحقیق نشان داد اندازه شرکت، پیچیدگی عملیات شرکت، نوع موسسه حسابرسی و تورم ارتباط معنی داری با حق‌الزحمه حسابرسی دارند. اما متغیرهای ریسک حسابرسی و تحصیلات و تجربه مسوول تهیه کننده صورت‌های مالی، با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه‌ای ندارد.

قدیم‌پور و دستگیر (۱۳۹۵) تاثیر عوامل ریسک دادخواهی حسابرسان بر حق‌الزحمه ی حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند نتایج این پژوهش بیانگر آن است که در بورس اوراق بهادار تهران از بین یازده عامل ذکرشده، فقط سه عامل میزان اثر بخشی کنترل داخلی، نسبت استقلال حسابرس و تمرکز مالکیت، بر حق‌الزحمهٔ حسابرسی تأثیر معناداری دارند. چنین نتیجه‌ای می‌تواند بیانگر این موضوع باشد که در بازار اوراق بهادار تهران، حسابرسان مستقل به مسألهٔ ریسک دادخواهی توجه چندانی نمی‌کنند و حق‌الزحمهٔ حسابرسی بیشتر بر اساس حجم عملیات رسیدگی تعدیل می‌شود.

عبادی خورده بلاغ و نظری (۱۳۹۳) رابطه میان تغییرات حق‌الزحمه خدمات حسابرسی و اظهارنظر حسابرس در بخش خصوصی و غیرخصوصی(سازمان حسابرسی) ئرا مورد پژوهش قرار دادند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که تعدیل تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر در بخش غیر خصوصی در سطح اطمینان ۹۰ درصد دارای رابطه معنی‌دار با تغییرات حق‌الزحمه حسابرسی بوده لکن در بخش خصوصی نه از طریق تغییرات حق‌الزحمه بلکه با تغییر حسابرس رابطه داشته است.

بنی‌مهد و همکاران (۱۳۹۱) به بررسی اثر حق‌الزحمه حسابرسی بر صدور گزارش مقبول حسابرسی پرداختند. یافته‌های این پژوهش نشان داد که میان حق‌الزحمه حسابرس، اندازه صاحبکار، گزارش زیان توسط صاحبکار و سن شرکت مورد رسیدگی و صدور گزارش مقبول حسابرسی رابطه‌ای معنی‌دار وجود دارد. بر اساس نتایج پژوهش، حق‌الزحمه حسابرس رابطه‌ای مستقیم با صدور گزارش مقبول حسابرسی دارد. اندازه شرکت، سن شرکت و گزارش زیان رابطه‌ای معکوس با گزارش مقبول حسابرسی دارد.همچنین تغییر حسابرس، نوع حسابرس، مدت تصدی حسابرس با صدور گزارش مقبول حسابرسی رابطه‌ای ندارند.

مهرانی و آوانکی (۱۳۹۰) به بررسی عوامل موثر بر تعیین حق‌الزحمه ی حسابرسی پرداختند .ابتدا با بررسی ادبیات نظری و پژوهشی مربوط، مهمترین عوامل تعیین کننده حق‌الزحمه حسابرسی شامل کیفیت گزارش حسابرسی، شهرت صاحبکار، اندازه صاحبکار، تخصص صنعتی موسسه حسابرسی، اندازه موسسه ی حسابرسی، بودجه زمانی، شهرت حسابرسی، ریسک شرکت صاحبکار و دعاوی حقوقی تعیین شده اند. یافته‌های بدست آمده حاکی از آن است که کیفیت حسابرسی، شهرت صاحبکار، تخصص صنعتی، بودجه زمانی صرف شده برای فرآیند حسابرسی، مبلغ ترازنامه، جمع دارایی‌های شرکت و سابقه موسسات حسابرسی بر حق‌الزحمه دریافتی از سوی حسابرسان تاثیر مثبت و معنی داری دارد.

علوی طبری و همکاران (۱۳۹۰) تحقیقی را با عنوان رابطه نظام راهبری و حق‌الزحمه حسابرسی مستقل شرکت‌ها انجام دادند آنها در این تحقیق نتیجه گرفتندکه بین درصد مالکیت نهادی دولتی و شبه دولتی و نوع حسابرس با حق‌الزحمه حسابرسی مستقل رابطه‌ای مستقیم و معنی‌دار وجود دارد. همچنین، نشان دادندکه بین استقلال هیأت مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد.

نیکبخت و تنانی (۱۳۸۹) به بررسی اثر ۸ عامل بر حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. یافته‌های این تحقیق نشان داد متغیرهای حجم عملیات، اندازه شرکت، پیچیدگی عملیات شرکت، نوع مؤسسه حسابرسی و تورم ارتباط معنی داری با حق‌الزحمه حسابرسی دارند، ولی متغیرهای ریسک حسابرسی و تحصیلات و تجربه مسؤول تهیه کننده صورت‌های مالی، با متغیر وابسته حق‌الزحمه حسابرسی فاقد ارتباط آماری بودند.

❐ ۵- فرضیه پژوهش

حال این سؤال در ذهن ایجاد می‌شود که در عمل، آیا بین سطح رقابت موسسات حسابرسی و حق‌الزحمه غیر نرمال حسابرسی رابطه وجود دارد؟ در صورت مثبت بودن پاسخ، لازم است بررسی شود که توان رقابت موسسات حسابرسی چگونه بر حق‌الزحمه غیر نرمال حسابرسی تأثیر می‌گذارد. پاسخ به این سوال را می‌توان دو منظر مورد تحلیل قرار داد اول اینکه در صورت وجود حق‌الزحمه غیرنرمال و بالا بودن حق‌الزحمه، شرکتها هزینه‌های مازادی را متحمل خواهند شد که این امر در عملکرد شرکت و عایدی ذینفعان تاثیرگذار خواهد بود. دوم اینکه وجود

حسابرس در جامعه و اجرای عملیات حسابرسی برای صورتهای مالی اطمینان معقولی در اختیار استفاده‌کنندگان و جامعه حرفه‌ای نسبت به صحت و سقم صورتهای مالی قرار می‌دهند بنابراین وابستگی حق‌الزحمه حسابرسی، به میزان توان رقابت موسسات حسابرسی، سطح اطمینان استفاده کنندگان و جامعه را با اشکلاتی مواجه می‌نماید. از اینرو در این پژوهش فرضیه زیر مورد آزمون قرار می‌گیرد:

فرضیه: میان سطح رقابت موسسات حسابرسی و حق‌الزحمه غیر نرمال حسابرسی رابطه معنا داری وجود دارد.

❐ ۶- روش‌شناسی پژوهش

۶-۱- روش پژوهش

در این پژوهش سطح رقابت موسسات حسابرسی به عنوان متغیر مستقل و حق‌الزحمه غیرنرمال حسابرسی به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده و به منظور سنجش این متغیرها، از مدل بومی شده دیویش شارما و همکاران(۲۰۱۸) استفاده شده است. در مدل شارما به دلیل اینکه برخی از متغیرها مانند عملیات‌های خارجی، موارد خارق‌العاده، ضعف در کنترل‌های داخلی، مالیات‌های خارجی و زمان تعدد کار (پیک کاری) حسابرسی، در کشور ما وجود نداشته و یا قابل سنجش نیستند. بومی سازی شده و متغیرهای متناسب بکار گرفته شده است.

