

تأثیر حق الزحمه حسابرسی بر وفاداری صاحبکار

تاریخ دریافت: ۹۶/۹/۷

تاریخ پذیرش: ۹۷/۹/۱۱

وحید بخردی نسب^۱فاطمه ژولانژاد^۲

چکیده:

وفاداری در حسابرسی به مفهوم استفاده از خدمات یک حسابرس در طول زمان (دوره تصدی حسابرس) توسط صاحبکار مشخص می‌باشد. آگاهی از نحوه تعیین حق الزحمه حسابرسی هم برای صاحبکار و هم برای حسابرس مهم است. هرچه حق الزحمه بیشتری برای حسابرس در نظر گرفته شود، تلاش وی نیز بیشتر می‌گردد و کیفیت کار را بالا می‌برد، ولی در این صورت حسابرسان از نظر مالی به مشتریان خود وابسته می‌شوند و باعث از دست دادن استقلال آنان می‌شود. در این میان وفاداری صاحبکار نسبت به حسابرس از اهمیت والایی برخوردار است. هزینه‌های حسابرسی یا همان حق الزحمه، به صورت عادی و غیر عادی شناسایی می‌شوند و در این پژوهش با توجه به هدف این پژوهش انواع حق الزحمه‌ها مورد بررسی قرار گرفته شد. این پژوهش با بهره گرفتن از مدل فاراگ و الیاس (۲۰۱۱) برای نخستین بار اجزای هزینه‌های حسابرسی را از هم تفکیک و با توجه به نقش آن بر وفاداری صاحبکار به بررسی تاثیرات آن با استفاده از نرم افزار استاتا و مدل رگرسیون لجستیک از نوع ترتیبی طی بازه زمانی پژوهش ۱۳۸۳ تا ۱۳۹۴ پرداخته است. حق الزحمه پرداختی به حسابرس شامل دو قسمت مجزا می‌باشد، ولی در صورت‌های مالی بعضاً به گزارش هزینه‌های حسابرسی اکتفا و از تمایز و تفکیک آن در صورت‌های مالی امتناع می‌ورزند. البته بیش از ۷۰ درصد شرکت‌های بورسی از گزارش حق الزحمه حسابرس صرف نظر و آن را در سایر هزینه‌ها گزارش می‌کنند. لذا طی بازه زمانی پژوهش ۹۹ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در صورت‌های مالی خود هزینه‌های حسابرسی را افشا نمودند. ولی گزارش حق الزحمه در صورت‌های مالی به درج یک رقم ختم نمی‌شود و برای استفاده کنندگان هزینه‌های مربوط به تلاش حسابرسان و حق الزحمه غیرعادی حسابرس را از یکدیگر تفکیک نمی‌سازد. شواهد پژوهش حاکی از آن است که افزایش حق الزحمه حسابرس، از وفاداری صاحبکار نسبت به حسابرسان می‌کاهد.

واژگان کلیدی: حق الزحمه‌های استاندارد حسابرسی، حق الزحمه‌های واقعی حسابرسی، حق الزحمه‌های غیرعادی حسابرسی، وفاداری صاحبکار

۱-دکتری حسابداری، خوزستان، نویسنده مسئول. پست الکترونیک: vahid.bekhradinasab@gmail.com

۲- دانش آموخته کارشناسی ارشد حسابداری، خوزستان.

۱- مقدمه

طی سال‌های گذشته، با افزایش رقابت بین مؤسسات حسابرسی، این حرفه دستخوش تحولات زیادی گردیده است. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت هر چه بهتر و بهای کمتر به بازار را بیشتر دریافته‌اند. مؤسسات حسابرسی برای رقابت بر پایه ای به غیر از کیفیت و متفاوت کردن خدمات، به دنبال بهینه نمودن حق الزحمه 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، بنابراین حق الزحمه غیر عادی را می‌توان به عنوان معیاری برای سنجش وفاداری صاحبکار استفاده کرد، بسیاری از شرکت‌های حسابرسی در دهه‌های اخیر به حفظ و نگهداری صاحبکاران خود می‌پردازند و به طور مشابه بسیاری از مشتریان همچنان به شرکت‌های حسابرسی خود برای چندین سال وفادار هستند.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

مطالعه حق الزحمه های حسابرسی از نظر تأثیر آن بر رفتار صاحبکار، حائز اهمیت است؛ چرا که حق الزحمه های حسابرسی به عنوان معیاری جهت تصمیم‌گیری صاحبکاران جهت تداوم کار حسابرسی طی دوره‌های آتی شرکت مؤثر است. به نظر می‌رسد که حق الزحمه های پایین حسابرسی موجب افزایش تقاضای صاحبکاران شده و بالعکس حق الزحمه های بالای حسابرسی موجب کاهش تقاضای صاحبکاران از موسسه حسابرسی می‌شود و این امر نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می‌شود.

۲-۱- حق الزحمه حسابرسی

حق الزحمه حسابرسی یا هزینه‌های حسابرسی یا به عبارتی هزینه نظارت بر عملکرد مدیریت، همانند سایر کالاها و خدمات ارائه شدنی در سطح بازارهای متفاوت تابعی از سیاست‌های قیمت‌گذاری و یا عرضه و تقاضا نیست، بلکه مواردی همچون صلاحیت، ارزش خدمت ارائه شدنی و اعتماد به عنوان چارچوب کیفیت حسابرسی، عناصر کلیدی در تعیین حق الزحمه حسابرسی به شمار می‌روند. ولی این موارد از آنجا که جنبه کیفی دارند و تعیین میزان آن امکان‌پذیر و مقایسه‌شدنی نیست، ممکن است حق الزحمه نسبت به سطح عادی خود دارای انحراف مثبت یا منفی باشد. واضح است که مبنای تعیین و ارزیابی حق الزحمه حسابرسی، ساعات کار بودجه شده از سوی حسابرسی است؛ اما آنچه امروزه مرسوم است، چانه زنی تعیین‌کننده بهای این خدمت ارزنده است که این لازمه فرهنگ‌سازی در بین صاحبکاران و روشن کردن اهمیت حسابرسی در ساختار اقتصادی است. همواره بر این امر انتقاد می‌شود که درآمد حرفه حسابرسی در ایران نسبت به کشورهای دیگر در حداقل قرار دارد؛ این باعث گردیده موسسه‌های حسابرسی در خصوص تعیین حقوق و مزایای پرسنل قانون سفت و سختی را اعمال نمایند که در پاسخ به این مورد گفته می‌شود باید در حسابرسی سرمایه‌گذاری کرد. به سخن دیگر، هدف اصلی پرسنل در ورود به حرفه حسابرسی باید یادگیری

و ارتقاء باشد تا بتوانند درآمدهای خوبی را کسب کنند. اما با توجه به وضع اقتصادی و معیشتی کشور، حقوق و مزایای نقش اصلی در انجام کار را ایفا می‌نماید، که در صورت عدم توجه به آن از جانب کارفرمایان، احتمال دارد ضمن رعایت آیین رفتار حرفه‌ای از ارائه خدمات ارزنده و شایسته کوتاهی نمایند.

امروزه ملاحظه می‌گردد که حرفه‌های دیگری همچون وکالت، مهندسی، پزشکی و ... در خصوص ارائه خدمات خود دارای نرخنامه مصوب از سوی سازمان مربوط به خود می‌باشند که براساس آن بهای خدمات را وصول می‌نمایند. اما در حرفه حسابرسی که جامعه حسابداران رسمی متولی امر می‌باشد، نهایت سکوت را اعمال نموده و تمام توجه خود را معطوف به کهنسال نگهداشتن حرفه حسابرسی ایران در قالب اعمال محدودیت در راستای ورود به حرفه نموده است.

۲-۲- قوانین و افشای حق الزحمه های حسابرسی در آمریکا و ایران

قانون بورس اوراق بهادار آمریکا، شرکت‌ها را ملزم به افشای حق الزحمه های حسابرسی نموده است. برطبق این قانون، مقدار حق الزحمه های حسابرسی باید در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا شود که از سال ۲۰۰۱ لازم الاجراست. این حق الزحمه ها بایستی در سه مورد متفاوت افشا شوند:

اولین مورد، افشای حق الزحمه های حسابرسی، شامل حق الزحمه حسابرسی سالانه و حق الزحمه حسابرسی میان دوره ای در فرم‌های Q-10 می‌باشد. دومین مورد، افشای حق الزحمه های مشاوره و طراحی سیستم اطلاعات مالی می‌باشد که شامل حق الزحمه برای خدمات مالی مانند، عملیات مستقیم و غیرمستقیم روی سیستم اطلاعاتی مالی شرکت‌ها و حق الزحمه تولید نرم افزارهای مالی برای صاحبکار می‌باشد. سومین مورد، افشای سایر حق الزحمه ها که شامل خدمات غیرحسابرسی مانند، خدمات مشاوره مالیاتی و خدمات حسابرسی داخلی و... می‌باشد.

بر طبق این قانون، منظور از افشای حق الزحمه های حسابرسی این است که اطلاعات مفیدی برای سرمایه گذاران فراهم کند تا اینکه استقلال حسابرسی را ارزیابی کنند. بعدها دو تغییر در زمینه افشای حق الزحمه های حسابرسی صورت گرفت.

اولین تغییر، افشای حق الزحمه های حسابرسی از سه مورد به چهار مورد بود: (۱) حق الزحمه های حسابرسی (۲) حق الزحمه های مرتبط با حسابرسی (۳) حق الزحمه های مشاوره مالیاتی (۴) سایر حق الزحمه ها. به هر حال شرکت‌ها نیازمند به توصیف ماهیت خدمات مرتبط با حسابرسی و خدمات مشاوره مالیاتی می‌باشند.

دومین تغییر، افشای حق الزحمه های حسابرسی از یک سال مالی، به دو سال تغییر یابد. این تغییر واکنشی به قانون ساینز-اکلسی بود و در سال ۲۰۰۴ قابل اجرا شد. هدف از اجرای این قانون این بود که موجب افزایش شفافیت اطلاعات برای سرمایه گذاران شود.

قبل از سال ۱۳۸۹ استانداردها و قوانین حرفه‌ای در ایران هیچ اشاره‌ای به افشای حق الزحمه های حسابرسی ننموده‌اند و شرکت‌ها به طور اختیاری و با توجه به میزان اهمیت این نوع هزینه، آن

را در صورت‌های مالی افشا می‌کنند اما از سال ۱۳۸۹ به بعد سازمان بورس اوراق بهادار دستورالعملی برای گزارشات هیئت مدیره مجمع صادر نمود که شرکت‌های عضو بورس ملزم به افشای حق الزحمه های حسابرسی در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی می‌باشند. در کشور ما نحوه تعیین حق الزحمه های حسابرسی به معضل تبدیل شده و آشفتگی قیمت گذاری خدمات حسابرسی، موجب شده هیچ مبنای مشخصی برای تعیین حق الزحمه حسابرسی مالی وجود نداشته باشد و بعضاً قضاوت‌های حرفه ای حساب‌رسان منجر به پیشنهادهای ضد و نقیضی گردد که تناسبی با یکدیگر ندارد (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹).

۲-۳- انواع حق الزحمه ها در بازار حسابرسی

در بازار رقابتی برای خدمات حسابرسی، حق الزحمه پرداخت‌شده به حساب‌رسان منعکس‌کننده تلاش حساب‌رسان و ریسک تأمین مالی است. تفاوت مشاهده شده در سطح حق الزحمه عادی در بین صاحبکاران به احتمال زیاد ناشی از تفاوت در هزینه تلاش حسابرس و ریسک ویژه آن‌ها است و به این ترتیب یک محدودیت در به حساب گرفتن این‌گونه تفاوت‌ها به عنوان معیاری برای سنجش میزان وابستگی اقتصادی بین حسابرس و مشتری وجود دارد. علاوه بر این برخی از تحقیقات نشان دادند که حق الزحمه حسابرسی وابسته در ذات قرارداد بین حسابرس و صاحبکار است و منجر به ایجاد انگیزه‌هایی مشابه با حق الزحمه حسابرسی و حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی در حسابرس می‌شود (هاسن و واتس^۳، ۱۹۹۷؛ رینولدزو فرانسیس^۴، ۲۰۰۱). لذا در این پژوهش حق الزحمه های حسابرسی به سه دسته حق الزحمه های واقعی، حق الزحمه های غیر عادی و حق الزحمه های استاندارد تقسیم شده و به صورت تفکیکی اثر هر کدام بر متغیر وابسته بررسی شده است.

