

بررسی تاثیر دوره جستجوی حسابرِس به عنوان علامت ریسک حسابرِس بر انتخاب حسابرِس و حق الزحمه حسابرِس

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۶/۱۱

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۱۲/۲

■ زهره عارف منش^۱

■ زهرا السادات میرحاجی طزر جانی^۲

چکیده:

شرکت‌ها ممکن است به دلایل گوناگون تصمیم به تغییر حسابرِس گرفته و به دنبال حسابرِس جایگزین باشند. دوره جستجوی حسابرِس جدید (مدت زمان بین پایان کار حسابرِس فعلی و آغاز به کار حسابرِس جایگزین) به عنوان عاملی از ریسک بر نوع حسابرِس جدید و حق الزحمه حسابرِس جدید تاثیر می‌گذارد. بنابراین هدف این پژوهش بررسی تاثیر دوره جستجوی حسابرِس بر نوع حسابرِس جدید (بزرگ یا کوچک بودن) و حق الزحمه حسابرِس جایگزین می‌باشد. لذا نمونه‌ای از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که در دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ با تغییر حسابرِس مواجه بودند مورد بررسی قرار گرفت. در جهت اهداف پژوهش، دو فرضیه تدوین شد. طبق نتایج به دست آمده رابطه مثبت و معناداری بین مدت زمان دوره جستجوی حسابرِس و نوع حسابرِس جدید وجود دارد و همچنین نتایج پژوهش حاکی از رابطه مثبت و معنادار بین مدت زمان دوره جستجوی حسابرِس جدید و حق الزحمه حسابرِس جدید می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: ریسک حسابرِس، دوره جستجوی حسابرِس، انتخاب حسابرِس، حق الزحمه حسابرِس.

۱. استادیار گروه حسابداری و مالی، دانشکده اقتصاد، مدیریت و حسابداری، دانشگاه یزد، یزد، ایران، (نویسنده مسئول)، ایمیل: arefmanesh@yazd.ac.ir

۲. کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه غیرانتفاعی امام جواد(ع)

۱- مقدمه

حسابرسی مبتنی بر ریسک در سال‌های اخیر پرچم دار مبارزه با فساد بوده است. مرکز ثقل حسابرسی مبتنی بر ریسک، ارزیابی درست و اصولی ریسک می‌باشد. ارزیابی ریسک‌های حسابرسی توسط حسابرس می‌تواند مستقیماً بر اثر بخشی و کارآیی حسابرسی تأثیر گذارد. فرآیند ارزیابی این ریسک به عنوان چارچوب محوری، کیفیت حسابرسی و اثربخشی کل حسابرسی را ارتقاء خواهد داد و منتج به یک تغییر ضروری در عملیات حسابرسی می‌شود (خان‌محمدی، نیکومرام و حاجیه‌ها، ۱۳۸۸). یافته‌های بلی^۱ و همکاران (۲۰۰۸) نیز نشان می‌دهد که ارزیابی ریسک بر ماهیت، زمانبندی و محتوای رویه‌های حسابرسی تأثیر می‌گذارد. در مرحله اصلی برنامه ریزی حسابرسی، ارزیابی نامناسب ریسک حسابرسی ممکن است منجر به توزیع نادرست و ناکارآمد منابع یا نتایج غیر اثربخش حسابرسی گردد (لا، ۲۰۰۸). بنابراین ارزیابی ریسک در حسابرسی یک وظیفه کلیدی و مهم است. موسسه‌های حسابرسی بعد از پذیرش مشتری بطور فعال ریسک پرتفوی مشتریان‌شان را مدیریت و در صورت لزوم مشتریان پر ریسک را حذف می‌کنند.