در این مدل عواملی نظیر اندازه صاحبکار، سودآوری و جریان نقدی عملیاتی، تغییر حسابرس، نوع حسابرس و .... مورد سنجش قرار گرفته است. و خطای مدل(ℓ) نشان دهنده حق‌الزحمه غیر نرمال می‌باشد. مدل پژوهش شرح زیر می‌باشد:

$$AUDFEE = \alpha + \beta1SIZE + \beta2LEV + \beta3AREC_INVT + \beta4LOSS + \beta5OCF + \beta6ROA + \beta7ZMJ_Z + \beta8\ Aud_Change + \beta9\ Aud_\ Type + \beta10\ ownership\ type + \beta11\ Aud_Competitiveness + \ell$$

در این مدل:

اندازه صاحبکار (SIZE)، اهرم (LEV)، حساب‌های دریافتنی و موجودی به کل داراییها (AREC_INVT)، ضرر و زیان (LOSS)، خطر ورشکستگی (ZMJ_Z)، سودآوری (ROA) و جریان نقدی عملیاتی (OCF) ، تغییر حسابرس(Auditor's Change)، نوع حسابرس(Auditor Type)، نوع مالکیت(ownership type)، توان رقابت موسسه حسابرسی(ℓ) ،(Audit Competitiveness)حق‌الزحمه غیرنرمال حسابرسی

در این پژوهش سطح رقابت موسسات حسابرسی به عنوان متغیر مستقل و حق‌الزحمه غیرنرمال حسابرسی به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده است . همچنین متغیرهای کنترل مربوط به این پژوهش عبارتند از:

انـدازه صاحبـکار (SIZE)، اهـرم (LEV)، حسـاب‌های دریافتنـی و موجـودی بـه کل داراییها (AREC_INVT)، ضرر و زیان (LOSS)، خطر ورشکسـتگی (ZMJ_Z)، سـودآوری (ROA) و جریـان نقدی عملیاتـی (OCF) ، تغییر حسـابرس (Auditor's Change)، نوع حسـابرس(Auditor Type)، نـوع مالکیـت(ownership type)، تـوان رقابـت موسسـه حسابرسی(Audit Competitiveness)

برای محاسبه متغیرهای فوق در مدل مذکور ابتدا اطلاعات مربوط به هر کدام از این متغیرها برای هشـت سـال از صورتهای مالی و یادداشتهای همراه شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، اسـتخراج و از طریق نرم افزار اکسل طبقه‌بندی و محاسبات لازم انجام شده است و سپس با استفاده از نرم افزار eveiws محاسبات آماری لازم انجام گرفته است.

۶-۲- روش و ابزار جمع‌آوری اطلاعات

به منظور تدوین مبانی نظری پژوهش از مطالعات کتابخانه‌ای و آرشـیو اسـتفاده شـده است و جهـت جمع آوری اطلاعات مربوط به سـطح رقابت موسسـات حسابرسـی و حق‌الزحمه‌های حسابرسـی از اطلاعات صورتهای مالی شرکتها و یادداشـت‌های همراه بکار گرفته شده است. به همین منظور ابتدا بر اسـاس معیارهای بیان شـده در انتخاب جامعه آماری، داده‌های مورد نیاز جهت سنجش متغیرها، جمع‌آوری شده و پس از همسان سازی و هم قواره کردن داده‌ها به کمک نرم افزار Excel ، تعداد ۱۲۰ شـرکت از بین شـرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، که تمام معیارها و اطلاعات لازم را داشـته‌اند و متناسـب با شرایط این پژوهش بوده است. برای بازه زمانی ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۶ در نظر گرفته شده‌اند. در نهایت اینکه مجموعاً تعداد ۹۶۰ شرکت سال برای تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها و سـایر عملیات آماری ، با اسـتفاده از نرم افزار eveiws انتخاب شـده‌اند. سپس آمار توصیفی و ضریب همبستگی متغیرهای پژوهش، مورد محاسبه قرار گرفته و به منظور تعیین روش تخمین داده‌ها، از آزمون F لیمر و هاسـمن استفاده گردیده است سـپس مفروضات مدل رگرسـیون خطی و مانایی متغیرها مورد بررسی قرار گرفته شده است. در نهایت به کمک تخمین مدل‌های پژوهش، فرضیه پژوهش مورد آزمون و تحلیل قرار گرفتند.

۶-۳- جامعه آماری و تعیین حجم نمونه پژوهش

جامعه آماری پژوهش برخی از شـرکتهای بورسـی هسـتند که داری معیارهای زیر باشند: ۱- سـهام آنها در بورس معامله شده باشد.۲- طی قلمرو زمانی پژوهش، هیچ گونه توقف فعالیت نداشـته و در طی دوره مورد بررسی تغییر سـال مالی و تغییر فعالیت نداشته باشد.۳- صورتهای مالی آنها حسابرسـی شـده باشد. بر اساس معیارهای بیان شـده در انتخاب جامعه آماری، تعداد ۱۲۰ شرکت انتخاب شدند که به علت محدود و هدفمند بودن جامعه کل، جامعه به عنوان نمونه انتخاب شده است.

در این پژوهش قلمرو زمانی پنج سـال می‌باشـد ولی داده‌های آماری برای هشت سال جمع آوری شـده است تا داده‌های مورد نیاز برای انجام محاسبات آماری در اختیار قرار گرفته باشد در

نهایت اینکه مجموعاً تعداد ۹۶۰ شرکت سال برای انجام این پژوهش در نظر گرفته شده است.

❐ ۷- یافته‌های پژوهش

۷-۱- آمار توصیفی

آمار توصیفی شـــامل مجموعه روش‌هایی است که برای جمع‌آوری، خلاصه کردن، طبقه‌بندی و توصیـــف حقایـــق عددی به کار می‌رود. در واقع این آمـــار، داده‌ها و اطلاعات پژوهش را توصیف می‌کند و طرح یا الگوی کلی از داده‌ها برای استفاده سریع و بهتر از آنها به دست می‌دهد. در یک جمع‌بندی با اســـتفاده مناسب از آمار توصیفی می‌توان ویژگی‌های یک دسته از اطلاعات را بیان کرد. پارامترهای مرکزی و پراکندگی به همین منظور به کار می‌روند. کارکردهای این معیارها این است که می‌توان خصوصیات اصلی مجموعه‌ای از داده‌ها را به صورت یک عدد بیان کنند و بدین ترتیب افزون بر آن که به فهم بهتر نتایج یک آزمون کمک می‌کنند، مقایسه نتایج آن آزمون را با آزمون‌ها و مشـــاهدات دیگر نیز تسهیل می‌نماید. در این پژوهش آمار توصیفی کاملاً کنترل شده و برای انجام آمار استنباطی، مطلوب می‌باشند.