۲-۳-۱- حق الزحمه واقعی

بیشتر پژوهش‌های پیشین از حق الزحمه واقعی حسابرس یا حق الزحمه پرداخت شده جهت حسابرسی صورت‌های مالی به عنوان یک پروکسی برای وابستگی اقتصادی بین حسابرس و صاحبکار استفاده کرده‌اند (سیمونیک^۵، ۱۹۸۰ و چوی وهمکاران^۶، ۲۰۰۹). استفاده از حق الزحمه واقعی به عنوان معیار سنجش میزان وابستگی اقتصادی ممکن است باعث ایجاد خطاهای اندازه‌گیری غیر بدیهی شود، مگر اینکه تفاوت‌های مقطعی در هزینه تلاش و ریسک تأمین مالی برای آن کنترل شده باشد (چوی و همکاران، ۲۰۰۹). عینیت و استقلال حسابرس با احتمال بیشتری تحت تأثیر حق الزحمه پرداخت‌شده توسط مشتریان که بیشتر از حق الزحمه مورد انتظار حساب‌رسان است قرار گیرد.

3 - Hossain & Tanes

4 - Rinoldez & Francis

5 - Simunic

6 - Choi et al

۲-۳-۲- حق الزحمه غیرعادی

ژانگ^۷ (۲۰۱۲) معتقد است که حق الزحمه غیرعادی حسابرسی را می‌توان به عنوان معیاری برای اندازه‌گیری روابط خاص بین حسابرس و صاحبکار در نظر گرفت، بنابراین وی جهت استحکام آزمون خود از حق الزحمه غیرعادی حسابرسی به عنوان جانشینی برای حق الزحمه حسابرسی در بررسی خود استفاده کرده است. حق الزحمه غیرعادی حسابرس را می‌توان با توجه به عواملی مانند اندازه صاحبکار، پیچیدگی عملیات صاحبکار و ریسک خاص صاحبکار تعیین کرد (سیمونیک، ۱۹۸۰). فاراگ و الیاس^۸ (۲۰۱۱) حق الزحمه غیرعادی حسابرسی را با استفاده از اندازه صاحبکار، موجودی کالا، حساب‌های دریافتی، اهرم مالی، نرخ بازده دارایی‌ها و زیان برآورد نموده‌اند. در واقع اینگونه حق الزحمه‌ها را می‌توان بر مبنای روابط خاص بین حسابرس و صاحبکار تعریف کرد (چوی و همکاران، ۲۰۰۹).

حق الزحمه غیرعادی حسابرسی در مقایسه با حق الزحمه عادی حسابرسی جهت سنجش استقلال حسابرس معیار بهتری، غیر عادی حسابرسی بر اساس روابط قراردادی خاص بین حسابرس و صاحبکار تعیین می‌شود (هریبار و همکاران^۹، ۲۰۱۰؛ چوی و همکاران، ۲۰۰۹). اگر برای استقلال حسابرس تهدیدی وجود داشته باشد، حق الزحمه غیرعادی حسابرسی در مقایسه با حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی معیار بهتری جهت سنجش این تهدید است (ژانگ، ۲۰۱۲). فرانکل^{۱۰} و همکاران (۲۰۰۲) در پژوهش‌های خود جهت استفاده از حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی به منظور سنجش میزان تهدید ناشی از آن برای استقلال حسابرس دارای شک و تردید هستند و فرض می‌کنند که حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و حق الزحمه غیرعادی خدمات غیر حسابرسی را می‌توان اقدامی جهت دریافت رشوه از صاحبکاران و ارائه گزارشی در جهت خواسته‌های آن‌ها از سوی حسابرس، تعریف کرد و همچنین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی را می‌توان به صورتی بهتر به عنوان کسب سود از ارائه خدمات حسابرسی تلقی کرد. به طور مشابه، چوی و همکاران (۲۰۰۹) در پژوهش خود استدلال می‌کنند که حق الزحمه حسابرسی باید از هزینه‌های قانونی، هزینه تلاش حسابرسی و سود شریک حسابرسی تشکیل شود؛ که در این صورت حق الزحمه غیرعادی حسابرسی ممکن است ارتباط بیشتری با سود شریک حسابرسی داشته باشد.

۲-۳-۳- حق الزحمه استاندارد

حق الزحمه استاندارد حسابرسی یا سطح عادی از حق الزحمه حسابرسی از موضوعات مهمی است که ذهن صاحبکار و حسابرس را به خود مشغول می‌کند و باید درباره آن به روشنی مذاکره کرد عوامل مختلفی می‌تواند بر حق الزحمه استاندارد حسابرسی مؤثر باشد. از جمله این عوامل می‌توان

7 - Zang

8 - Farag & Elias

9 - Hribar et al

10 - Frankel

به کیفیت گزارش حسابرسی اشاره کرد. از طرفی حسابرس حق الزحمه خود را از صاحبکار دریافت می‌کند و از طرف دیگر باید در مورد کار او اظهار نظر کند. این امر باعث شده تا همواره استقلال و همچنین حق الزحمه حسابرس همواره یکی از موضوعات مورد بحث در پژوهش‌های مالی باشد. علاوه بر حق الزحمه حسابرسی در بسیاری از مواقع به روابط غیرحسابرسی موجود بین حسابرس و صاحبکار باعث می‌شود تا استقلال صاحبکار تحت تأثیر قرار گیرد. به عنوان مثال در بحران مالی سال ۲۰۰۳ و ورشکستگی شرکت‌های بزرگ در ایالات متحده این روابط یکی از دلایل اصلی به وجود آمدن بحران بود. در واقع حسابرسان در بسیاری از مواقع علاوه بر ارائه خدمات حسابرسی، خدمات دیگری از جمله خدمات مالی، خدمات مشاوره‌ای و ... نیز ارائه می‌کنند که باعث می‌شود استقلال آن‌ها مخدوش شود. حق الزحمه استاندارد یا سطح عادی از حق الزحمه حسابرسی عبارت است از، تفاوت بین حق الزحمه واقعی حسابرس (حق الزحمه پرداخت شده جهت حسابرسی صورت‌های مالی) و سطح غیر عادی از حق الزحمه حسابرسی که انتظار پرداخت آن را دارند (کریشنا^{۱۱} و همکاران، ۲۰۰۵).

با توجه به تشریح انواع حق الزحمه‌های حسابرسی، نکته اساسی این است که حق الزحمه حسابرسی متأثر از استفاده حسابرس از خدمات در طول دوره تصدی حسابرس می‌باشد یا خیر.

۲-۴- وفاداری

همه مدیران از اهمیت حفظ و نگهداری مشتریان آگاه‌اند. همچنین حفظ و نگهداشتن مشتری قدیمی چهار تا شش برابر کم هزینه‌تر از ایجاد مشتری جدید است (موون و مینور^{۱۲}، ۲۰۰۲)؛ تا جایی که اخیراً شرکت‌ها روی وفاداری مشتریان و حفظ آن‌ها تمرکز زیادی کرده‌اند. به گفته بسیاری از محققان، یکی از عوامل مهم در وفادار کردن مشتریان، رضایت آن‌ها است. تا آنجا که بسیاری از افراد رضایت را مساوی وفاداری می‌دانند.

یک مشتری وفادار علاوه بر آنکه بارها و بارها جهت خرید محصولات و یا استفاده از خدمات به سازمان مورد علاقه خویش رجوع می‌کند، به عنوان یک عامل مضاعف در زمینه تبلیغ محصولات و خدمات سازمان، از طریق توصیه و سفارش به خویشاوندان، دوستان و یا سایر مردم، نقشی حائز اهمیت در ارتقای میزان سودآوری و بهبود تصویر سازمان در ذهن مشتریان بالقوه ایفا می‌نماید (دادخواه، ۱۳۸۸).

عوامل و منابع مختلفی در کسب مزیت رقابتی در بخش خدمات، دخیل بوده که می‌توان گفت، مهم‌ترین آن نیروی انسانی است؛ چرا که کارکنان بخش خدمات برای ارائه خدمت با مشتریان خود در تعامل بوده و کیفیت این تعامل است که به کسب مزیت رقابتی و ایجاد تمایز میان سازمان‌های مختلف منجر می‌گردد. حفظ مشتری به نظر می‌رسد که از جذب یک مشتری جدید سودمندتر

11 - Krishnan

12 - Mowen & Minor

است (راشید^{۱۳}، ۲۰۰۳).

وفاداری، ذهنیت مثبتی را در اذهان شنونده ایجاد می‌کند. هرکسی از یک دوست خوب، همسر و یا همکار و یا صاحبکار خوب توقع دارد که به او وفادار بماند. در اغلب موارد وفاداری از روابطی سرچشمه می‌گیرد که طرفین رابطه، هر دو برنده باشند. به هر حال وفاداری عبارتست از وجود یک نوع نگرش مثبت به یک موجود (مارک، خدمت، مغازه یا فروشنده) و رفتار حمایتگرانه از آن. همان طور که مشاهده می‌شود در تعریف وفاداری دو رویکرد دیده می‌شود:

۱- رویکرد نگرشی ۲- رویکرد رفتاری

اما تعریف کامل‌تری نیز از وفاداری وجود دارد که وفاداری را به یک تعهد قوی برای خرید مجدد یک محصول یا یک خدمت برتر در آینده اطلاق می‌کند، به صورتی که همان مارک یا محصول علی‌رغم تاثیرات و تلاش‌های بازاریابی بالقوه رقبا، خریداری گردد.

الیور رویکرد نگرشی را به سه قسم مجزا تقسیم کرده است: وفاداری شناختی که به رفتار مشتری منجر شده و به باور مشتری مربوط می‌شود؛ وفاداری احساسی که به تعهد و اعتماد مشتری منجر شده و به احساس وی مربوط می‌گردد؛ وفاداری کنشی که به قصد مشتری برای انجام عمل خرید در آینده مربوط می‌شود.

وفاداری شناختی در مقایسه با دو نوع دیگر از قدرت بیشتری برای ایجاد وفاداری مشتری برخوردار است (راشید، ۲۰۰۳). اما ممکن است این سؤال مطرح شود که اصولاً چرا مشتریان وفادار، سودآورند؟ صاحبان مزایای زیادی را برای وفاداری برشمرده‌اند که برخی از بارزترین آن‌ها عبارت‌اند از:

- ۱ - کاهش هزینه‌های جذب مشتریان جدید ۲ - کاهش حساسیت مشتریان به تغییرات و قیمت‌ها
- ۳ - منافع حاصل از ارزش طول عمر مشتری ۴ - عملکرد مثبت از طریق افزایش قدرت پیش بینی
- ۵ - افزایش موانع برای ورود رقبای جدید.

انگیزه برای استفاده از مفهوم وفاداری صاحبکار که به بررسی حفظ و نگهداری حسابرس از دیدگاه نظری صاحبکار است. صاحبکار زمانی که از خدمات حسابرس رضایت نداشته باشد اقدام به تغییر حسابرس می‌کند. در مقابل، اگر صاحبکار تغییری را برای حسابرسان برای یک دوره خاص نداشته باشند، فرض بر این است که این صاحبکار از شرکت حسابرسی و خدمات حسابرسی برای این دوره راضی هستند. وفاداری صاحبکار یکی از چشم انداز مهم برای شرکت‌های حسابرسی می‌باشد. زمانی که صاحبکار نسبت به حسابرس خود وفادار باشد، حسابرس نمی‌تواند هزینه‌های حسابرسی خود را افزایش دهند. بنابراین مسئله مطرح شده در این تحقیق بررسی ارتباط بین وفاداری صاحبکار می‌باشد که بر روی حق الزحمه های حسابرسی می‌باشد.