شرکت‌ها ممکن است به دلایل گوناگون تصمیم به تغییر حسابرس و یا انتخاب حسابرس جایگزین داشته باشند. دوره جستجو برای حسابرس جایگزین می‌تواند محتوای اطلاعاتی داشته باشد. دوره جستجوی حسابرس حاوی اطلاعات مهمی از جمله کیفیت کنترل داخلی، شایستگی مدیریت و ریسک‌های مختلفی که متوجه حسابرسان و سرمایه‌گذاران است می‌باشد (بذرافشان، ۱۳۹۷). به عقیده خلیل، کوهن و چوراتز^۲ (۲۰۱۱) دوره جستجوی حسابرس به مدت زمانی گفته می‌شود که قرارداد با حسابرسی پیشین به هر دلیلی تا زمان انعقاد قرارداد با حسابرس جایگزین به پایان رسیده باشد. طولانی شدن دوره جستجوی حسابرس (مدت زمان بین پایان کار حسابرس پیشین و آغاز به کار حسابرس جایگزین)، به معنی کمبود زمان حسابرسی توسط حسابرس جدید است و این موضوع باعث افزایش ریسک حسابرسی می‌گردد. پس می‌توان گفت دوره جستجوی حسابرس به عنوان عاملی از ریسک، بر نوع حسابرس جدید تأثیر می‌گذارد؛ به عبارت دیگر با افزایش دوره جستجو، حسابرسان بزرگ که از قصور حسابرسان بیشتر ضرر می‌کنند و مشتریان پرتریسک را نمی‌پذیرند، حاضر به پذیرش کار حسابرسی نخواهند بود. بنابراین شرکت‌ها به سراغ مؤسسات حسابرسی کوچکتر رفته و آن‌ها را به عنوان حسابرس جدید انتخاب می‌نمایند (ماند، سان و سانگ، ۲۰۱۷^۴).

مؤسسات حسابرسی همچنین برای مدیریت ریسک کار خود، استراتژی‌های دیگری اجرا می‌کنند؛ جانستون و بدارد^۵ (۲۰۰۳) بیان کردند چنانچه حسابرس ریسک پذیرش صاحبکار را بالا برآورد کند، جهت دستیابی به اطمینان معقول از نبود اشتباهات با اهمیت در صورت‌های

1. Blay

2. law

3. Khalil, Cohen & Schwartz

4. Mande, Son & Song

5. Johnstone & Bedard

مالی باید از روش‌های حسابرِس بیشتر و افراد متخصص بیشتری در فرآیند حسابرِس استفاده کند. به عبارت دیگر، با افزایش دوره جستجوی حسابرِس، مؤسسه حسابرِس خواهان حق الزحمه حسابرِس بالاتری خواهد بود. لذا هدف از این پژوهش بررسی تأثیر دوره جستجوی حسابرِس به عنوان عاملی از ریسک حسابرِس، بر نوع حسابرِس جدید (بزرگ یا کوچک بودن) و حق الزحمه حسابرِس جایگزین در ایران می‌باشد.

بر اساس بررسی‌های انجام شده در خصوص تأثیر دوره جستجوی حسابرِس بر انتخاب حسابرِس و حق الزحمه حسابرِس پژوهش‌های اندکی در این حوزه انجام شده است و لذا پژوهش موجود به بهبود ادبیات تحقیق در این حوزه کمک خواهد کرد.

انتظار می‌رود جستجوی مدت دار حسابرِس، عوامل ریسک را منعکس کند و ریسک بالایی را برای شرکت‌ها خبر دهد. این امر می‌تواند اطلاعات مفیدی در مورد ریسک شرکت‌ها و مشتریان در اختیار سرمایه‌گذاران، حسابرسان و پژوهشگران و دانشجویان قرار دهد.

با توجه به موضوع پژوهش در ادامه جنبه‌های مختلف حسابرِس مبتنی بر ریسک، مدیریت ریسک، تغییر حسابرِس و عوامل مؤثر بر آن و همچنین حق الزحمه حسابرِس و عوامل مؤثر بر آن مورد بررسی قرار می‌گیرد. سپس پیشینه‌ای از تحقیقات انجام شده در حوزه تحقیق بیان می‌گردد و سپس فرضیه‌ها و روش پژوهش بیان می‌شود و در نهایت یافته‌ها تجزیه و تحلیل شده و نتیجه‌گیری و پیشنهادهای تحقیق ارائه می‌شود.

۲- مبانی نظری

۲-۱- تأثیر دوره جستجوی حسابرِس بر انتخاب حسابرِس (نوع حسابرِس)