جدول آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

پنل الف: متغیرهای پیوسته							
نام متغیر	نماد	تعداد مشاهدات	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
تأخیر غیر نرمال گزارش حسابرسی	ABLAG	۷۲۰	-۰,۰۱۱	۰,۰۱۹	۰,۶۰۳	-۰,۶۸۱	۰,۳۲۹
توان رقابت موسسه حسابرسی	AUD_ COMPETITIVENESS	۷۲۰	۰,۲۳۹	۰,۱۹۴	۰,۶۴۶	۰,۰۴۲	۰,۱۶۵
اندازه صاحبکار	SIZE	۷۲۰	۱۴,۲۹۴	۱۴,۱۶۷	۱۹,۲۴۹	۱۰,۶۷۱	۱,۳۵۸
اهرم مالی	LEV	۷۲۰	۰,۶۱۸	۰,۶۳۲	۰,۹۶۴	۰,۲۰۷	۰,۲۲۲
نسبت حسابهای دریافتنی و موجودی کالا	AREC_INVT	۷۲۰	۰,۵۲۸	۰,۵۳۲	۰,۸۴۱	۰,۱۶۳	۰,۱۹۵
خطر ورشکستگی	ZMJ_Z	۷۲۰	-۱,۲۰۴	-۱,۰۹۸	۲,۳۷۵	-۴,۳۶۰	۱,۷۰۸
سودآوری	ROA	۷۲۰	۰,۰۸۷	۰,۰۶۹	۰,۳۲۹	-۰,۱۵۳	۰,۱۲۸
جریان وجوه نقد عملیاتی	OCF	۷۲۰	۰,۱۰۹	۰,۰۹۵	۰,۴۴۷	-۰,۱۱۲	۰,۱۰۶

پنل ب: متغیرهای دو ارزشی				
نام متغیر	نماد	نوع طبقه	فراوانی	درصد
زیان	LOSS	۱	۱۲۷	۱۷,۶
		۰	۵۹۳	۸۲,۴
تغییر حسابرس	AUD_CHANGE	۱	۱۹۶	۲۷,۲
		۰	۵۲۴	۷۲,۸
نوع حسابرس	AUD_TYPE	۱	۱۵۸	۲۱,۹
		۰	۵۶۲	۷۸,۱
نوع مالکیت	OWNERSHIP_TYPE	۱	۳۳۴	۴۶,۴
		۰	۳۸۶	۵۳,۶

مأخذ: یافته‌های تحقیق

در جدول فوق برخی از مفاهیم آمار توصیفی متغیرها، شامل میانگین، میانه، حداقل مشاهدات، حداکثر مشاهدات و انحراف معیار ارائه شده است. با توجه به پنل الف نتایج نشان می‌دهد که در شرکت‌های مورد بررسی متوسط اهرم مالی ۰,۶۱۸ می‌باشد که نشان دهنده این است که تقریباً ۶۱,۸٪ منابع مالی شرکت‌ها از طریق بدهی تأمین مالی شده است. متوسط سودآوری در شرکت‌های مورد بررسی ۸,۷٪ می‌باشد که با توجه به انحراف معیار (۱۲,۸٪) از نوسان پذیری نسبتاً پایینی برخوردار است. نتایج ارائه شده در پنل ب نیز نشان می‌دهد که تقریباً ۱۷,۶٪ شرکت‌های مورد بررسی زیان ده هستند و تقریباً ۲۷,۲٪ شرکت‌ها در طی دوره مورد بررسی تغییر حسابرس داشته‌اند.

۷-۲- آمار استنباطی

۷-۲-۱. آزمون ضریب همبستگی متغیرهای پژوهش

ضریب همبستگی همیشه عددی بین ۱ تا ۱- است. ضریب همبستگی بین ۰ تا ۱ به معنی داشتن همبستگی مثبت است و هرچه این ضریب به ۱ نزدیک‌تر باشد همبستگی قوی‌تر است. همبستگی مثبت یعنی با افزایش عدد یک متغیر، عدد متغیر دیگر نیز افزایش می‌یابد. ضریب همبستگی بین ۰ تا ۱- به معنی داشتن همبستگی منفی بین دو متغیر است و هرچه عدد به ۱- نزدیک‌تر باشد یعنی همبستگی منفی قوی‌تر است. همبستگی منفی یعنی با کاهش عدد متغیری، عدد متغیر دیگر کاهش می‌یابد.

جدول ضرایب همبستگی پیرسون متغیرهای پژوهش

ردیف	متغیرها	(۱)	(۲)	(۳)	(۴)	(۵)	(۶)	(۷)	(۸)	(۹)	(۱۰)	(۱۱)	(۱۲)	(۱۳)
(۱)	ABAUDFEE	۰.۱۲۶	۱											
	احتمال	۰.۰۰۰۶	----											
(۲)	AUD_ COMPETITIVENESS	۰.۱۶۲	۰.۰۹۲	۱										
	احتمال	۰.۰۰۰۰	۰.۰۱۱۳	----										
(۳)	SIZE	-۰.۰۹۶	-۰.۱۰۳	۰.۰۵۲	۱									
	احتمال	۰.۰۰۸۳	۰.۰۰۴۶	۰.۱۵۹۸	----									
(۴)	LEV	۰.۱۱۹	۰.۱۷۹	۰.۰۷۷	۰.۱۶۱	۱								
	احتمال	۰.۰۰۱۰	۰.۰۰۰۰	۰.۰۳۸۶	۰.۰۰۰۰	----								
(۵)	AREC_INVT	۰.۰۶۱	۰.۰۹۱	۰.۲۱۶	-۰.۱۵۳	۰.۱۷۶	۱							
	احتمال	۰.۱۰۲۷	۰.۰۱۲۳	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰	----							
(۶)	LOSS	۰.۰۷۷	۰.۰۷۴	۰.۱۹۱	۰.۰۷۲	۰.۴۶۹	-۰.۱۰۴	۱						
	احتمال	۰.۰۳۴۳	۰.۰۴۳۲	۰.۰۰۰۰	۰.۰۵۱۹	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۵۳	----						
(۷)	ZMJ_Z	۰.۲۲۸	-۰.۱۴۱	-۰.۱۰۶	۰.۱۳۱	۰.۳۶۶	۰.۱۳۳	۰.۲۶۸	۱					
	احتمال	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۴۴	۰.۰۰۰۴	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۰۳	۰.۰۰۰۰	----					
(۸)	ROA	-۰.۰۷۷	۰.۰۴۵	-۰.۱۴۲	-۰.۰۴۴	-۰.۲۶۱	-۰.۰۰۴	-۰.۳۳۸	-۰.۳۲۴	۱				
	احتمال	۰.۰۳۵۱	۰.۲۲۳۶	۰.۰۰۰۱	۰.۲۳۴۵	۰.۰۰۰۰	۰.۹۰۹۸	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰	----				
(۹)	OCF	-۰.۱۱۷	-۰.۰۹۰	-۰.۰۴۶	۰.۰۰۶	-۰.۲۴۲	-۰.۱۵۶	-۰.۲۰۹	-۰.۳۲۸	۰.۴۴۴	۱			
	احتمال	۰.۰۰۱۳	۰.۰۱۳۴	۰.۲۱۶۲	۰.۸۶۸۷	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰	----			
(۱۰)	AUD_ CHANGE	۰.۲۱۱	۰.۱۶۱	۰.۰۲۵	-۰.۱۲۷	-۰.۰۲۶	-۰.۰۵۶	-۰.۰۱۳	-۰.۰۱۹	-۰.۰۰۹	۰.۰۱۱	۱		
		۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰	۰.۵۰۵۶	۰.۰۰۰۶	۰.۴۸۵۹	۰.۱۳۴۱	۰.۷۳۰۳	۰.۶۱۳۲	۰.۸۱۲۳	۰.۷۷۶۸	----		
(۱۱)	AUD_TYPE	-۰.۰۴۳	۰.۰۵۸	۰.۱۱۱	۰.۳۲۸	۰.۱۷۳	۰.۱۴۷	۰.۰۶۳	۰.۱۴۳	-۰.۰۳۷	-۰.۰۱۱	-۰.۲۷۹	۱	
	احتمال	۰.۲۴۷۸	۰.۱۱۴۹	۰.۰۰۲۳	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۰۱	۰.۰۹۲۳	۰.۰۰۰۱	۰.۳۱۹۷	۰.۷۷۱۵	۰.۰۰۰۰	----	
(۱۲)	OWNERSHIP_ TYPE	-۰.۰۴۹	-۰.۱۵۹	۰.۰۶۷	-۰.۰۴۴	۰.۰۶۸	۰.۱۴۷	-۰.۱۰۲	۰.۰۱۴	۰.۱۰۸	۰.۰۶۲	۰.۰۰۱	-۰.۰۲۲	۱
		۰.۱۸۴۶	۰.۰۰۰۰	۰.۰۷۰۹	۰.۲۴۱۰	۰.۰۶۸۰	۰.۰۰۰۱	۰.۰۰۶۳	۰.۷۰۴۲	۰.۰۰۳۸	۰.۰۹۴۶	۰.۹۸۹۶	۰.۵۵۲۶	----