با افزایش منابع در اختیار مدیریت، میزان افراد ذینفع در ارتباط با شرکت نیز افزایش می‌یابد، که پیامد چنین شرایطی بروز تضاد منافع است. در نتیجه تضاد منافع، افراد ذینفع جهت همسو ساختن منافع سایرین با خود یا به حداقل رساندن آثار ناشی از تضاد منافع باید متحمل هزینه (هزینه نمایندگی) شوند. مدیر که در کانون این تضاد منافع قرار دارد، با ارائه اطلاعات مالی شرکت سعی

می‌نماید تا این هزینه را کاهش دهد. اما به علت اختیارات مدیریت، نیاز به نظارت بر عملکرد مدیر، قضاوت کارشناسانه حسابرس مستقل را مطرح می‌نماید. در دهه‌های گذشته بازار حسابرسی تغییرات قابل توجهی داشته است. در پی این وقایع، قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری سعی در تدوین قوانینی داشتند تا استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند. در این میان می‌توان به تصویب قانون ساربنز-آکسلی^{۱۴} (۲۰۰۲) اشاره کرد. قسمتی از این قانون، مؤسسات حسابرسی را ملزم می‌کند که شرکا و مدیران خود را بعد از هر ۵ سال کار متوالی حسابرسی روی یک صاحبکار واحد تغییر دهند. این قانون نیز همانند دیگر قوانین وضع گردیده موافقان و مخالفان خود را داشته است. مخالفان تغییر اجباری، شاید این دیدگاه را تأیید کنند اما آن‌ها اعتقاد دارند مخارج اجرا و اعمال این قانون بیش از منافع آن است از جمله هزینه‌های آن شامل:

۱- افزایش ریسک حسابرسی و در نتیجه کاهش اثربخشی فرایند حسابرسی

۲- افزایش هزینه‌های انجام حسابرسی

۳- کاهش قابلیت اعتماد به مدیریت شرکت ناشی از تغییرات متوالی حسابرس

۴- کاهش سطح اعتماد جامعه به حرفه حسابرسی به دلیل ایجاد شائبه مبنی بر کم‌رنگ شدن ارزش‌های حرفه‌ای و اخلاق حاکم بر حرفه حسابرسی می‌باشد.

اما در ایران، سازمان بورس اوراق بهادار در دستور العمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۶ به موضوع تغییر حسابرسان پرداخته است. بر طبق این دستورالعمل و برابر تبصره ۲ از ماده ۱۰ آن، مؤسسات حسابرسی و شرکای مسئول کار حسابرسی هر یک از اشخاص حقوقی مشمول دستور العمل (شرکت‌های بورسی، شرکت‌های فرعی آن‌ها، شرکت‌های سهامی عام و ...) مجاز نیستند، پس از گذشت چهارسال، مجدداً سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت‌های مذکور را بپذیرند. ضمناً در صورت خروج شرکا از مؤسسه قبلی، شریک مسئول کار در دوره چهارسال قبل نمی‌تواند با حضور به عنوان شریک در مؤسسه حسابرسی دیگر سمت مزبور را مجدداً قبول کند.

از دیگر طرف جهت استفاده از خدمات حسابرسی باید مبلغی به عنوان حق الزحمه خدمات حسابرسی پرداخت شود، این مبلغ توسط حسابرس و با توجه به ارزیابی وی از حجم و ریسک حسابرسی تعیین می‌گردد. پس منافع اقتصادی حسابرس از طریق حق الزحمه تأمین می‌شود، که از طریق انعقاد قرارداد با صاحبکاران عاید می‌شود و این حق الزحمه پرداختی به حسابرس شامل دو قسمت مجزا به شکل زیر است:

۱) هزینه‌های مربوط به تلاش حسابرسان و ریسک تأمین مالی که حق الزحمه‌های عادی حسابرس نامیده می‌شود، حق الزحمه حسابرسی عادی یا مورد انتظار با توجه به عواملی مانند اندازه صاحبکار، پیچیدگی عملیات صاحبکار و ریسک خاص صاحبکار تعیین می‌شود (سیمونیک، ۱۹۸۰).

۲) قسمت دوم هم که به عنوان حق الزحمه غیرعادی حسابرس نامیده می‌شود؛ اینگونه حق الزحمه‌ها را می‌توان بر مبنای روابط خاص بین حسابرس و صاحبکار تعریف کرد (چوی و همکاران، ۲۰۰۹).

حق الزحمه غیرعادی حسابرسی بر اساس حق الزحمه حسابرسی توضیح داده نشده و از مدل حق الزحمه حسابرسی استاندارد بدست می‌آید. در اینجا استدلال می‌شود حق الزحمه غیرعادی حسابرسی معیاری برای پایبندی اقتصادی بین حسابرسی و صاحبکار است (لارکر و ریچاردسون^{۱۵}، ۲۰۰۴). میزان این پایبندی و روابط بر اساس دوره تصدی حسابرسی در شرکت صاحبکار سنجیده می‌شود.

در نهایت، حق الزحمه ها، سود موسسه حسابرسی، و برای صاحبکاران در واقع جز هزینه‌های مالی شرکت می‌باشد و صاحبکاران امیدوار به کاهش هزینه سیستم‌های گزارشگری و در مقابل، حسابرسان امیدوار به کسب سودی معقول از انجام حسابرسی هستند و حق الزحمه حسابرسی نتیجه حداکثر کردن منافع دو طرف می‌باشد. پس شرکت‌های حسابرسی باید هنگام تنظیم هزینه‌های حسابرسی سالانه با دقت عمل نمایند. زمانی که هزینه‌های حسابرسی افزایش یابد، احتمال زیادی برای از دست دادن یک صاحبکار وجود دارد، به ویژه اگر این صاحبکار مجبور به پرداخت حق الزحمه های حسابرسی بالاتر نسبت به صاحبکاران و شرکت‌های مشابه باشد. پس یکی از انگیزه‌های تغییر حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران بالا بودن حق الزحمه های حسابرسی است. لذا، مطالبه حق الزحمه نامناسب از سوی حسابرسی قبلی ممکن است دلیل تغییر حسابرسی توسط واحد تجاری شده باشد. همچنین به دلیل وجود هزینه‌های اولیه شروع در هر پروژه حسابرسی، احتمال عدم جایگزینی صاحبکار جدید، بروز ظرفیت‌های بلااستفاده برای شرکت‌های حسابرسی و علاوه بر آن با افزایش رقابت در بین موسسه‌های حسابرسی، امروزه توجه شرکت‌های حسابرسی به سمت صاحبکاران می‌باشد و شرکت‌های حسابرسی باید به حفظ و نگهداری صاحبکاران خود پردازند (محرمی، ۱۳۷۸).

با توجه به این که دوره تصدی حسابرسی چهار سال مشخص شده است، ولی این مدت می‌تواند افزایش یابد. صاحبکاران با بررسی حق الزحمه مؤسسات حسابرسی و خدمات آن‌ها و با مقایسه با حق الزحمه ها در شرکت‌ها با صنایع مشابه به انتخاب آن‌ها می‌پردازند و ممکن است برای چند سال به شرکت‌های حسابرسی وفادار باشند و تغییری در شرکت حسابرسی ندهند؛ ولی چنانچه صاحبکار از میزان حق الزحمه موسسه حسابرسی ناراضی باشند به تغییر حسابرسی خود می‌پردازند. در کل پرتفوی هر موسسه حسابرسی از صاحبکارانی تشکیل شده است که هر کدام از اهمیتی خاص اما، متفاوت برخوردار هستند و در دنیای رقابتی امروز این اهمیت بیشتر مشخص است و هر حسابرسی یا موسسه حسابرسی سعی می‌کند صاحبکار خود را حفظ کند. در واقع این پژوهش به دنبال پاسخی برای این پرسش که، افزایش حق الزحمه های حسابرسی در بازار داغ حسابرسی ایران، منجر به کاهش وفاداری صاحبکار می‌شود؟

بررسی‌ها نشان می‌دهد که تاکنون در خصوص بررسی ارتباط بین وفاداری صاحبکار و حق الزحمه های حسابرسی در ایران مطالعاتی صورت نگرفته است. اما در مورد حق الزحمه های حسابرسی و حق الزحمه غیر عادی مطالعات انگشت شماری انجام گرفته است که نمونه ای از مطالعات داخلی در

مورد حق الزحمه های حسابداری می‌توان به موارد زیر اشاره کرد: مایونگسو^{۱۶} (۲۰۱۳) به بررسی این موضوع می‌پردازد که آیا با در نظر گرفتن قانون سابینز اکسلی، دوره تصدی حسابرسان رابطه ای بین حق الزحمه حسابرسان و کیفیت ارقام تعهدی وجود دارد. وی با استفاده از یک نمونه بزرگ از شرکت‌ها، به نتایج سریندی^{۱۷} (۲۰۰۷) رسید. نتایج حاکی از آن بود که با افزایش حق الزحمه های حسابداری، کیفیت ارقام تعهدی افزایش می‌یابد. در حالیکه چنین رابطه ای قبل از قانون سابینز اکسلی وجود نداشت. این پژوهش برای اولین بار نشان داد زمانی که دوره تصدی حسابرسان طولانی باشد این رابطه کاهش می‌یابد.

رنیو دسای (۲۰۱۲) با استفاده از شرکت‌های هندی تحقیقی را به هدف یافتن پاسخ به سؤالات زیر انجام دادند: (۱) آیا مؤسسات حسابداری چهار بزرگ نسبت به سایر مؤسسات حسابداری از حق الزحمه بیشتری برخوردارند؟ (۲) آیا رابطه معناداری بین حق الزحمه حسابداری و غیر حسابداری وجود دارد؟ موافق با تحقیقات قبلی، به یک رابطه مثبت بین حق الزحمه حسابداری و غیر حسابداری دست یافت. همچنین در پاسخ به سؤال اول، نتایج آنان نشان داد که مؤسسات حسابداری چهار بزرگ به دلیل کیفیت بالای حسابداری، از دیگر مؤسسات حسابداری، حق الزحمه بیشتری دریافت می‌کنند.

فاراگ و الیاس (۲۰۱۱) در مطالعه خود به بررسی ارتباط بین حق الزحمه حسابداری و درجه وفاداری صاحبکار پرداختند و تعداد ۲۴۹۹ شرکت در بورس اوراق بهادار آمریکا را از سال (۲۰۰۰ تا ۲۰۰۶) مورد بررسی قرار داده‌اند. فاراگ و الیاس درجه وفاداری صاحبکار را بر اساس تغییر حسابرسان شرکت تعیین کرده‌اند و نتایج آن‌ها بیانگر این امر است که ۱۶۴۸ صاحبکاران (۶۵٫۹۵ درصد) نسبت به حسابرسان خود وفادار بوده و در این دوره ۷ ساله هرگز حسابرسان خود را تغییر نداده‌اند و ۸۵۱ صاحبکاران (۳۴٫۵ درصد) نسبت به حسابرسان خود بی‌فا بوده‌اند و در این دوره حداقل یکبار حسابرسان خود را تغییر داده‌اند. فاراگ و الیاس حق الزحمه حسابداری را به دو جز واقعی و استاندارد تقسیم بندی کرده‌اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که هزینه‌های حسابداری دارای اثر معناداری بر درجه وفاداری صاحبکاران می‌باشد و آنها دریافتند اگر صاحبکاران هزینه‌های حسابداری کمتری نسبت به دیگر شرکت‌ها در صنایعشان پرداخت کنند آن‌ها به احتمال زیاد نسبت به حسابرسان خود وفادار می‌مانند.

کیم لتون (۲۰۱۰) به بررسی جنسیت حسابرسان روی حق الزحمه حسابرسان با استفاده از نمونه‌های مربوط به ۳ کشور اروپایی پرداخت. نتایج این تحقیق نشان داد که حسابرسان با جنس مؤنث از حق الزحمه بالاتری برخوردارند. براساس نتایج تحقیق، تلاش و کوشش بالاتر، سطح اطمینان بیش از حد پایین تر و سطح بالاتر آمادگی حسابرسان با جنس مؤنث منجر به حق الزحمه بالاتر آنان می‌گردد.

چوی و همکاران (۲۰۰۹) به بررسی رابطه بین حق الزحمه های غیرعادی حسابداری و کیفیت

16 - Myungsoo

17 - Srinidhi

حسابرسی پرداختند. آن‌ها حق الزحمه های غیرعادی حسابرسی را به صورت اختلاف بین حق الزحمه های واقعی و استاندارد تعریف کردند. در نتیجه دو نوع حق الزحمه غیرعادی شناسایی کردند، حق الزحمه غیرعادی حسابرسی مثبت (مازاد حق الزحمه واقعی بر استاندارد) و حق الزحمه غیرعادی حسابرسی منفی (مازاد حق الزحمه استاندارد بر واقعی). نتایج آن‌ها نشان داد که حق الزحمه های غیرعادی منفی با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری ندارد در حالیکه حق الزحمه های غیرعادی مثبت با کیفیت حسابرسی رابطه منفی دارد. نتایج آن‌ها حاکی از آن بود که حق الزحمه های غیرعادی مثبت باعث از دست دادن استقلال حسابرسان می‌شود که این منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود.