حسابرِس با اطمینان بخشی به سرمایه‌گذاران در خصوص اعتبار صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیران، نقشی حیاتی در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و خطر اخلاقی ایفا می‌کند و به سهامداران این امکان را می‌دهد که بر مبنای صورت‌های مالی حسابرِس شده، قراردادهایی دقیق، روشن و کارا با مدیران تنظیم نمایند. لذا نوع حسابرِس عامل بسیار مهمی برای قابلیت اتکا و کیفیت صورت‌های مالی می‌باشد (چن، لین و ژو^۱، ۲۰۰۷). شرکت‌ها ممکن است به دلایل گوناگون تصمیم به تغییر حسابرِس گرفته و به دنبال حسابرِس جایگزین باشند. دوره جستجوی حسابرِس به عنوان عاملی از ریسک بر نوع حسابرِس تأثیر می‌گذارد. زیرا موسسه‌های حسابرِس در زمان انتخاب مشتری و ارزیابی ریسک حسابرِس کار به عامل‌های مختلف ریسک حسابرِس توجه می‌کنند و تصمیم به پذیرش مشتری می‌گیرند (بذرافشان، ۱۳۹۷) و همچنین شرکت‌هایی که ریسک تجاری بالاتر و ضعف بیشتری در کنترل داخلی دارند، ممکن است دوره جستجوی حسابرِس طولانی‌تری داشته باشند (خلیل، کوهن، چوراتز، ۲۰۱۱). از آنجایی که ممکن است موسسه‌های بزرگ حسابرِس درخواست این‌گونه شرکت‌ها مبنی بر پذیرش حسابرِس‌شان را رد کنند و شرکت باید دوباره در جستجوی موسسه حسابرِس دیگری باشد و مدت زمان سپری

شده برای جستجوی حسابرس بیشتر شود، بنابراین، چنین شرکت‌هایی به دنبال مؤسسات حسابرسی کوچکتر و با کیفیت پایین‌تر هستند. مؤسسات حسابرسی بزرگ در مقایسه با مؤسسات حسابرسی کوچکتر ضربه سنگین‌تری هم از بُعد شهرت و هم از بعد مالی در زمان شکست حسابرسی متحمل می‌شوند. بنابراین، مؤسسات حسابرسی بزرگ در پذیرش کار حسابرسی دقت بیشتری دارند (جانستون و بدار، ۲۰۰۳ و شو، ۲۰۰۰). ماند، سان و سانگ (۲۰۱۷) نیز بیان کردند با افزایش دوره جستجوی حسابرس، احتمال پذیرش حسابرسی این شرکت‌ها توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ کاهش می‌یابد. به عبارت دیگر مؤسسات حسابرسی بزرگ برای جلوگیری از خدشه‌دار شدن حسن شهرت و دعاوی حقوقی متعاقب پذیرش این مشتریان، تمایل کمتری به حسابرسی این شرکت‌ها دارند.

۲-۲- تأثیر دوره جستجوی حسابرس بر حق الزحمه حسابرسی

حق الزحمه حسابرس باید با در نظر گرفتن الف) مهارت و دانشی که برای آن خدمات مورد نیاز است. ب) سطح آموزش و تجربه افرادی که برای انجام آن خدمات مورد نیاز است. پ) زمانی که برای انجام آن خدمات مورد نیاز است و ت) میزان مسئولیتی که انجام خدمات مورد نظر ایجاد می‌کند، تعیین شود. مطالعات پیشین نشان دادند که حق الزحمه خدمات حسابرسی با ابعاد ریسک (ریسک مالی، ریسک عملیاتی و ریسک تجاری) رابطه‌ای مستقیم دارد و همچنین حسابرسان بعد از پذیرش مشتری با ریسک بالا، دامنه حسابرسی را افزایش می‌دهند یا تلاش خود را برای کاهش سطح بالای ریسک حسابرسی افزایش می‌دهند. آن‌ها اغلب برای حسابرسی‌های با ریسک بالا از ساعتهای حسابرسی بیشتر، شرکای حرفه‌ای و کارمندان با تجربه استفاده می‌کنند. هزینه‌های اضافی حسابرسی که به شرکت‌های پر ریسک تحمیل می‌شود معمولاً در قالب حق الزحمه حسابرسی بالاتر منتقل می‌شود (ماند، سان و سانگ، ۲۰۱۷). لذا دوره جستجوی حسابرس به عنوان عاملی از ریسک حسابرسی می‌تواند بر میزان حق الزحمه حسابرسی موثر باشد. به عبارت دیگر هر چه دوره جستجوی حسابرس جدید طولانی‌تر شود، حسابرس جدید حق الزحمه بیشتری برای حسابرسی نخستین مطالبه خواهد نمود. زیرا حسابرس جدید زمان کمتری برای حسابرسی صورتهای مالی در اختیار دارد. در نتیجه باید ساعات کار بیشتری برای امور حسابرسی اختصاص داده و از کارکنان با تخصص بالاتر استفاده کند. همچنین به دلیل عدم حضور حسابرس در برخی زمان‌ها مثل انبارگردانی پایان سال و...، ریسک حسابرسی افزایش می‌یابد. لذا حسابرس با افزایش دامنه حسابرسی و افزایش روش‌های حسابرسی سعی در کاهش ریسک حسابرسی دارد. بنابراین حق الزحمه بالاتری از شرکت صاحبکار مطالبه خواهد کرد.