مأخذ: یافته‌های تحقیق

۷-۲-۲- آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

لازم است که قبل از تخمین مدل، مانایی متغیرهای آن مورد بررسی قرار بگیرد. یک متغیر، وقتی ماناست که میانگین، واریانس و کواریانس آن در طول زمان ثابت باقی بماند. به طور کلی

اگـر مبدأ زمانی یـک متغیر، تغییر کند و میانگین و واریانـس و کواریانس تغییری نکند، در آن صورت متغیرماناسـت و در غیر این صورت متغیـر، نامانا خواهد بود. فرضیه‌های مربوط به مانایی متغیرها به صورت زیر می‌باشد:

H_0: متغیر نامانا است
H_1: متغیر مانا است

متغیرهایـی که احتمـال حاصل از آزمون آنها کمتر از ۵٪ می‌باشـد فرضیه صفر در مورد آن رد شـده و آن متغیر ماناسـت درصورتی‌که بیشتر از ۵٪ باشد، نامانا است. نتایج آزمون مانایی در جدول زیر درج گردیده است..

جدول نتایج آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

متغیرها	نماد	آزمون لوین،لین و چو		آزمون ایم، پسران و شین		آزمون ای دی اف فیشر		آزمون پی پی فیشر		نتایج
		آماره	احتمال	آماره	احتمال	آماره	احتمال	آماره	احتمال	
حق‌الزحمه حسابرسی غیرنرمال	ABAUDFEE	-۵۱.۰۲۱	۰.۰۰۰۰	-۷.۰۴۳	۰.۰۰۰۰	۳۱۶.۳۲۳	۰.۰۰۰۱	۳۸۶.۰۳۵	۰.۰۰۰۰	مانا
توان رقابت موسسه حسابرسی	AUD_ COMPETITIVENESS	-۷۴.۳۶۳	۰.۰۰۰۰	-۷.۶۷۰	۰.۰۰۰۰	۳۲۳.۶۲۷	۰.۰۰۰۱	۳۷۱.۵۶۸	۰.۰۰۰۰	مانا
اندازه صاحبکار	SIZE	-۲۴.۴۳۷	۰.۰۰۰۰	-۲.۶۶۵	۰.۰۰۳۸	۳۳۵.۷۷۲	۰.۰۰۰۰	۴۹۰.۴۲۵	۰.۰۰۰۰	مانا
اهرم مالی	LEV	-۱۶.۴۵۹	۰.۰۰۰۰	-۶.۸۶۸	۰.۰۰۰۰	۴۸۹.۱۴۸	۰.۰۰۰۰	۶۰۵.۳۶۵	۰.۰۰۰۰	مانا
نسبت حسابهای دریافتنی و موجودی کالا	AREC_ INVT	-۳۶.۹۴۳	۰.۰۰۰۰	-۵.۲۵۹	۰.۰۰۰۰	۳۳۹.۶۹۳	۰.۰۰۰۰	۴۳۳.۱۰۴	۰.۰۰۰۰	مانا
زیان	LOSS	-۴.۴۵۷	۰.۰۰۰۰	-۱۰.۳۰۱	۰.۰۰۰۰	۵۵۶.۱۲۷	۰.۰۰۰۰	۷۴۵.۱۵۸	۰.۰۰۰۰	مانا
خطر ورشکستگی	ZMJ_Z	-۳۰.۵۵۸	۰.۰۰۰۰	-۳.۱۱۹	۰.۰۰۰۰	۱۱۸.۱۰۴	۰.۰۰۰۰	۱۴۹.۳۰۵	۰.۰۰۰۰	مانا
سودآوری	ROA	-۳۵.۶۰۳	۰.۰۰۰۰	-۶.۷۱۹	۰.۰۰۰۰	۴۲۶.۸۴۶	۰.۰۰۰۰	۵۴۲.۳۱۲	۰.۰۰۰۰	مانا
جریان وجوه نقد عملیاتی	OCF	-۲۷.۰۲۲	۰.۰۰۰۰	-۵.۶۷۹	۰.۰۰۰۰	۳۹۳.۸۹۲	۰.۰۰۰۰	۵۱۰.۵۲۰	۰.۰۰۰۰	مانا
تغییر حسابرس	AUD_ CHANGE	-۲۲.۴۲۹	۰.۰۰۰۰	-۶.۰۰۷	۰.۰۰۰۰	۲۹۳.۷۰۰	۰.۰۰۰۰	۳۵۶.۴۷۲	۰.۰۰۰۰	مانا
نوع حسابرس	AUD_ TYPE	-۲۵.۲۱۶	۰.۰۰۰۰	-۶.۸۶۱	۰.۰۰۰۰	۴۳۴.۱۹۸	۰.۰۰۰۰	۵۷۱.۰۲۱	۰.۰۰۰۰	مانا
نوع مالکیت	OWNERSHIP_ TYPE	-۹.۵۵۷	۰.۰۰۰۰	-۳.۱۱۹	۰.۰۰۰۹	۱۱۸.۱۰۴	۰.۰۰۰۲	۱۴۹.۳۰۵	۰.۰۰۰۰	مانا