چوی و همکاران (۲۰۰۶) به بررسی رابطه بین حق الزحمه های غیرعادی حسابرسی و کیفیت سودآوری پرداخت. آن‌ها از یک نمونه شامل ۹۸۲۰ شرکت در سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۳ استفاده نمودند. نتایج نشان داد که یک رابطه مثبت و معنادار بین حق الزحمه های غیرعادی حسابرسی مثبت و ارقام تعهدی اختیاری وجود دارد اما به یک رابطه منفی بین حق الزحمه های غیرعادی حسابرسی منفی و ارقام تعهدی اختیاری دست یافتند. نتایج آن‌ها حاکی از آن بود که سطح بیشتر از حق الزحمه های عادی باعث انگیزه برای حسابرسان می‌شود که حسابرسی را با کیفیت بالاتر انجام بدهند و برعکس، سطح پایین تر از حق الزحمه عادی باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. مرتضی تیموری (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین حق الزحمه غیر عادی حسابرسی و کیفیت حسابرسی در ۱۰۹ شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار طی یک دوره ۹ ساله بین سال‌های ۱۳۹۱-۱۳۸۳ پرداخته است. در این پژوهش ابتدا حق الزحمه غیرعادی حسابرسی را بر اساس باقیمانده‌های رگرسیون مدل حق الزحمه عادی ارائه شده توسط سیمونیک (۱۹۸۰) محاسبه و سپس حق الزحمه غیر عادی حسابرسی را بر حسب علامت به دو زیر مجموعه حق الزحمه غیرعادی مثبت حسابرسی و حق الزحمه غیرعادی منفی حسابرسی تقسیم شده است. نتایج تحقیق بیانگر وجود ارتباط منفی و معنادار بین حق الزحمه غیرعادی مثبت حسابرسی و کیفیت حسابرسی است، زیرا حق الزحمه های غیرعادی مثبت ممکن است منجر به ایجاد انگیزه‌ای در حسابرس شود تا وی در برابر فشار صاحبکار جهت ارائه صورت‌های مالی غیر استاندارد تسلیم شود که نتیجه آن تضعیف کیفیت حسابرسی است. همچنین نتایج تحقیق نشان دهنده آن است که حق الزحمه غیرعادی منفی دارای ارتباط مثبت و معناداری با کیفیت حسابرسی است، زیرا حسابرس دارای انگیزه‌های بسیار کمی جهت تبانی با حسابرس است.

نیک بخت و تنانی (۱۳۸۹) به بررسی آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی پرداختند. یافته‌های این تحقیق نشان داد که متغیرهای حجم عملیات (اندازه) شرکت، پیچیدگی عملیات شرکت، نوع موسسه حسابرسی و تورم ارتباط معنی داری با حق الزحمه حسابرسی دارند، ولی متغیرهای ریسک حسابرسی و تحصیلات و تجربه مسول تهیه کننده صورت‌های مالی، با متغیر وابسته (حق الزحمه حسابرسی) فاقد ارتباط آماری بودند.

مهرانی (۱۳۸۹) به بررسی عوامل مؤثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی پرداخت. نتایج تحقیق

نشان داد که کیفیت حسابرسی، شهرت صاحبکار، تخصص صنعتی، بودجه زمانی صرف شده برای فرایند صاحبکار، مبلغ ترازنامه، جمع دارایی‌ها شرکت و سابقه مؤسسات حسابرسی بر حق الزحمه دریافتی از صاحبکار تأثیر مثبت و معناداری دارد از طرفی ریسک شرکت صاحبکار، تعداد کارکنان شرکت، تعداد پرسنل موسسه حسابرسی، درآمد موسسه حسابرسی و تعداد شرکت‌های بورسی مورد رسیدگی هر موسسه حسابرسی تأثیری بر حق الزحمه حسابرسی ندارد.

حساس یگانه و علوی (۱۳۸۲) رابطه بین منابع صرف شده برای حسابرسی داخلی و هزینه حسابرسی مستقل بررسی کردند. هدف آن‌ها شناسایی عوامل تعیین کننده حق الزحمه حسابرسی مستقل و شناسایی تأثیر وجود حسابرسی داخلی در کاهش حق الزحمه حسابرسی شرکت می‌باشد. نتایج آن‌ها نشان داد که حق الزحمه حسابرسی مستقل با پیچیدگی شرکت مرتبط می‌باشد و افزایش منابع صرف شده برای بخش حسابرسی داخلی شرکت موجب کاهش حق الزحمه حسابرسی مستقل می‌شود.

با توجه به بررسی پیشینه داخلی پژوهش، تاکنون محققان وفاداری صاحبکاران را به صورت کمی نسنجیده و این متغیر را به صورت عددی اندازه گیری نموده‌اند. آر این حیث تفاوت این پژوهش با پژوهش‌های داخلی در نحوه بررسی و سنجش متغیر وفاداری صاحبکاران می‌باشد. این پژوهش با رویکردی جدید برای نخستین بار با استفاده از خدمات در طول دوره تصدی حسابرسی اقدام به برآورد وفاداری صاحبکاران می‌نماید. همچنین از دیگر تمایزات این پژوهش با مطالعات داخلی در واشکافی حق الزحمه حسابرسی می‌باشد. در مطالعه حاضر حق الزحمه حسابرسی به سه دسته حق الزحمه های واقعی، استاندارد و غیر عادی تقسیم شده که از دیگر تفاوت‌های این مطالعه با پژوهش داخلی می‌باشد. در بخش بعدی به ارائه فرضیه‌های پژوهشی و همچنین نحوه سنجش متغیرهای پژوهش پرداخته خواهد شد.

۳- روش پژوهش

۳-۱- فرضیه‌های پژوهشی

طی سال‌های گذشته، با افزایش رقابت بین مؤسسات حسابرسی، این حرفه دستخوش تحولات زیادی گردیده است. با رشد رقابت در حرفه حسابرسی، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت هر چه بهتر و بهای کمتر به بازار را بیشتر دریافته‌اند. مؤسسات حسابرسی برای رقابت بر پایه ای به غیر از کیفیت و متفاوت کردن خدمات، به دنبال بهینه نمودن حق الزحمه 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، بنابراین حق الزحمه غیر عادی را می‌توان به عنوان معیاری برای سنجش وفاداری صاحبکار استفاده کرد. بسیاری از شرکت‌های حسابرسی در دهه‌های اخیر به حفظ و نگهداری صاحبکاران خود می‌پردازند و به طور مشابه بسیاری از مشتریان همچنان به شرکت‌های حسابرسی خود برای چندین سال وفادار هستند. بنابراین با در نظر گرفتن مبانی نظری و ادبیات

پژوهش که در ارتباط با بحث حق الزحمه حسابرسی و وفاداری صاحبکار است، پیش بینی می‌شود هر چقدر حق الزحمه حسابرسی در بازار حسابرسی بیشتر شود، درجه وفاداری صاحبکار نسبت به حسابرسی کاهش یابد؛ پس فرضیه های مطرح شده به شرح زیر است:

فرضیه اول: هر چه حق الزحمه واقعی حسابرسی در بازار حسابرسی بیشتر شود، درجه وفاداری صاحبکار به حسابرسان کاهش می‌یابد.

فرضیه دوم: هر چه حق الزحمه غیرعادی حسابرسی در بازار حسابرسی بیشتر شود، درجه وفاداری صاحبکار به حسابرسان کاهش می‌یابد.

فرضیه سوم: هر چه حق الزحمه استاندارد حسابرسی در بازار حسابرسی بیشتر شود، درجه وفاداری صاحبکار به حسابرسان کاهش می‌یابد.

۲-۳-۲- متغیرهای پژوهش

جهت تحقق فرضیه‌های پژوهش، متغیرهای ذیل ارائه می‌گردد:

۳-۲-۱- متغیر وابسته

درجه وفاداری: جهت سنجش درجه وفاداری از معیار فاراگ و الیاس (۲۰۱۱) استفاده شده است. در این پژوهش منظور از وفاداری صاحبکار در واقع عدم تغییر حسابرسی در طول مدت تصدی حسابرسی می‌باشد. بدین منظور جهت اندازه گیری درجه وفاداری هر صاحبکار از متغیرهای ترتیبی از یک تا چهار استفاده شده است. در صورتی که صاحبکار در دوره تصدی چهارساله در نظر گرفته شده، تغییری برای حسابرسی خود نداشته باشد، درجه وفاداری آن چهار در نظر گرفته می‌شود و چنانچه یک تغییر داشته باشد، درجه وفاداری آن سه می‌باشد چنانچه دو تغییر داشته باشد، درجه وفاداری آن دو و در غیر اینصورت درجه وفاداری آن یک در نظر گرفته شده است.

۳-۲-۲- متغیرهای مستقل

حق الزحمه حسابرسی: متغیرهای مستقل این پژوهش عبارت‌اند از حق الزحمه استاندارد حسابرسی، حق الزحمه واقعی حسابرسی و حق الزحمه غیرعادی حسابرسی می‌باشد. حق الزحمه غیرعادی حسابرسی عبارت است از تفاوت بین حق الزحمه واقعی حسابرسی (حق الزحمه پرداخت شده جهت حسابرسی صورت‌های مالی) و سطح عادی از حق الزحمه حسابرسی که انتظار پرداخت آن را دارند. بنابراین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی از طریق باقیمانده رگرسیون مدل حق الزحمه عادی حسابرسی محاسبه می‌شود، که نحوه سنجش هر کدام به پیروی از پژوهش به شرح زیر می‌باشد:

حق الزحمه واقعی حسابرسی: لگاریتم طبیعی از حق الزحمه های حسابرسی برای کار حسابرسی سال مالی.

حق الزحمه غیرعادی حسابرسی: به منظور محاسبه حق الزحمه غیر عادی از مدل زیر استفاده شده است. این مدل از پژوهش فاراگ و الیاس (۲۰۱۱) اقتباس شده است.

$$\text{Log}(FEE) = B_0 + B_1\text{Size} + B_2\text{Investory} + B_3\text{Receivable} + B_4\text{Leverage} + B_5\text{ROA} + B_6\text{LOSS} + \varepsilon$$

$$\text{Log}(FEE) = B_0 + B_1\text{Size} + B_2\text{Investory} + B_3\text{Receivable} + B_4\text{Leverage} + B_5\text{ROA} + B_6\text{LOSS} + \varepsilon$$

که در رابطه بالا:

FEE: حق الزحمه واقعی حسابرسی که بر اساس لگاریتم طبیعی از حق الزحمه های حسابرسی برای کار حسابرسی سال مالی سنجیده می‌شود.

SIZE: اندازه شرکت که از لگاریتم طبیعی جمع کل دارایی سال مالی بدست می‌آید.

Investory: موجودی کالا که از نسبت موجودی کالا به دارایی‌های ابتدای سال مالی بدست می‌آید.

Receivable: حساب‌های دریافتنی که از نسبت حساب‌های دریافتنی به جمع کل دارایی سال مالی بدست می‌آید.

Leverage: اهرم مالی که از نسبت بدهی به کل دارایی برای سال مالی بدست می‌آید.

ROA: نرخ بازده دارایی‌ها که از نسبت سود خالص به دارایی‌ها برای سال مالی بدست می‌آید.

LOSS: زیان شاخصی است که اگر صاحبکار گزارش منفی از سود در دوره پژوهش داشته باشد برابر با ۱ می‌باشد و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود.

مطابق با پژوهش فاراگ و الیاس (۲۰۱۱) در مدل بالا پس از اجرای مدل از جزء اخلاص (جزء باقی مانده رگرسیون) جهت محاسبه حق الزحمه غیر عادی حسابرسی استفاده می‌شود.

حق الزحمه استاندارد حسابرسی: از تفاوت حق الزحمه واقعی و حق الزحمه غیر عادی حسابرسی، حق الزحمه استاندارد حسابرسی بدست می‌آید. به عبارت دیگر از تفاوت بین حق الزحمه واقعی و حق الزحمه غیر عادی می‌توان حق الزحمه مورد انتظار (حق الزحمه استاندارد حسابرسی) را مورد محاسبه قرار داد.

۳-۲-۳- متغیرهای کنترلی

انتظار بر این است که متغیرهای اندازه شرکت، رشد شرکت، زیان دهی شرکت بر رابطه حق الزحمه حسابرسی و وفاداری صاحبکار اثری نداشته باشد ولی اهرم مالی و نوع حسابرسی بر رابطه حق الزحمه حسابرسی مستقل و وفاداری صاحبکار اثر گذار باشد. لذا متغیرهای کنترلی و نحوه سنجش آن‌ها به شرح زیر می‌باشد:

اندازه شرکت (**SIZE**): با افزایش اندازه شرکت تقاضا برای خدمات حسابرسی نیز بالا می‌رود که این موضوع منجر به ایجاد یک ارتباط مثبت بین اندازه شرکت و حق الزحمه حسابرسی شده است (چوی و همکاران، ۲۰۰۹). نحوه سنجش این متغیر شامل لگاریتم طبیعی دارایی‌ها جهت کنترل اندازه شرکت است.