دیوآش^۲ و همکاران (۲۰۱۶) بیان کردند که مؤسسات بزرگ حسابرسی به دلیل شهرت بالا، از حسابرسان متبحر و آموزش دیده و کنترل کیفی قوی‌تری برخوردار هستند. تحقیقات نشان

1. Shu

2. Divash

داده است که هرچه موسسه حسابرسی از شهرت و بزرگی بیشتری برخوردار باشد، حق الزحمه بیشتری را مطالبه خواهد کرد. لذا در سال‌های اولیه چرخش حسابرسان، حسابرسان به دلیل زمان زیاد مورد نیاز برای شناخت صاحبکار حق الزحمه بالاتری را طلب می‌کنند که این میزان برای موسسات بزرگتر، بیشتر می‌باشد.

۳- پیشنهاد پیشینه پژوهش

خدادای، چراغی نیا و ویسی (۱۳۹۸) میزان حق الزحمه حسابرسی بر اساس مراحل چرخه عمر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار دادند. برای تفکیک مراحل چرخه عمر شرکت از روش الگوی جریان‌های نقدی دیکینسون (۲۰۱۱) استفاده شده است. نتایج بدست آمده نشان داد که ورود شرکت به مرحله رشد تأثیر منفی و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد. به عبارتی دیگر، شرکت‌ها در مرحله رشد حق الزحمه حسابرسی کمتری پرداخت می‌کنند. همچنین، نتایج نشان داد که ورود شرکت به مرحله بلوغ تأثیر مثبت و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد. به عبارت دیگر، شرکت‌ها در مرحله بلوغ حق الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت می‌کنند.

بذر افشان (۱۳۹۷) به بررسی اثر دوره جستجو برای حسابرسان جایگزین بر حق الزحمه حسابرسی نخستین و نوع حسابرسان جایگزین با اندازه‌گیری اثر متغیر تعدیل‌گر استعفاء/ اخراج حسابرسان پیشین پرداخت نتایج نشان داد، دوره جستجو برای حسابرسان جایگزین با حق الزحمه مطالبه شده برای حسابرسان نخستین، رابطه مستقیم و معنادار دارد. ضمناً بررسی‌ها تأیید کردند که دوره جستجو برای حسابرسان جایگزین با نوع حسابرسان جایگزین شده رابطه معکوس و معنادار دارد؛ اما متغیر تعدیل‌گر استعفاء/ اخراج علی‌رغم اینکه باعث کاهش رابطه معکوس بین دو متغیر مزبور می‌شود، ولی بر این رابطه اثری معنادار ندارد. علاوه بر این نتایج بررسی‌ها نشان داد، نوع حسابرسان جایگزین شده با حق الزحمه حسابرسان نخستین رابطه معکوس و معناداری دارد.

مشایخی و همکاران (۱۳۹۵) تأثیر دو جنبه کیفیت حسابرسانی داخلی یعنی صلاحیت و همکاری حسابرسان داخلی در حسابرسانی صورتهای مالی را مورد بررسی قرار دادند. مطابق تئوری جانشینی حسابرسان مستقل با اتکا به نتایج کار حسابرسان داخلی در تلاش‌های خود صرفه‌جویی می‌کند که این امر بر حق الزحمه حسابرسان مستقل تأثیر خواهد گذاشت. دو ویژگی کیفی حسابرسانی داخلی (صلاحیت و همکاری) منجر به حمایت از دیدگاه جانشینی برای توضیح رابطه بین کیفیت حسابرسانی داخلی و حق الزحمه حسابرسانی مستقل می‌شود. مطالعه مورد نظر براساس پرسشنامه‌های ارسالی و دریافت شده از گروه حسابرسانی داخلی شرکتهای عضو بورس اوراق بهادار تهران انجام پذیرفته و نتایج حاکی از این است که صلاحیت حسابرسانی داخلی یعنی مدت تصدی و حضور آن در شرکت با حق الزحمه حسابرسانی رابطه معنادار منفی داشته و مهارتهای محاسباتی و IT، مدارک حرفه‌ای و علمی، مدت ساعات آموزشی با حق الزحمه حسابرسانی رابطه‌ای ندارند. در کل نتایج حاکی از عدم تأثیر کیفیت حسابرسانی داخلی بر حق الزحمه حسابرسانی مستقل می‌باشد.