مأخذ: یافته‌های تحقیق

براساس آزمون‌های انجام شده چون مقدار احتمال همه متغیرها کمتر از ۵٪ بوده است، همه متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی در دوره پژوهش در سطح پایا[1] بوده‌اند پایایی بدین معنی است که میانگین و واریانس متغیرهای پژوهش در طول زمان و کواریانس متغیرها بین سال‌های مختلف ثابت بوده است. همانگونه که در جدول فوق ملاحظه می‌شود همه متغیرها مانا هستند و نیازی به آزمون هم جمعی[2] وجود ندارد. بنابراین مشکل رگرسیون کاذب در ضرایب برآوردی وجود نخواهد داشت در رگرسیون کاذب معنی‌دار ضرایب به صورت کاذب است

۷-۲-۳- آزمون‌های تشخیص روش تخمین مدل‌های پژوهش

با توجه به اینکه داده‌های این پژوهش از نوع ترکیبی می‌باشد. اما قبل از تخمین مدل‌ها لازم است که روش تخمین (تلفیقی یا تابلویی) مشخص گردد. برای این منظور از آزمون F لیمر استفاده شده است. برای مشاهداتی که احتمال آزمون آنها بیشتر از ۵٪ باشد یا به عبارتی دیگر آماره آزمون آنها کمتر از آماره جدول باشد، از روش تلفیقی استفاده می‌شود و برای مشاهداتی که احتمال آزمون آنها کمتر از ۵٪ است، برای تخمین مدل از روش تابلویی استفاده می‌شود. روش تابلویی خود با استفاده از دو مدل «اثرات تصادفی» و «اثرات ثابت» می‌تواند انجام گیرد. برای تعیین اینکه از کدام مدل استفاده شود از آزمون هاسمن استفاده گردیده است. مشاهداتی که احتمال آزمون آنها کمتر از ۵٪ است از مدل اثرات ثابت و مشاهداتی که احتمال آزمون آنها بیشتر از ۵٪ است از مدل اثرات تصادفی برای تخمین مدل استفاده شده است.

جدول نتایج حاصل از آزمون F لیمر و آزمون هاسمن

مدل	آزمون	آماره	احتمال	نتیجه
ABAUDFEE	F لیمر	۱,۸۳۶۱	۰,۱۰۳۶	روش تلفیقی
	هاسمن	نیازی به انجام آزمون هاسمن وجود ندارد.		

مأخذ: یافته‌های تحقیق

همانطور که در جدول فوق منعکس گردیده، احتمال F لیمر هر دو مدل پژوهش بیشتر از ۵٪ می‌باشد لذا برای تخمین هر دو مدل از روش تلفیقی استفاده می‌شود. همچنین با توجه به اینکه به منظور تخمین هر دو مدل از روش تلفیقی استفاده می‌شود در هیچ کدام از مدل‌ها نیازی به انجام آزمون هاسمن وجود ندارد.

1. Stationarity
2. Cointegration test

جدول نتایج حاصل از آزمون بروش-پاگان

مدل	آماره بروش-پاگان	احتمال	نتیجه
اول	۲,۷۳۵۲	۰,۰۹۸۲	عدم استفاده از اثرات تصادفی

مأخذ: یافته‌های تحقیق

۷-۲-۴- آزمون مفروضات مدل رگرسیون خطی

مجموعه‌ای از فروض، تحت عنوان فروض کلاسیک وجود دارد که در مورد جمله باقیمانده (یا خطای مدل) مطرح می‌گردند. برای اینکه در مدل رگرسیون خطی، تخمین زن‌های ضرایب رگرسیون، بهترین تخمین زن‌های بدون تورش خطی باشند، لازم است تا مفروضات این مدل بررسی و آزمون شوند. لذا در ادامه، نحوه آزمون این مفروضات بیان شده و سپس نتایج حاصل از برآوردهای انجام شده تشریح می‌گردد.

۷-۲-۴-۱- آزمون همسان بودن واریانس جزء خطا

یکی دیگر از فروض رگرسیون خطی این است که، تمامی جملات باقیمانده دارای واریانس برابر باشند. در عمل ممکن است این فرض چندان صادق نبوده و به دلایل مختلفی از قبیل: شکل نادرست تابع مدل، وجود نقاط پرت، شکست ساختاری در جامعه آماری، و ... شاهد پدیده ناهمسانی واریانس باشیم. برای بررسی این مشکل آزمون‌های مختلفی توسط اقتصاددانان معرفی شده است. در این مطالعه فرض همسانی واریانس باقیمانده‌ها از طریق آزمون وایت[1] مورد بررسی قرار گرفت. که نتایج آن در جدول زیر نشان می‌دهد که در مدل فرض صفر مبنی بر وجود همسانی واریانس رد می‌شود. بنابراین، به منظور رفع ناهمسانی واریانس از رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) استفاده می‌کنیم.

جدول نتایج حاصل از آزمون همسان بودن واریانس جمله خطا

مدل	آماره F	احتمال	نتیجه
ABAUDFEE	۵,۰۸۷۲	۰,۰۰۰۰	ناهمسانی واریانس جزء خطا

مأخذ: یافته‌های تحقیق

۷-۲-۴-۲- آزمون عدم وجود هم‌خطی بین متغیرهای توضیحی

هم‌خطی به معنای وجود رابطه شدید بین متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل می‌باشد. در صورت وجود هم خطی، ضرایب برآوردی الگو دارای خطای معیار بالایی خواهد بود و در نتیجه این مسأله باعث می‌شود که تعداد متغیرهای معنی‌دار در معادله کاهش یابد. در این

1. White

معادله برای بررسی عدم وجود هم خطی از معیار عامل تورم واریانس[1] (VIF) استفاده شد. وقتی که شـاخص تورم واریانس کمتر از ۱۰ باشد، نشان دهنده عدم وجود هم خطی می‌باشد. با توجه به جدول زیر نتایج حاصل از این آزمون نشان می‌دهد که میزان تورم واریانس متغیرهای وابسته و کنترلی در مدل پژوهش در حد مجاز خود قرار داشته و لذا از این بابت مشکلی وجود ندارد.