زیان دهی (LOSS): در این تحقیق زیان ده بودن یک متغیر کیفی است که اگر شرکت زیان گزارش کند عدد یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود. بازده دارایی‌ها (ROA): در این تحقیق بازده دارایی‌ها برابر است با نسبت سود خالص به مجموع دارایی‌های شرکت.

نرخ رشد صاحبکار (Growth): برای محاسبه میزان رشد صاحبکاران، بر اساس دوره پژوهش، باید فروش ابتدای سال از میزان فروش پایان سال کسر شود و سپس عدد حاصله را تقسیم بر فروش ابتدای سال کرده تا میزان رشد صاحبکاران محاسبه شود.

۳-۳- مدل پژوهشی

پس از معرفی متغیرهای پژوهش، به منظور بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابداری و وفاداری صاحبکار از مدل‌های زیر استفاده می‌شود. مدل‌ها از پژوهش فاراگ و الیاس (۲۰۱۱) اقتباس شده است.

مدل آزمون فرضیه اول:

$$Loyal(Degree\ of\ Loyalty) = B_0 + B_1FEEABN + B_2Size + B_3Loss + B_4Growth + B_5Leverage + \varepsilon$$

که برای تأیید فرضیه اول پژوهش انتظار بر این است که B_1 به صورت منفی و معنی دار باشد. مدل آزمون فرضیه دوم:

$$Loyal(Degree\ of\ Loyalty) = B_0 + B_1FEESTA + B_2Size + B_3Loss + B_4Growth + B_5Leverage + \varepsilon$$

که برای تأیید فرضیه دوم پژوهش انتظار بر این است که B_1 به صورت منفی و معنی دار باشد. مدل آزمون فرضیه سوم:

$$Loyal(Degree\ of\ Loyalty) = B_0 + B_1FEEREL + B_2Size + B_3Loss + B_4Growth + B_5Leverage + \varepsilon$$

همچنین برای تأیید فرضیه سوم پژوهش انتظار بر این است که B_1 به صورت منفی و معنی دار باشد.

در مدل‌های فوق:

Loyal: وفاداری صاحبکار

FEEABN: حق الزحمه واقعی حسابر

FEESTA: حق الزحمه واقعی استاندارد

FEEREL: حق الزحمه واقعی غیر عادی

SIZE: اندازه شرکت

LOSS: زیان

ROA: نرخ بازده دارایی‌ها

Growth: نرخ رشد صاحبکار

f: میزان خطای باقی مانده

۳-۴- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. روش انتخاب نمونه گیری ما بر اساس حذف سیستماتیک می‌باشد و برای انتخاب نمونه‌های مورد نظر، از شرکت‌هایی استفاده شده است که دارای ویژگی‌های زیر هستند:

۱. در صورت‌های مالی، حق الزحمه حسابرس یا هزینه حسابداری گزارش شده باشد یا عبارتی داده‌های آن در دسترس باشد.

۲. شرکت‌های انتخاب شده از ابتدای سال ۱۳۸۳ تا انتهای سال ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران عضویت داشته‌اند.

۳. به علت تفاوت در نوع فعالیت شرکت‌های سرمایه گذاری و مؤسسات مالی و بانک‌ها، این شرکت‌ها از جامعه آماری حذف شده و جزء نمونه انتخابی نخواهند بود.

با توجه به اعمال محدودیت‌های بالا تعداد ۹۹ شرکت به عنوان نمونه در نظر گرفته شده و بعد از جمع آوری داده‌های مورد نیاز ابتدا از محیط اکسل به منظور ساده و خلاصه سازی اطلاعات استفاده شده پس از آن به منظور انجام آزمون فرضیه پژوهش از نرم افزار استاتا^{۱۸} استفاده شده است. در این پژوهش به منظور آزمون فرضیه پژوهش نخست مدل حق الزحمه عادی حسابداری به صورت سالانه و به صورت مقطعی اجرا می‌گردد. این تخمین در دوره ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۴ صورت می‌گیرد. در ادامه داده‌های مربوط به وفاداری صاحبکار که برای سال‌های ۱۳۸۳ تا ۱۳۹۴ محاسبه می‌گردد و برای آزمون فرضیه پژوهش به صورت داده‌های ترکیبی مورد استفاده قرار می‌گیرد. برای نمونه، درجه وفاداری صاحبکار برای سال ۸۶ به صورت زیر محاسبه می‌گردد:

سال	تعداد تغییرات حسابداری در دوره ۸۳ تا ۸۶	درجه وفاداری حسابداری در دوره ۸۳ تا ۸۶
۱۳۸۳	۰	۴
۱۳۸۴	۱	۳
۱۳۸۵	۲	۲
۱۳۸۶	۳	۱

به منظور تدوین مبانی نظری پژوهش از مطالعات کتابخانه ای و آرشيو استفاده می‌شود و داده‌های

مورد نیاز مدل‌های پژوهش از نرم افزارهای ره آورد نوین، سایت رسمی بورس اوراق بهادار تهران، نرم افزار تدبیر پرداز و جهت مطلع شدن از حق الزحمه واقعی حسابرسی از پیوست صورت‌های مالی شرکت‌ها استفاده می‌شود و همچنین برای دسته بندی، تلخیص و ایجاد پایگاه داده‌ها از نرم افزار اکسل Excel و برای تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها با استفاده از نرم افزار استاتا stata صورت گرفته است.

□ ۴- تجزیه و تحلیل یافته‌های پژوهش

۴-۱- بررسی نتایج حاصل از فرضیه اول پژوهش

آزمون فرضیه اول پژوهش رابطه حق الزحمه واقعی حسابرسی و درجه وفاداری صاحبکار را در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار داد. فرضیه اول پژوهش به صورت زیر است:

H_0 : هر چه حق الزحمه واقعی حسابرسی در بازار حسابرسی بیشتر شود، درجه وفاداری صاحبکار کاهش نمی‌یابد.

H_1 : هر چه حق الزحمه واقعی حسابرسی در بازار حسابرسی بیشتر شود، درجه وفاداری صاحبکار کاهش می‌یابد.

در بررسی فرضیه اول، برای تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه‌ها از حق الزحمه واقعی حسابرسی در بازار حسابرسی استفاده شده است.

نگاره (۱): نتایج آزمون فرضیه اول (درجه وفاداری) (۴)

متغیرها	مقدار ضریب	خطای برآورد	آماره Z	سطح معناداری	نسبت بخت
رشد شرکت	۰/۲۱۴	۰/۲۷۶	۰/۷۸	۰/۴۳۶	۰/۰۲۱
اهرم مالی شرکت	-۰/۴۳۰	۰/۱۵۷	-۲/۷۳	۰/۰۰۶	۰/۶۵
اندازه شرکت	-۰/۱۶۸	۰/۱۳۰	-۱/۳۰	۰/۱۹۵	۰/۸۴۴
نوع حسابرسی شرکت	۲/۱۱۹	۰/۳۴۸	۶/۰۸	۰/۰۰۰	۸/۲۳۸
زیان دهی شرکت	-۰/۲۳۸	۰/۳۱۲	-۰/۷۶	۰/۴۴۵	۰/۷۸۸
حق الزحمه واقعی	-۰/۰۷۱	۰/۲۶۳	-۰/۲۷	۰/۰۰۶	۰/۹۳۱
آستانه اول	-۷/۷۹۸	۱/۷۹۲	-۴/۳۵	۰/۰۰۰	-۷/۷۹۸
آستانه دوم	-۵/۷۷۳	۱/۷۴۱	-۳/۳۲	۰/۰۰۱	-۵/۷۷۳
آستانه سوم	-۱/۸۵۸	۱/۶۸۸	-۱/۱۰	۰/۲۷۱	-۱/۸۵۸
آزمون حداکثر راست نمایی			-۵۱۰/۸۱۷		
آزمون والد			۴۶/۵۹		

در نگاره (۱) آزمون نتایج فرضیه اول در سطح درجه وفاداری ۴ ارائه شده است. ضریب رشد شرکت‌ها ۰/۲۱۴، اهرم مالی شرکت ۰/۴۳۰، اندازه شرکت ۰/۱۶۸-، نوع حسابرسی شرکت دارای ضریب ۲/۱۱۹، زیان شرکت ۰/۲۳۸- و حق الزحمه واقعی شرکت دارای ضریب ۰/۰۷۱- می‌باشد. نتایج به دست آمده در نگاره (۱) نشان می‌دهد که میزان p_Value (۰/۰۰۶) محاسبه‌شده در مدل اول پژوهش برای حق الزحمه واقعی حسابرسی در بازار حسابرسی کمتر از سطح معناداری ۰/۰۵ می‌باشد و با اطمینان ۹۵ درصد H_0 رد شده و این فرضیه، بنا بر نتایج حاصله تأیید می‌شود که می‌توان نتیجه گرفت، هر چه حق الزحمه واقعی حسابرسی در بازار حسابرسی بیشتر شود، درجه وفاداری صاحبکار کاهش می‌یابد. نتایج در سطح خطای ۰/۰۵ درصد بوده و میزان p_Value برای رشد شرکت ۰/۴۳۶ و زیان شرکت ۰/۴۴۵ بیشتر از سطح معناداری ۰/۰۵ می‌باشد و این متغیرها در سطح اطمینان ۰/۰۹۵ رابطه معناداری با درجه وفاداری صاحبکار نشان نمی‌دهند؛ ولی در سایر موارد مانند متغیر اهرم مالی ۰/۰۰۶ و نوع حسابرسی شرکت ۰/۰۰۰ رابطه معناداری را نشان می‌دهند. در کل نتایج حاصل شده در فرضیه اول رابطه معناداری را بین حق الزحمه واقعی و درجه وفاداری صاحبکار را نشان می‌دهد و در نتیجه فرضیه اول پژوهش در سطح درجه وفاداری ۴ تأیید می‌شود. آزمون حداکثر راست‌نمایی^{۱۹} (LR) دارای توزیع کای-دو با درجه آزادی برابر با تعداد متغیرهای توضیحی است که در نگاره ۱ مقدار آن برابر با ۵۱۰/۸۱۷- می‌باشد، بنابراین استفاده از روش تصادفی بر روش تلفیقی ارجحیت دارد و آزمون والد^{۲۰} ۴۶/۵۹ که نشان می‌دهد حداقل یکی از ضرایب رگرسیون غیر صفر است و می‌توان نتیجه گرفت که رگرسیون در کل معنادار است. در مقایسه با پژوهش‌های داخلی تاکنون محققان اقدام به سنجش وفاداری صاحبکار به صورت کمی ننموده و این متغیر را به صورت عددی نسنجیده است. همچنین حق الزحمه حسابرسی به صورتی که در این پژوهش به سه قسم تشکیل شده است؛ بررسی نشده ولی در مقایسه با پژوهش‌های خارجی نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش با پژوهش فاراگ و الیاس (۲۰۱۱) همخوانی دارد. فاراگ و الیاس (۲۰۱۱) نشان دادند که حق الزحمه واقعی حسابرسی با درجه وفاداری صاحبکار رابطه معناداری دارد و آن‌ها دریافتند اگر حسابرسان هزینه‌های حسابرسی کمتری نسبت به دیگر شرکت‌ها در صنایع پرداخت کنند؛ آن‌ها به احتمال زیاد نسبت به حسابرسان خود وفادار می‌مانند. ولی چنانچه حسابرسان حق الزحمه‌های خود را افزایش دهند، صاحبکاران نسبت به آن‌ها وفادار می‌مانند. همچنین به جهت اطمینان از نتایج پژوهش با تغییر دوران تصدی حسابرسی و سطوح درجات وفاداری نتایج یکسان حاصل شد، که در قسمت بعدی تشریح خواهد شد.

۴-۲- تجزیه و تحلیل حساسیت حق الزحمه واقعی با استفاده از درجه وفاداری ۳

در قسمت اول وفاداری به ۴ درجه گروه بندی شد، ولی در این بخش به منظور تجزیه و تحلیل بیشتر موضوع پژوهش، همچنین به منظور بررسی این موضوع که آیا نحوه درجه بندی وفاداری

19 - Log likelihood

20 - wald

بر نتایج فرضیه سوم تأثیر دارد، با تغییر دادن درجه وفاداری به درجه ۳، مجدد مورد بررسی قرار می‌گیرد و بر اساس ۳ گروه انجام می‌شود، تا اطمینان حاصل شود که با تغییر دوره‌ها در نتایج حاصل شده تغییر ایجاد نمی‌شود.