جدول نتایج حاصل از آزمون عدم وجود هم خطی بین جملات توضیحی مدل پژوهش

متغیر	نماد	واریانس ضریب	عامل تورم واریانس
حق‌الزحمه حسابرسی غیر نرمال	ABAUDFEE	۰,۰۰۰۱۱۴	۱,۰۲۲۲۲۱
اندازه صاحبکار	SIZE	۰,۰۰۰۱۳۱	۱,۲۲۶۶۷۴
اهرم مالی	LEV	۰,۳۶۳۳۱۷	۲,۵۱۱۴۰۵
نسبت حسابهای دریافتنی و موجودی کالا	AREC_INVT	۰,۰۰۴۸۹۰	۱,۲۲۷۶۹۴
زیان	LOSS	۰,۰۰۱۸۶۸	۱,۷۸۷۱۶۳
خطر ورشکستگی	ZMJ_Z	۰,۰۱۰۷۵۱	۲,۰۶۲۷۵۰
سودآوری	ROA	۰,۲۲۴۲۱۵	۲,۴۱۹۳۵۳
جریان وجوه نقد عملیاتی	OCF	۰,۰۱۷۸۶۰	۱,۳۱۴۴۴۲
تغییر حسابرس	AUD_CHANGE	۰,۰۰۰۸۳۶	۱,۰۸۹۸۹۰
نوع حسابرس	AUD_TYPE	۰,۰۰۱۱۲۸	۱,۲۷۲۲۵۱
نوع مالکیت	OWNERSHIP_TYPE	۰,۰۰۰۶۵۶	۱,۰۷۴۵۶۶
توان رقابت موسسه حسابرسی	AUD_COMPETITIVENESS	۰,۰۰۵۷۹۵	۱,۰۳۱۲۱۴

مأخذ: یافته‌های تحقیق

۷-۲-۴-۳- آزمون نرمال بودن توزیع جزء خطا

یکی از فروض مهم راجع به جمله باقیمانده این اسـت که توزیع جملات آن نرمال باشـد. به منظور آزمون نرمال بودن جمله خطا از آماره آزمون جارکو-برا[2] اسـتفاده شـده است. با توجه به نتایج بدسـت آمده، مقدار احتمال آماره آزمون جارکو-برا، در مدل پژوهش بیشتر از ۵٪ می‌باشد. بنابراین فرض صفر مبنی بر نرمال بودن جمله خطا پذیرفته می‌شود. به عبارت دیگر، فرض نرمال

1. Variance Inflation Factor (VIF)
2. Jarque-Bera

بودن جزء خطا مدل پژوهش برقرار است.

جدول: نتایج حاصل از نرمال بودن جمله خطا

مدل	آماره جارکو برا	احتمال	نتیجه
ABAUDFEE	۲,۴۰۸۷	۰,۲۹۹۹	نرمال بودن جزء خطا

مأخذ: یافته‌های تحقیق

۷-۲-۵- آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه: میان سطح رقابت موسسات حسابرسی و حق‌الزحمه غیر نرمال حسابرسی رابطه معنا داری وجود دارد.

به منظور آزمون این فرضیه از نتایج تخمین مدل ارائه شده در جدول زیر بهره گرفته شده است. مقدار احتمال (یا سطح معنی داری) F برابر ۰,۰۰۰۰ بوده و چون این مقدار کمتر از ۰,۰۵ است، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود، یعنی مدل معنی‌دار است. مقدار آماره دوربین- واتسون ۱,۸۹۴ می‌باشد که این مقدار، عدم وجود خود همبستگی خطاها را نشان می‌دهد. نتایج مربوط به ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد، تقریباً ۳۱,۱٪ تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، توضیح داده می‌شوند. نتایج حاصل از متغیرهای کنترلی نشان می‌دهد که با توجه به آماره t در سطح اطمینان ۹۵٪ اندازه صاحبکار، جریان وجوه نقد عملیاتی و نوع حسابرس با حق‌الزحمه حسابرسی غیرنرمال رابطه منفی و معناداری دارند. در حالی که، اهرم مالی، نسبت حسابهای دریافتنی و موجودی کالا، زیان و تغییر حسابرس با حق‌الزحمه حسابرسی غیرنرمال رابطه مثبت و معناداری دارند.

در حالت کلی نتایج نشان می‌دهد که ضریب متغیر توان رقابت موسسه حسابرسی، ۰,۱۷۶۰۱۵ بوده که نشان دهنده رابطه مثبت توان رقابت موسسه حسابرسی با حق‌الزحمه حسابرسی غیر نرمال می‌باشد که با توجه به آماره t ضریب متغیر توان رقابت موسسه حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵٪ معنی‌دار می‌باشد، با توجه به موارد فوق می‌توان در سطح اطمینان ۹۵٪ فرضیه پژوهش را تأیید شده تلقی کرد این موضوع نشان دهنده این است که سطح رقابت موسسات حسابرسی با حق‌الزحمه حسابرسی غیر نرمال رابطه مثبت و معناداری دارد به عبارت دیگر، با افزایش سطح رقابت موسسات حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی غیر نرمال نیز افزایش می‌یابد.

جدول نتایج تخمین مدل پژوهش

متغیر	نماد	ضریب برآوردی	خطای استاندارد	آماره t	احتمال	عامل تورم واریانس
متغیر وابسته: حق‌الزحمه حسابرسی غیر نرمال روش تخمین: رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته						
مقدار ثابت	C	-۰.۲۶۸۴۲۳	۰.۰۹۸۶۸۳	-۲.۷۲۰۰۳۷	۰.۰۰۷۱	---
توان رقابت موسسه حسابرسی	AUD_COMPETITIVENESS	۰.۱۷۶۰۱۵	۰.۰۸۳۴۲۳	۲.۱۰۹۹۲۳	۰.۰۳۵۴	۱.۰۳۱۲۱۲
اندازه صاحبکار	SIZE	-۰.۰۱۵۲۰۷	۰.۰۰۵۳۶۱	-۲.۸۳۶۳۲۴	۰.۰۰۵۰	۱.۲۲۶۶۷۴
اهرم مالی	LEV	۰.۲۸۸۱۵۵	۰.۰۹۹۲۳۵	۲.۹۰۳۷۶۱	۰.۰۰۳۹	۲.۳۶۴۱۶۰
نسبت حسابهای دریافتنی و موجودی کالا	AREC_INVT	۰.۱۶۸۴۳۷	۰.۰۶۷۰۰۵	۲.۵۱۳۷۸۰	۰.۰۱۲۳	۱.۲۲۵۲۵۲
زیان	LOSS	۰.۰۵۷۵۲۳	۰.۰۵۷۴۱۱	۱.۰۰۱۹۳۹	۰.۳۱۶۷	۱.۷۸۷۱۵۹
خطر ورشکستگی	ZMJ_Z	-۰.۱۷۸۸۵۳	۰.۰۹۲۲۳۳	-۱.۹۳۹۱۴۹	۰.۰۵۳۱	۳.۱۳۳۴۷۲
سودآوری	ROA	۰.۴۹۸۷۸۳	۰.۸۴۷۶۰۷	۰.۵۸۸۴۶۰	۰.۵۵۶۴	۲.۴۱۵۹۰۰
جریان وجوه نقد عملیاتی	OCF	-۰.۴۹۳۵۰۵	۰.۱۲۲۴۷۶	-۴.۰۲۹۳۸۹	۰.۰۰۰۱	۱.۳۱۳۰۱۸
تغییر حسابرس	AUD_CHANGE	۰.۲۱۳۲۴۹	۰.۰۷۶۶۳	۲.۷۴۵۸۱۳	۰.۰۰۶۳	۱.۰۸۹۷۷۷
نوع حسابرس	AUD_TYPE	۰.۰۴۶۴۱۳	۰.۰۳۲۹۵۵	۱.۴۰۸۳۶۷	۰.۱۵۹۵	۱.۲۷۱۴۴۱
نوع مالکیت	OWNERSHIP_TYPE	-۰.۰۷۲۳۱۷	۰.۰۲۵۹۴۱	-۲.۷۸۷۷۱۶	۰.۰۰۵۵	۱.۰۷۲۴۸۹
ضریب تعیین تعدیل شده		۰.۳۱۱				
دوربین-واتسون		۱.۸۹۴				
آماره F		۷۷.۹۶۳				
احتمال (آماره F)		۰.۰۰۰۰				