نگاره (۲): نتایج آزمون فرضیه دوم (درجه وفاداری ۳)

متغیرها	مقدار ضریب	خطای برآورد	آماره Z	سطح معناداری	نسبت بخت
رشد شرکت	۰/۲۱۹	۰/۲۸۴	۰/۷۷	۰/۴۴۱	۱/۰۲۲
اهرم مالی شرکت	-۰/۳۱۱	۰/۱۶۲	-۱/۹۱	۰/۰۵۰	۰/۷۳۲
اندازه شرکت	-۱/۱۵۸	۰/۱۲۸	-۱/۲۳	۰/۲۱۷	۰/۸۵۳
نوع حسابرسی شرکت	۲/۱۰۹	۰/۳۴۶	۶/۰۹	۰/۰۰۰	۸/۲۴۰
زیان دهی شرکت	-۰/۲۵۱	۰/۳۱۰	-۰/۸۱	۰/۴۱۸	۰/۷۷۷
حق الزحمه واقعی	-۰/۶۶۶	۰/۲۶۲	-۰/۲۵	۰/۰۰۰	۰/۹۳۵
آستانه اول	-۰/۲۵۱	۰/۳۱۰	-۰/۸۱	۰/۴۱۸	۰/۷۷۷
آستانه دوم	-۰/۶۶۶	۰/۲۶۲	-۰/۲۵	۰/۸۰۰	۰/۹۳۵
آزمون حداکثر راست نمایی	-۴۹۳/۸۸۲				
آزمون والد	۴۲/۶۹				

در نگاره (۲) آزمون نتایج فرضیه اول در سطح درجه وفاداری ۳ ارائه شده است. ضریب رشد شرکت‌ها ۰/۲۱۹، اهرم مالی شرکت -۰/۳۱۱، اندازه شرکت -۱/۱۵۸، نوع حسابرسی شرکت دارای ضریب ۲/۱۰۹، زیان شرکت -۰/۲۵۱ و میانگین حق الزحمه غیر عادی شرکت دارای ضریب -۰/۶۶۶ می‌باشد.

با مشاهده نگاره (۲) بررسی نتایج نشان داده شده است که با تغییر دوره تصدی به ۳ دوره و تغییر درجات وفاداری به شرح زیر می‌باشد.

نتایج به دست آمده در نگاره (۲) نشان می‌دهد که میزان p_Value (۰/۰۰۰) محاسبه شده در مدل اول پژوهش برای حق الزحمه واقعی حسابرسی در بازار حسابرسی کمتر از سطح معناداری ۰/۰۵ می‌باشد و با اطمینان ۹۵ درصد H_0 رد شده و این فرضیه، بنا بر نتایج حاصله تأیید می‌شود که می‌توان نتیجه گرفت، هر چه حق الزحمه واقعی حسابرسی در بازار حسابرسی بیشتر شود، درجه وفاداری صاحبکار کاهش می‌یابد. نتایج در سطح خطای ۰/۰۵ درصد بوده و میزان p_Value برای رشد شرکت ۰/۴۴۱ و زیان شرکت ۰/۴۱۸ بیشتر از سطح معناداری ۰/۰۵ می‌باشد و این متغیرها در سطح اطمینان ۰/۰۹۵ رابطه معناداری را با درجه وفاداری صاحبکار نشان نمی‌دهند، ولی در سایر موارد مانند متغیر اهرم مالی ۰/۰۵۰ و نوع حسابرسی شرکت ۰/۰۰۰ رابطه معناداری را نشان می‌دهند. در کل نتایج حاصل شده در فرضیه اول رابطه معناداری را بین حق الزحمه واقعی و درجه وفاداری صاحبکار را نشان می‌دهد و در نتیجه فرضیه اول پژوهش در سطح درجه وفاداری ۳ تأیید می‌شود. آزمون حداکثر راست نمایی (LR) دارای توزیع کای-دو با درجه آزادی برابر با تعداد

متغیرهای توضیحی است که در نگاره (۲) مقدار آن برابر با $493/882$ می‌باشد، و آزمون والد $42/69$ که همان مقدار کای دو با درجه آزادی ۶ می‌باشد.

۳-۴- بررسی نتایج حاصل از فرضیه دوم پژوهش

آزمون فرضیه دوم پژوهش رابطه حق الزحمه غیرعادی حسابرس و درجه وفاداری صاحبکار را در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار داد. فرضیه اول پژوهش به صورت زیر است:

H_0 : هر چه حق الزحمه غیرعادی حسابرس در بازار حسابرسی بیشتر شود، درجه وفاداری صاحبکار کاهش نمی‌یابد.

H_1 : هر چه حق الزحمه غیرعادی حسابرس در بازار حسابرسی بیشتر شود، درجه وفاداری صاحبکار کاهش می‌یابد.

در بررسی فرضیه دوم، برای تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه‌ها از حق الزحمه غیرعادی حسابرس در بازار حسابرسی استفاده شده است.

نگاره (۳): نتایج آزمون فرضیه دوم (درجه وفاداری ۴)

متغیرها	مقدار ضریب	خطای برآورد	آماره Z	سطح معناداری	نسبت بخت
رشد شرکت	۰/۲۰۲	۰/۲۵۶	۰/۸۱	۰/۴۲۰	۱/۰۲۰
اهرم مالی شرکت	-۰/۴۴۲	۰/۱۰۳	-۲/۷۴	۰/۰۰۶	۰/۶۴۲
اندازه شرکت	-۰/۱۷۶	۰/۱۰۸	-۱/۳۷	۰/۱۷۱	۰/۸۳۷
نوع حسابرس شرکت	۲/۴۴۴	۴/۲۴۶	۶/۶۴	۰/۰۰۰	۱۱/۵۳۰
زیان دهی شرکت	۰/۳۰۷	۰/۲۲۹	-۰/۹۸	۰/۳۲۵	۰/۷۳۵
حق الزحمه غیر عادی	-۰/۸۵۷	۰/۱۶۴	-۰/۴۸	۰/۰۳۳	۰/۹۱۷
آستانه اول	-۷/۸۵۸	۱/۷۸۳	-۴/۴۱	۰/۰۰۰	-۷/۸۵۸
آستانه دوم	-۵/۹۰۷	۱/۷۳۱	-۳/۴۱	۰/۰۰۱	-۵/۹۰۷
آستانه سوم	-۱/۹۶۷	۱/۶۷۵	-۱/۱۷	۰/۲۴۰	-۱/۹۶۷
آزمون حداکثر راست نمایی					-۴۹۰/۳۸۵
آزمون والد					۵۳/۵۷

در نگاره (۳) آزمون نتایج فرضیه دوم در سطح درجه وفاداری ۴ ارائه شده است. ضریب رشد شرکت‌ها $0/202$ ، اهرم مالی شرکت $-0/442$ ، اندازه شرکت $-0/176$ ، نوع حسابرس شرکت دارای ضریب $2/444$ ، زیان شرکت $0/307$ و متغیر حق الزحمه غیر عادی شرکت دارای ضریب $-0/857$ می‌باشد.

نتایج به دست آمده در نگاره (۳) نشان می‌دهد که میزان p_Value ($0/033$) محاسبه شده در

مدل دوم پژوهش برای حق الزحمه غیر عادی حسابرسی در بازار حسابرسی کمتر از سطح معناداری ۰/۰۵ می‌باشد و با اطمینان ۹۵ درصد H_0 رد شده و این فرضیه، بنا بر نتایج حاصله تأیید می‌شود که می‌توان نتیجه گرفت، هر چه حق الزحمه غیر عادی حسابرسی در بازار حسابرسی بیشتر شود، درجه وفاداری صاحبکار کاهش می‌یابد. نتایج در سطح خطای ۰/۰۵ درصد بوده و میزان p_Value برای رشد شرکت ۰/۴۲۰ و زیان شرکت ۰/۳۲۵ بیشتر از سطح معناداری ۰/۰۵ می‌باشد و این متغیرها در سطح اطمینان ۰/۰۹۵ رابطه معناداری را با درجه وفاداری صاحبکار نشان نمی‌دهند؛ ولی در سایر موارد مانند متغیر اهرم مالی ۰/۰۰۶ و نوع حسابرسی شرکت ۰/۰۰۰ رابطه معناداری را نشان می‌دهند. در کل نتایج حاصل شده در فرضیه دوم رابطه معناداری را بین حق الزحمه غیر عادی و درجه وفاداری صاحبکار را نشان می‌دهد و در نتیجه فرضیه دوم پژوهش در سطح درجه وفاداری ۴ تأیید می‌شود. آزمون حداکثر راست نمایی (LR) دارای توزیع کای-دو با درجه آزادی برابر با تعداد متغیرهای توضیحی است که در نگاره (۳) مقدار آن برابر با ۴۹۰/۳۸۵- می‌باشد. بنابراین، استفاده از روش تصادفی بر روش تلفیقی ارجحیت دارد و آزمون والد ۵۳/۵۷ می‌باشد که نشان می‌دهد که حداقل یکی از ضرایب رگرسیون غیر صفر است. و از این رو می‌توان نتیجه گرفت که رگرسیون در کل معنادار است. همانگونه که پیش تر گفته شد؛ در مقایسه با پژوهش‌های داخلی تاکنون محققان اقدام به سنجش وفاداری صاحبکار به صورت کمی ننموده و این متغیر را به صورت عددی نسنجیده است. همچنین حق الزحمه حسابرسی به صورتی که در این پژوهش به سه قسم تشکیل شده است؛ بررسی نشده ولی نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش با پژوهش فاراگ و الیاس (۲۰۱۱) همخوانی دارد. فاراگ و الیاس (۲۰۱۱) نشان دادند که حق الزحمه غیر عادی حسابرسی با درجه وفاداری صاحبکار رابطه معناداری دارد و آن‌ها دریافتند اگر حسابرسان هزینه‌های غیر عادی حسابرسی را افزایش دهند، صاحبکاران نسبت به آن‌ها وفادار نمی‌مانند. ولی چنانچه حسابرسان حق الزحمه‌های خود را افزایش دهند، صاحبکاران نسبت به آن‌ها وفادار می‌مانند. همچنین به جهت اطمینان از نتایج پژوهش با تغییر دوران تصدی حسابرسی و سطوح درجات وفاداری نتایج یکسان حاصل شد، که در قسمت بعدی تشریح خواهد شد.

۴-۴- تجزیه و تحلیل حساسیت حق الزحمه غیر عادی با استفاده از درجه وفاداری ۳

در قسمت اول وفاداری به ۴ درجه گروه بندی شد، ولی در این بخش به منظور تجزیه و تحلیل بیشتر موضوع پژوهش، همچنین به منظور بررسی این موضوع که آیا نحوه درجه بندی وفاداری بر نتایج فرضیه سوم تأثیر دارد، با تغییر دادن درجه وفاداری به درجه ۳، مجدد مورد بررسی قرار می‌گیرد و بر اساس ۳ گروه انجام می‌شود، تا اطمینان حاصل شود که با تغییر دوره‌ها در نتایج حاصل شده تغییر ایجاد نمی‌شود.

نگاره (۴): نتایج آزمون فرضیه دوم (درجه وفاداری ۳)

متغیرها	مقدار ضریب	خطای برآورد	آماره Z	سطح معناداری	نسبت بخت
رشد شرکت	۰/۲۰۶	۰/۲۵۷	۰/۸۰	۰/۴۲۳	۱/۰۲۰
اهرم مالی شرکت	-۰/۳۲۹	۰/۱۶۸	-۱/۹۶	۰/۰۵۰	۰/۷۱۹
اندازه شرکت	-۰/۱۶۶	۰/۱۲۷	-۱/۳۰	۰/۱۹۳	۰/۸۴۶
نوع حسابرس شرکت	۲/۴۲۷	۰/۳۶۵	۶/۶۴	۰/۰۰۰	۱۱/۳۳۱
زیان دهی شرکت	-۰/۳۱۸	۰/۳۱۱	-۱/۰۲	۰/۳۰۶	۰/۷۲۷
حق الزحمه غیر عادی	-۰/۸۱۵	۰/۱۷۸	-۰/۴۶	۰/۰۴۷	۰/۹۲۱
آستانه اول	-۵/۶۹	۱/۷۰۹	-۳/۳۳	۰/۰۰۱	-۵/۶۹۳
آستانه دوم	-۱/۷۶۱	۱/۶۵۳	-۱/۰۷	۰/۲۸۷	-۱/۷۶۱
آزمون حداکثر راست نمایی			-۴۷۴/۰۴۱		
آزمون والد			۴۹/۸۸		

در نگاره (۴) آزمون نتایج فرضیه دوم در سطح درجه وفاداری ۳ ارائه شده است. ضریب رشد شرکتها ۰/۲۰۶ و اهرم مالی شرکت ۰/۳۲۹- و اندازه شرکت ۰/۱۶۶- و نوع حسابرس شرکت دارای ضریب ۲/۴۲۷ و زیان شرکت ۰/۳۱۸- و متغیر حق الزحمه غیر عادی شرکت دارای ضریب ۰/۸۱۵- می‌باشد.