مأخذ: یافته‌های تحقیق

❐ ۸- خلاصه و نتیجه‌گیری

همزمان با تشـکیل جامعه حسابداران رسـمی، بازار حسابرسی، افزایش چشم‌گیری در تعداد موسسات حسابرسی در بخش خصوصی تجربه کرده است که دارای مجوز برای خدمات حسابرسی بوده‌اند با رونق بازار خدمات حسابرسـی در ایران هر موسسـه در راسـتای نفوذ بیشتر در بازار و یافتن و جذب مشـتری مبادرت به اعمال سیاسـت‌های خود در بازار رقابتی کرده است .از عوامل مهم موثر در بحث کیفیت حسابرسـی عوامل انگیزشـی اسـت که کمتر مورد توجه قرار می‌گیرد یکی از این عوامل رقابت اسـت. رقابت موجب ارتقاء سـطح کیفی می‌شود لیکن عاملی که رقابت را می‌انگیـزد همـان برتری طلبی یـا برتری جویی اسـت. از طرفی در زمان رقابت شـدید بین موسسـات حسابرسـی احتمال وجود حق‌الزحمه‌های غیرنرمال نیز شـدت می‌گیرد. این پژوهش در پی پاسـخی به این سـؤال بود که، سطح رقابت موسسـات حسابرسی و حق‌الزحمه غیر نرمال حسابرسـی چه رابطه‌ای دارد؟ در این راسـتا فرضیه‌ای تدوین گردیده بود که با اسـتفاده از مدل و روش‌هـای آماری، مورد آزمون قرار گرفت. همان طورکه نتایج آزمون‌های این پژوهش نشـان می‌دهد. همچنین بر اساس نتایج آزمون فرضیه که رابطه میان سطح رقابت موسسات حسابرسی و حق‌الزحمه غیر نرمال حسابرسـی مورد بررسـی قرار داده، نشـان دهنده این اسـت که سطح رقابت موسسـات حسابرسی با حق‌الزحمه حسابرسی غیر نرمال رابطه مثبت و معناداری دارد و با افزایش سطح رقابت موسسات حسابرسـی، حق‌الزحمه حسابرسی غیر نرمال نیز افزایش می‌یابد. به عبارت دیگر وقتی بین موسسـات حسابرسـی در جهت پذیرش کار رقابت وجود داشـته باشد و هرچقدر این رقابت بیشـتر باشـد امکان وجود حق‌الزحمه‌های غیر نرمال نیز بیشتر خواهد شد. نتایج پژوهش‌های گذشـته نیز با نتیجه پژوهش حاضر هم خوانی دارند که از جمله پژوهش‌های کاربلا و همکاران (۲۰۱۵)که با استفاده از اطلاعات شرکت‌های ایتالیایی به این نتیجه رسیدند که چرخش حسابرسـی شـرکت، موجب تغییر حق‌الزحمه حسابرسـی می‌شـود. آستهانا و بوون (۲۰۱۲) به بررسـی رابطه بین حق‌الزحمه غیرنرمال حسابرسـی و کیفیت حسابرسی پرداختند. گریفین و لونت (۲۰۱۱) در پژوهش خود نشـان دادند که حق‌الزحمه حسـابرس با عواملی چون نوع گزارش حسابرسی، تغییر حسابرس، نوع صنعت، نسبت جاری، تعداد بخش‌های واحد تجاری، اندازه صاحبکار رابطه‌ای معنی‌دار دارد. گریفین و لونت(۲۰۱۱) در پژوهش خود نشـان دادند که حق‌الزحمه حسـابرس رابطه‌ای معنی‌دار با عواملی چون نوع گزارش حسابرسی، تغییر حسابرس، نوع صنعت، نسـبت جاری، تعداد بخش‌های واحد تجاری، اندازه صاحبکار دارد. چوی و همکاران (۲۰۱۰) رابطه بین حق‌الزحمه غیرنرمال حسابرسـی و کیفیت حسابرسـی را بررسی کردند. لای (۲۰۰۹) نوع اظهارنظر حسـابرس و افشـای حق‌الزحمه حسابرسـی را مورد بررسـی قرار دادند. صالحی و همکاران (۱۳۹۸) رابطه بین تغییر مدیران و حق‌الزحمه حسابرسـی مورد بررسـی قرار دادند .فلاح و دری(۱۳۹۶) رابطه کیفیت حسابرسی و تخصص حسابرس بر حق‌الزحمه غیرعادی حسابرس را مورد بررسی قرار دادند. عزیزخانی و همکاران (۱۳۹۵) پژوهش با عنوان تأثیر سیاست چرخش اجباری حسـابرس بر حق‌الزحمه حسابرسـی انجام دادند. نیکبخت و تنانی (۱۳۹۵) در

پژوهشـــی عوامل موثر بر حق‌الزحمه حسابرســـی را بررسی نمودند. نتایـج این پژوهش‌ها هر کدام بـــه نوعی وجود رابطه بین حق‌الزحمه و خصوصاً حق‌الزحمه غیر نرمال با تغییرات حسابرســـی را تایید می‌کند به عبارتی دیگر پژوهش‌های گذشـــته وجود رابطه مثبت بین توان رقابت موسســـات حسابرسی و حق‌الزحمه غیر نرمال را تایید می‌کنند.

❐ ۹- پیشنهادهای کاربردی مرتبط با یافته‌های پژوهش

با توجه به نتایج کسب شده از این پژوهش، پیشنهادات کاربردی زیر ارائه می‌گردد:

۱- با توجه به این که حق‌الزحمه‌های حسابرسی بر ارائه به موقع گزارش حسابرسی موثراست، توصیه می‌گردد که تعیین حق‌الزحمه بر اساس یک مدل قابل اتکا باشد وجامعه حسابداران رسمی به دنبال ارائه مدلی برای این موضوع باشد.

۲- به موسسات حسابرسی توصیه می‌شود که ارتقاء کیفیت حسابرسی و حفظ استقلال خود را نسبت به حفظ توان رقابت در بازار، در اولویت قرار داده و با توجه به اعتبار و سابقه حسابرسی خود، حق‌الزحمه حسابرسی متناسب را در نظر بگیرند.

❐ فهرست منابع

الف- منابع فارسی

۱. احمدپور احمد، توکل‌نیا، اســماعیل، معصومی تکتم (۱۳۹۴) «بررسی اثر تعدیلی تخصص حسابرس در صنعت بــر ارتبــاط بین راهبری هیئت مدیره و مدیریت ســود مبتنی بر اقلام تعهدی: شــواهد تجربی از شــرکت‌های پذیرفته شــده در بورس اوراق بهادار تهران» دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۴، شماره۱۵ ، صص ۹۳-۱۰۶.

۲. بنی‌مهد بهمن (۱۳۹۰) «بررســی عوامل تاثیرگذار بر اظهار نظر مقبول حسابرس» فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال چهارم، شماره ۱۳ صص ۵۹الی ۸۳.

۳. تنانی محسن ، منصوری سرنجیانه میکائیل(۱۳۹۲) «بررسی عکس العمل بازار سهام ، نسبت به حق‌الزحمه‌های غیرعادی حسابرسی»، پژوهشهای حسابداری مالی ۱۸صص ۱۲۰-۱۰۵.

۴. حســن زاده رسول، پاک مرام عسگر،حســین بابایی قادر،فریادی بناب علی (۱۳۹۵) «تأثیر برخی سازوکارهای حاکمیت شــرکتی بر محتوای گزارش حسابرســان» بررســی‌های حسابداری حسابرســی دوره ۲۳، شماره ۲، تابستان ۱۳۹۵، صص۱۵۵-۱۷۲.

۵. حیدری مهدی، (۱۳۹۳) «رابطه تجدید ارائه صورتهای مالی با تغییر حســابرس مســتقل» پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال سوم، شماره ۱۲ ،صص ۱۹۷-۲۱۵.

۶. خدادادی ولی ، حاجی‌زاده، سعید. (۱۳۹۰) «تئوری نمایندگی و حق‌الزحمه حسابرسی مستقل: آزمون فرضیه جریان‌های نقد آزاد» پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی. سال اول. شماره دوم. صص ۹۲-۷۶.

۷. رجبی روح‌الله ، محمدی خشــویی حمزه (۱۳۹۵) «هزینه‌های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرســی مستقل» بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. دوره ۱۵. شماره ۵۳. پاییز ۱۳۸۷. صص ۳۵ تا ۵۲.

۸. صالحــی مهدی،لاری دشــت بیاض، محمود ، وظیفه دان نجمه(۱۳۹۸) «بررســی رابطه بیــن تغییر مدیران و حق‌الزحمه حسابرسی» فصلنامه دانش حسابرسی، سال نوزدهم، شماره ۷۴، خرداد۱۳۹۸، صص۵۳ الی۷۵.

۹. عزیزخانی مســعود، داغانــی رضا ، احمدیان مــژگان(۱۳۹۵) «تأثیر سیاســت چرخش اجباری حســابرس بر حق‌الزحمه حسابرسی، شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران» فصلنامه دانش حسابرسی، سال شانزدهم، شماره ۶۴، آذر ۱۳۹۵، صص۴۳ الی ۶۲.

۱۰. عزیزخانی مسعود ،آقابیگی، زینب(۱۳۹۲) «بررسی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین و سنوات آینده دوره تصدی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار»، دانش حسابداری، ۱۵ ، صص ۱۰۵الی۱۲۷.

۱۱. فلاح رضا؛ دری امین «بررسی رابطه کیفیت حسابرسی و تخصص حسابرس بر حق‌الزحمه غیر عادی حسابرس» پژوهشهای جدید در مدیریت و حسابداری ، شماره ۳۳ ، زمستان ۱۳۹۶ ، صص ۷۷ الی ۱۰۰.

۱۲. قدیم‌پور جواد، دستگیر محسن(۱۳۹۵) «بررسی تاثیر عوامل ریسک دادخواهی حسابرسان بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی» پژوهش‌های حسابداری مالی ، زمستان ۱۳۹۵،صص ۳۷ الی صص ۵۴.

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

۱۴. مهرانی ساسان، ایوانکی کوروش (۱۳۹۰) «عوامل موثر بر تعیین حق‌الزحمه ی حسابرسی» حسابدار رسمی شماره۱۳، صص ۶۰-۷۸.

۱۵. واعظ سید علی ، احمدی وریا،(۱۳۹۳) «تأثیر حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی و تعداد بند اظهار نظر حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی» نشریه حسابرسی، نظریه و عمل، شماره ۲، سال اول، پا ییز، صص۱ الی ۲۱.

ب- منابع انگلیسی

1. Choi, J.H., Kim, J.B. and Zang, Y. (2010). «Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality? Auditing A Journal of Practice & Theory, 29 (2):73-97
2. Chung, T & T, Sheng and Z, Yuan . (2008). «Auditing pricing decision: the role of institutional investor». The Business Review, Cambridge. Vol 10. no 1. pp 75 – 81.
3. Craswel, A., Stokes, D. J. and Laughton, J. (2002). Auditor independence and fee independence, Journal of Accounting and Economics, 33, 253 – 275.
4. Craswell, A., Stokes, D.J. and Laughton, J. (2002). «Auditor Independence and Fee Dependence». Journal of Accounting and Economics, 33 (2): 253- 275.
5. Dechow, P. & Dichev, I. (2002). «The Quality of Accruals and Earnings:The Role of Accrual Estimation Errors». The Accounting Review. 77 (1): 35-59.
6. DeFond, M., Raghunandan, K. and Subramanyam, K. (2002). «Do Non-audit Services Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions». Journal of Accounting Research, 40 (4): 1247-1274.
7. Higgs, J.L. and Skantz, T.R. (2006). «Audit and Nonaudit Fees and theMarket's Reaction to Earnings Announcements». Auditing A Journal ofPractice & Theory, 25 (1): 1-26.
8. Kinney, Jr., W.R. and Libby, R. (2002). «Discussion of the Relation between Auditors' Fees for Nonaudit Services and Earnings Management». The Accounting Review, 77 (Supplement): 107-114.
9. Krishnan, J., Sami, H. and Zhang. Y. (2005). «Does the Provision of Nonaudit Services Affect Investor Perceptions of Auditor Independence?».Auditing: A Journal of Practice & Theory, 24 (2): 111-135.
10. Larcker, D.F. and Richardson, S.A. (2004). «Fees Paid to Audit Firms,Accrual Choices, and Corporate Governance». Journal of Accounting Research, 42 (3): 625-658.
11. Mark, A& J, Micheal . (2007). «The effect of corporate status on external audit fees: evidence from the UK». Journal of Business Finance & Accounting. Vol 34(1)8(2). Pp 169 – 201.
12. Mellett, H & I.P, Micheal and K, Yusuf .(2007). «Audit fee determinants in the UK university sector». Financial Accountability & Management. Vol 23(2). pp 155 – 188.
13. Meshari .Al-Harshani.(2008). «The Pricing of audit services:evidence from Kuwait». Managerial Auditing Journal.vol23 . no7 . pp 685-696.
14. Mitra, S., Deis, D.R. and Hossain, M. (2009). The Association between Audit Fees and

Reported Earnings Quality in Pre-and Post-Sarbanes-Oxley Regimes». Rev Account Finance, 8 (3): 232-252.
15. Niemi, L.(2004). «Auditor size and audit pricing : evidence from small audit firms». European Accounting Review . Vol 13, no 3. pp 541 – 560.
16. Rani, H & M, Ariel and A, Charles .(2007). «Auditors Fees and audit quality». Managerial Auditing Journal. Vol 22. No 8. pp 761 – 786.
17. Simunic, D. (1980). «The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence».Journal of Accounting Research, 18 (1): 161-190.