با مشاهده نگاره (۴) بررسی نتایج نشان داده شده است که با تغییر دوره تصدی به ۳ دوره و تغییری درجات وفاداری به شرح زیر می‌باشد.

نتایج به دست آمده در نگاره (۴) نشان می‌دهد که میزان p_Value (۰/۰۴۷) محاسبه شده در مدل دوم پژوهش برای حق الزحمه غیر عادی حسابرس در بازار حسابرسی کمتر از سطح معناداری ۰/۰۵ می‌باشد و با اطمینان ۹۵ درصد H_0 رد شده و این فرضیه، بنا بر نتایج حاصله تأیید می‌شود که می‌توان نتیجه گرفت، هر چه حق الزحمه غیر عادی حسابرس در بازار حسابرسی بیشتر شود، درجه وفاداری صاحبکار کاهش می‌یابد. نتایج در سطح خطای ۰/۰۵ درصد بوده و میزان p_Value برای رشد شرکت ۰/۴۲۳ و زیان شرکت ۰/۳۰۶ بیشتر از سطح معناداری ۰/۰۵ می‌باشد و این متغیرها در سطح اطمینان ۰/۰۹۵ رابطه معناداری را با درجه وفاداری صاحبکار نشان نمی‌دهند؛ ولی در سایر موارد مانند متغیر اهرم مالی ۰/۰۵۰ و نوع حسابرس شرکت ۰/۰۰۰ رابطه معناداری را نشان می‌دهند. در کل نتایج حاصل شده در فرضیه دوم در سطح درجه وفاداری ۳ رابطه معناداری را بین حق الزحمه غیر عادی و درجه وفاداری صاحبکار را نشان می‌دهد و در نتیجه فرضیه دوم پژوهش در سطح درجه وفاداری ۳ تأیید می‌شود. آزمون حداکثر راست نمایی (LR) در نگاره (۴) برابر با ۴۷۴/۰۴۱- می‌باشد و آزمون والد ۴۹/۸۸ با درجه آزادی ۱۲ می‌باشد که نشان می‌دهد حداقل یکی از ضرایب رگرسیون غیر صفر است و از این رو می‌توان نتیجه گرفت که رگرسیون در کل معنادار است.

۴-۵- بررسی نتایج حاصل از فرضیه سوم پژوهش

آزمون فرضیه سوم پژوهش رابطه حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و درجه وفاداری صاحبکار را در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار داد. فرضیه سوم پژوهش به صورت زیر است:

H_0 : هر چه حق الزحمه استاندارد حسابرسی در بازار حسابرسی بیشتر شود، درجه وفاداری صاحبکار کاهش نمی‌یابد.

H_1 : هر چه حق الزحمه استاندارد حسابرسی در بازار حسابرسی بیشتر شود، درجه وفاداری صاحبکار کاهش می‌یابد.

در بررسی فرضیه سوم، برای تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه‌ها از حق الزحمه استاندارد حسابرسی در بازار حسابرسی استفاده شده است.

نگاره (۵): نتایج آزمون فرضیه سوم (درجه وفاداری ۴)

متغیرها	مقدار ضریب	خطای برآورد	آماره Z	سطح معناداری	نسبت بخت
رشد شرکت	۰/۲۰۹	۰/۱۹۹	۰/۶۸	۰/۳۹۳	۰/۰۳۲
اهرم مالی شرکت	-۰/۴۱۶	۰/۱۷۶	-۲/۵۹	۰/۰۰۵	۰/۷۶
اندازه شرکت	-۰/۱۷۰	۰/۱۲۸	-۱/۶۹	۰/۱۷۹	۰/۷۹۵
نوع حسابرسی شرکت	۲/۱۱۱	۰/۳۵۹	۵/۷۰	۰/۰۰۰	۷/۲۳۵
زیان دهی شرکت	-۰/۱۹۹	۰/۲۹۳	-۰/۶۹	۰/۴۵۶	۰/۶۹۵
حق الزحمه استاندارد	-۰/۰۶۹	۰/۱۹۷	-۰/۳۹	۰/۰۰۰	۰/۸۴۶
آستانه اول	-۶/۷۱۱	۱/۶۳۹	-۳/۲۷	۰/۰۰۰	-۷/۶۲۵
آستانه دوم	-۵/۶۵۹	۱/۶۹۵	-۲/۴۲	۰/۰۰۱	-۶/۶۳۵
آستانه سوم	-۱/۴۹۵	۱/۴۸۸	-۱/۷۹	۰/۳۲۹	-۱/۶۳۵
آزمون حداکثر راست نمایی			-۴۰۶/۳۹۰		
آزمون والد			۴۵/۶۳		

در نگاره (۵) آزمون نتایج فرضیه سوم در سطح درجه وفاداری ۴ ارائه شده است. ضریب رشد شرکت‌ها ۰/۲۰۹، اهرم مالی شرکت -۰/۴۱۶، اندازه شرکت -۰/۱۷۰، نوع حسابرسی شرکت دارای ضریب ۲/۱۱۱، زیان شرکت -۰/۱۹۹ و متغیر حق الزحمه غیر عادی شرکت دارای ضریب ۰/۰۰۰ می‌باشد.

نتایج به دست آمده در نگاره (۵) نشان می‌دهد که میزان p_Value (۰/۰۰۰) محاسبه شده در مدل سوم پژوهش برای حق الزحمه استاندارد حسابرسی در بازار حسابرسی کمتر از سطح معناداری ۰/۰۵ می‌باشد و با اطمینان ۹۵ درصد H_0 رد شده و این فرضیه، بنا بر نتایج حاصله تأیید می‌شود که

می‌توان نتیجه گرفت، هر چه حق الزحمه استاندارد حسابرسی در بازار حسابرسی بیشتر شود، درجه وفاداری صاحبکار کاهش می‌یابد. نتایج در سطح خطای ۰/۰۵ درصد بوده و میزان p_Value برای رشد شرکت ۰/۳۹۳ و زیان شرکت ۰/۴۵۶ بیشتر از سطح معناداری ۰/۰۵ می‌باشد و این متغیرها در سطح اطمینان ۰/۰۹۵ رابطه معناداری را با درجه وفاداری صاحبکار نشان نمی‌دهند؛ ولی در سایر موارد مانند متغیر اهرم مالی ۰/۰۰۵ و نوع حسابرسی شرکت ۰/۰۰۰ رابطه معناداری را نشان می‌دهند. در کل نتایج حاصل شده در فرضیه سوم رابطه معناداری را بین حق الزحمه استاندارد و درجه وفاداری صاحبکار را نشان می‌دهد و در نتیجه فرضیه سوم پژوهش در سطح درجه وفاداری ۴ تأیید می‌شود. آزمون حداکثر راست نمایی (LR) دارای توزیع کای-دو با درجه آزادی برابر با تعداد متغیرهای توضیحی است که در نگاره (۵) مقدار آن برابر با ۴۰۶/۳۹۰- می‌باشد. بنابراین، استفاده از روش تصادفی بر روش تلفیقی ارجحیت دارد و آزمون والد ۴۵/۶۳ می‌باشد که نشان می‌دهد که حداقل یکی از ضرایب رگرسیون غیر صفر است. و از این رو می‌توان نتیجه گرفت که رگرسیون در کل معنادار است. هانگونه که در نتایج آزمون فرضیه اول و دوم ذکر محققین داخلی به بررسی متغیرهای موجود در این پژوهش نپرداخته‌اند و در مقایسه با پژوهش‌های داخلی تاکنون محققان اقدام به سنجش وفاداری صاحبکار به صورت کمی ننموده و این متغیر را به صورت عددی سنسجیده است. همچنین حق الزحمه حسابرسی به صورتی که در این پژوهش به سه قسم تشکیل شده است؛ بررسی نشده ولی نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش با پژوهش فاراگ و الیاس (۲۰۱۱) همخوانی دارد. فاراگ و الیاس (۲۰۱۱) نشان داند که حق الزحمه استاندارد حسابرسی با درجه وفاداری صاحبکار رابطه معناداری دارد و آن‌ها دریافتند اگر حسابرسان هزینه‌های استاندارد حسابرسی را افزایش دهند، صاحبکاران نسبت به آن‌ها وفادار نمی‌مانند. ولی چنانچه حسابرسان حق الزحمه‌های خود را افزایش دهند، صاحبکاران نسبت به آن‌ها وفادار می‌مانند. همچنین به جهت اطمینان از نتایج پژوهش با تغییر دوران تصدی حسابرسی و سطوح درجات وفاداری نتایج یکسان حاصل شد، که در قسمت بعدی تشریح خواهد شد.

۴-۶- تجزیه و تحلیل حساسیت حق الزحمه استاندارد با استفاده از درجه وفاداری ۳

در قسمت اول وفاداری به ۴ درجه گروه بندی شد، ولی در این بخش به منظور تجزیه و تحلیل بیشتر موضوع پژوهش، همچنین به منظور بررسی این موضوع که آیا نحوه درجه بندی وفاداری بر نتایج فرضیه سوم تأثیر دارد، با تغییر دادن درجه وفاداری به درجه ۳، مجدد مورد بررسی قرار می‌گیرد و بر اساس ۳ گروه انجام می‌شود، تا اطمینان حاصل شود که با تغییر دوره‌ها در نتایج حاصل شده تغییر ایجاد نمی‌شود.

نگاره (۶): نتایج آزمون فرضیه دوم (درجه وفاداری ۳)

متغیرها	مقدار ضریب	خطای برآورد	آماره Z	سطح معناداری	نسبت بخت
رشد شرکت	۰/۱۱۹	۰/۱۷۸	۰/۶۹	۰/۳۶۴	۱/۰۳۵
اهرم مالی شرکت	-۰/۳۰۷	۰/۱۷۵	-۱/۷۹	۰/۰۰۴	۰/۶۳۵
اندازه شرکت	-۱/۲۵۹	۰/۱۱۹	-۱/۴۹	۰/۱۱۹	۰/۷۹۵
نوع حسابرسی شرکت	۲/۱۷۸	۰/۲۴۹	۶/۳۹	۰/۰۰۰	۸/۳۲۵
زیان دهی شرکت	-۰/۲۶۹	۰/۳۰۹	-۰/۴۴	۰/۳۲۵	۰/۵۶۳
حق الزحمه استاندارد	-۰/۴۵۹	۰/۱۷۴	-۰/۳۹	۰/۰۰۰	۰/۸۶۹
آستانه اول	-۰/۳۴۲	۰/۲۷۳	-۰/۶۹	۰/۳۴۵	۰/۵۹۶
آستانه دوم	-۰/۷۵۶	۰/۱۴۹	-۰/۴۴	۰/۰۰۰	۰/۶۹۸
آزمون حداکثر راست نمایی					-۴۲۰/۳۳۹
آزمون والد					۴۶/۷۳

در نگاره (۶) آزمون نتایج فرضیه سوم در سطح درجه وفاداری ۳ ارائه شده است. ضریب رشد شرکت‌ها ۰/۱۱۹ و اهرم مالی شرکت ۰/۳۰۷- و اندازه شرکت ۱/۲۵۹- و نوع حسابرسی شرکت دارای ضریب ۲/۱۷۸ و زیان شرکت ۰/۲۶۹- و متغیر حق الزحمه استاندارد شرکت دارای ضریب ۰/۰۰۰ می‌باشد.

با مشاهده نگاره (۶) بررسی نتایج نشان داده شده است که با تغییر دوره تصدی به ۳ دوره و تغییر درجات وفاداری به شرح زیر می‌باشد.

نتایج به دست آمده در نگاره (۶) نشان می‌دهد که میزان p_Value (۰/۶۴۷) محاسبه شده در مدل سوم پژوهش برای حق الزحمه استاندارد حسابرسی در بازار حسابرسی کمتر از سطح معناداری ۰/۰۵ می‌باشد و با اطمینان ۹۵ درصد H_0 رد شده و این فرضیه، بنا بر نتایج حاصله تأیید می‌شود که می‌توان نتیجه گرفت، هر چه حق الزحمه استاندارد حسابرسی در بازار حسابرسی بیشتر شود، درجه وفاداری صاحبکار کاهش می‌یابد. نتایج در سطح خطای ۰/۰۵ درصد بوده و میزان p_Value برای رشد شرکت ۰/۳۶۴ و زیان شرکت ۰/۳۲۵ بیشتر از سطح معناداری ۰/۰۵ می‌باشد و این متغیرها در سطح اطمینان ۰/۰۹۵ رابطه معناداری را با درجه وفاداری صاحبکار نشان نمی‌دهند؛ ولی در سایر موارد مانند متغیر اهرم مالی ۰/۰۰۴ و نوع حسابرسی شرکت ۰/۰۰۰ رابطه معناداری را نشان می‌دهند. در کل نتایج حاصل شده در فرضیه سوم در سطح درجه وفاداری ۳ رابطه معناداری را بین حق الزحمه استاندارد و درجه وفاداری صاحبکار را نشان می‌دهد و در نتیجه فرضیه دوم پژوهش در سطح درجه وفاداری ۳ تأیید می‌شود. آزمون حداکثر راست نمایی (LR) در نگاره (۵) برابر با -۴۲۰/۳۳۹ می‌باشد و آزمون والد ۴۶/۷۳ با درجه آزادی ۱۲ می‌باشد که نشان می‌دهد حداقل یکی از ضرایب رگرسیون غیر صفر است و از این رو می‌توان نتیجه گرفت که رگرسیون در کل معنادار است.

۵- نتیجه گیری

این مطالعه به دنبال تشخیص این موضوع که درجه وفاداری رابطه معناداری با حق الزحمه حسابرس دارد یا خیر، با استفاده از یک نمونه که شامل ۹۹ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، در طی سال‌های ۱۳۸۳-۱۳۹۴ می‌باشد، به این نتیجه رهنمون شد که درجات وفادار صاحبکار نسبت به حق الزحمه های حسابرسی واکنش نشان می‌دهد. معیار اندازه گیری درجه وفاداری صاحبکار، دوره تصدی حسابرس می‌باشد و حق الزحمه های استاندارد حسابرسی را از تفاوت بین حق الزحمه واقعی حسابرس و حق الزحمه غیر عادی مورد بررسی قرار گرفته است. حق الزحمه های غیرعادی به صورت باقی مانده حاصل از رگرسیون محاسبه شد. در این پژوهش درجه وفاداری با انواع حق الزحمه های حسابرسی مورد آزمون قرار گرفت و در پی بررسی درجات وفاداری صاحبکار نسبت به حق الزحمه های حسابرسی شواهد نشان داد که اگر حق الزحمه حسابرسی بیشتر شود، از وفاداری صاحبکار نسبت به حسابرس کاسته می‌شود.

تعداد مشاهدات ۱۱۸۸ سال- شرکت بوده و اطلاعات مورد نیاز از طریق یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی، گزارش سالانه فعالیت‌های هیات‌مدیره به مجامع صاحبان سهام، خلاصه تصمیمات مجمع عمومی عادی که توسط سازمان بورس منتشر می‌شود، به دست آمده و برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از رگرسیون‌های مقطعی و تجمعی چند متغیره و از آماره‌های F و T به منظور معناداری کلی رگرسیون و هر متغیر استفاده شد. نتایج به صورت کلی بیانگر این است که با افزایش حق الزحمه حسابرسی، وفاداری صاحبکار نسبت به حسابرس کاهش می‌یابد. ولی چنانچه حسابرسان حق الزحمه های خود را کاهش دهند، درجه وفاداری صاحبکاران به حسابرسان افزایش می‌یابد. با توجه رقابتی بودن بازار حسابرسی و چانه زنی‌ها در این بازار، هر چه حسابرسان، هزینه‌های حسابرسی و مبالغ پیشنهادی خود را کاهش دهند، تداوم فعالیت خود را بر چند دوره تضمین می‌کنند. البته این امر طبیعی است و با وجود مسائل اقتصادی در برابر سطح مشخصی از کیفیت خدمات حسابرسی، انتظار می‌رود صاحبکاران به دنبال موسسه‌ای باشند که حداقل هزینه را به آن‌ها تحمیل کند (سجادی و همکاران، ۱۳۹۱). به عبارتی با تغییر دوران تصدی حسابرس و تغییرات درجه بندی وفاداری صاحبکار تغییرات قابل ملاحظه‌ای در نتایج ایجاد شد و در کل نتایج نشان داده که میزان حق الزحمه های حسابرسی با درجه وفاداری صاحبکار رابطه معناداری دارد و چنانچه حسابرس حق الزحمه خود را نسبت به سایر شرکت‌ها در صنعت مشابه افزایش دهد، صاحبکار با رویکردی حسابرس را ترد نموده و در دوره‌های آتی از آن حسابرسی جهت بررسی صورت‌های مالی استفاده نمی‌نماید و حسابرس دیگری را با حق الزحمه پایین تر استخدام کند.

از دیگر نتایج پژوهش از این قرار است که اندازه شرکت، رشد شرکت، زیان دهی شرکت که در این پژوهش به عنوان معیارهای کنترلی در رابطه حق الزحمه حسابرس مستقل و وفاداری در نظر گرفته شده بودند، نقشی بر وفاداری صاحبکار ندارد. رشد شرکت عامل موثری در افزایش درجه وفاداری نمی‌باشد و در شرکت‌هایی که از رشد مالی خوبی برخوردارند، معیار درجه وفاداری کارا نیست. متغیر زیان دهی تأثیری بر درجه وفاداری صاحبکار در انتخاب حسابرسان ندارد. همچنین هر چه شرکت

بزرگ باشد اثری بر درجه وفاداری صاحبکار ندارد. متقابلاً اهرم مالی که یکی از عوامل مؤثر در درجه وفاداری است، هرچه از سطح پایینی برخوردار باشد، درجه وفاداری صاحبکار هم افزایش پیدا می‌کند. نوع حسابرس شرکت که از مؤسسات خصوصی باشد یا جامعه حسابرس تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر درجه وفاداری دارد.

به صورت کلی نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که، حق الزحمه حسابرسان بر درجه وفاداری صاحبکار تأثیر دارد. پس به حسابرسان پیشنهاد می‌شود که مبالغ پیشنهادی و دریافتی از صاحبکار، می‌تواند ملاک و معیار ایده آلی برای جذب صاحبکار در دوره‌های آتی باشد. همچنین نتایج فرضیات نشان می‌دهد که اهرم مالی و نوع حسابرس در درجه وفاداری صاحب کار از اهمیت والایی برخوردار است.

پیشنهاد مطالعه حاضر به جامعه حسابرسان و مؤسسات حسابرسی مبتنی بر فرضیه‌های پژوهشی بر این است که چنانچه دوست ندارد دچار پدیده تعویض اختیاری حسابرسی شوند، حق الزحمه های حسابرسی خود را کاهش داده و از پیشنهاد مبلغ کلان خودداری نمایند. چرا که مطابق با پیش بینی‌های محقق صاحبکاران به دنبال موسسه‌ای هستند که حداقل هزینه را به آن‌ها تحمیل کند. همچنین از محدودیت‌های این پژوهش می‌توان گفت که وجود تفاوت در نحوه محاسبه حق الزحمه های واقعی و غیر عادی و استاندارد در شرکت‌های ایرانی با شرکت‌های غربی که مقایسه نتایج این پژوهش با تحقیقات غربی را با محدودیت مواجه می‌سازد. از طرفی به علت کمبود اطلاعات در رابطه با حق الزحمه حسابرسان، فقط از نوع حسابرس، اهرم مالی، رشد شرکت، اندازه شرکت، زیان دهی شرکت برای سنجش حق الزحمه غیر عادی حسابرسان استفاده شده است. در پایان، برای ادامه راه تحقیق و انجام تحقیقاتی در ارتباط با حق الزحمه حسابرس، پیشنهاد می‌شود موضوعات زیر مورد توجه قرار گیرد:

- ۱- تأثیر حق الزحمه واقعی بر رابطه بین وابستگی اقتصادی و وفاداری صاحبکاران
- ۲- اثر حق الزحمه استاندارد بر رابطه استقلال حسابرس و درجه وفاداری صاحبکاران
- ۳- تأثیر کیفیت حسابرس بر رابطه تأخیر گزارشگری مالی و درجه وفاداری صاحبکاران
- ۴- رابطه استقلال حسابرس بر درجه وفاداری صاحبکاران

□ منابع و ماخذ

- ۱- تیموری، مرتضی، (۱۳۹۳) بررسی ارتباط بین حق الزحمه غیر عادی حسابرسی و کیفیت حسابرسی، پایان نامه کارشناسی ارشد. وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، دانشگاه شهید چمران اهواز، دانشکده اقتصاد و علوم اجتماعی. کارشناسی ارشد.
 - ۲- حساس یگانه، یحیی و علوی طبری، سید حسین (۱۳۸۲). رابطه بین منابع صرف شده برای حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل، فصلنامه مطالعات حسابداری، سال اول، شماره ۴، تهران، دانشگاه علامه طباطبایی.
 - ۳- محرمی، بهرام (۱۳۷۸)، بررسی ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی در فرآیند انتخاب حسابرس و انگیزه‌های تغییر حسابرس در بورس اوراق بهادار ایران، اولین کنفرانس بین المللی حسابداری و حسابرسی ومدیریت و اقتصاد، پاییز ۱۳۷۸.
 - ۴- مهرانی، ساسان و جمشیدی اوانکی، کورش (۱۳۸۹). عوامل مؤثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی، فصلنامه حسابدار رسمی، تهران، دانشگاه تهران.
 - ۵- نیک بخت، محمدرضا و تنانی، محسن (۱۳۸۹). آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی صورتهای مالی، مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، سال دوم، شماره پیاپی ۴، دانشگاه تهران.
 - ۶- دادخواه، محمدرضا (۱۳۸۸). مشتری مداری، انتشارات شهرآشوب، چاپ ششم، تهران، مرکز آموزش علمی- کاربردی و فرهنگ و هنر واحد ۳۸ تهران.
1. Choi, Jon-Hag. Kim, Jeong- Bon. Zang, Yoonseok. (2006). The association between audit quality and abnormal audit fees. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=848067>
 2. Choi, Jon-Hag. Kim, Jeong- Bon. Zang, Yoonseok. (2009). "The association between audit quality and abnormal audit fees", Available at SSRN
 3. Desai, R. 2012. Audit fees, nonaudit fees, and audier quality: an analysis from the indian perspective. Available at the following website address: <http://ssrn.com>.
 4. Farag, M. S., and R. Z. Elias. (2011). "The impact of accounting students' professional skepticism on their ethical perception of earnings management", Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting 16: 185-200.
 5. Frankel, R.M., Johnson, M.F., and Nelson, K.K. (2002). The relation between auditor's fees for nonaudit services and earnings management. The Accounting Review (Supplement): Vol. 77, 71-106.
 6. Hansen, S. C., & Watts, J. S. (1997). Two models of the auditor-client interaction: tests with United Kingdom data. Contemporary Accounting Research, 14(2), 23&50
 7. Hribar, P. Jenkins, N.T. and Johnson, W.B. (2010). "The Use of Stock

- Repurchases to Manage Earnings per Share”. Working Paper Series at SSRN Site.
8. Kim, K. 2012. Family firm, audit fee and auditor choice: Australian Evidence. Available at the following website address: <http://ssrn.com>.
9. Kim, I. B (2010). “Does accounting conservatism reduce stock price crash risk? firm-level evidence.” Unpublished working paper. City University of Hong Kong.
10. Krishnan, J., H. Sami, and Y. Zhang. 2005. “Does the provision of non-audit services affect investor perceptions of auditor independence?” *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 24 (2): 111–135.
11. Larker, 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
12. Magdy farage and Rafik Elias. (2011), “Relative audit fees and client loyalty in the audit market”, *Journal of Accounting Research Journal* Vol. 24 No. 1, 2011 pp. 79-93.
13. Mowen, J.C. & M. Minor, (2002), “Consumer Behavior”, Prentice- Hall, Inc, New Jersey, 5th ed.
14. Myungsoo, S. 2013. Do Auditor Fees Affect Accruals Quality? Further Evidence. Available at the following website address: <http://business.fullerton.edu/centers/carg/research/papers>.
15. Rashid, T., (2003), Relationship marketing: case studies of personal experiences of eating out, *British Food Journal*, 105, 10, Birmingham, UK.
16. Reynolds, J., Deis, D., & Francis, J. R. (2004). Professional service fees and auditor objectivity. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23(1), 29&52.
17. Simunic, D. 1980. The pricing of audit services: theory and evidence. *Journal of Accounting Research* 18(1):161-190.
18. Zang, A.Z. (2012). “Evidence on the Trade off between Real Manipulation and Accrual Manipulation”. Working Paper Series at Duke University.