خدادادی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی رابطه بین عدم قطعیت مدیریت و حق‌الزحمه حسابرسان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که عدم قطعیت مدیریت، ارتباط مثبت و معناداری با حق‌الزحمه حسابرسان دارد. همچنین، یافته‌های پژوهش بیانگر این بود که اندازه مؤسسه حسابرسان و دوره تصدی حسابرس، تأثیر مثبت و معناداری بر رابطه بین عدم قطعیت مدیریت و حق‌الزحمه حسابرسان دارد.

دیانتی دیلمی و بیاتی (۱۳۹۴) رابطه رقابت بازار محصول با حق‌الزحمه حسابرسان مستقل صورت‌های مالی را مورد بررسی قرار دادند. به همین منظور، داده‌های مالی ۷۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از الگوی رگرسیونی داده‌های تابلویی با اثرات ثابت مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند. نتایج بدست آمده در حالت کلی نشان می‌دهد که رقابت بازار محصول بر حق‌الزحمه حسابرسان مستقل تأثیر معناداری دارند. با توجه به نتیجه بدست آمده می‌توان بیان کرد که رقابت، باعث کاهش مشکلات نمایندگی بین مدیران و سهامداران می‌شود که این موضوع به نوبه خود باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و هزینه‌های کنترلی می‌شود. بنابراین، ریسک حسابرسان کاهش می‌یابد و در نتیجه حق‌الزحمه درخواستی حسابرسان نیز کاهش خواهد یافت.

پورحیدری و گل محمدی شورکی (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی تأثیر ریسک وضعیت مالیاتی شرکت بر حق‌الزحمه حسابرسان پرداختند. ریسک یادشده از طریق اندازه نرخ مؤثر مالیاتی شرکت کمی‌سازی می‌شود. در این راستا، هر چه نرخ مؤثر مالیاتی کمتر باشد، ریسک وضعیت مالیاتی شرکت (اجتناب مالیاتی) بیشتر است. شواهد پژوهش نشان می‌دهد رابطه منفی (مثبت) و معناداری میان نرخ مؤثر مالیات (ریسک وضعیت مالیاتی) و حق‌الزحمه حسابرسان وجود دارد. به بیانی، هر چه وضعیت مالیاتی شرکت از ریسک بیشتری برخوردار باشد، حق‌الزحمه حسابرسان بیشتری پرداخت می‌شود.

واعظ، احمدی و رشیدی باغی (۱۳۹۳) به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسان بر حق‌الزحمه حسابرسان پرداخته‌اند. یافته‌ها نشان داد بین تخصص موسسات حسابرسان و حق‌الزحمه حسابرسان رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین عوامل تداوم انتخاب حسابرسان و اندازه مؤسسه حسابرسان رابطه مثبت و معناداری با حق‌الزحمه حسابرسان دارند.

هر، هاوارد و مان (۲۰۱۹) زمان‌بندی تغییر حسابرسان و ریسک مؤسسه صاحبکار طی دوره زمانی ۲۰۰۳ الی ۲۰۱۴ را مورد بررسی قرار دادند. آنها تغییرات حسابرسان که بعد از تاریخ گزارش حسابرسان و قبل از تاریخ مجمع عمومی صاحبان سهام بود را تحت عنوان تغییر حسابرسان برنامه‌ریزی‌شده و تغییرات حسابرسان خارج از این محدوده را تحت عنوان تغییر حسابرسان غیرمنتظره طبقه‌بندی کردند. یافته‌ها نشان داد که تغییر حسابرسان غیرمنتظره در مقایسه با تغییر حسابرسان برنامه‌ریزی‌شده رابطه قوی‌تری با ریسک شرکت صاحبکار دارد و تغییر حسابرسان ناگهانی در مقایسه با برنامه‌ریزی‌شده بیشتر در نتیجه کناره‌گیری و استعفای حسابرسان

است تا اخراج و عزل توسط صاحبکار. همچنین شرکت‌هایی که تغییر ناگهانی حسابرسان داشتند ضعف کنترل داخلی بیشتری داشتند و حسابرسان و سرمایه‌گذاران این شرکت‌ها را پرریسک ارزیابی می‌کنند.

شان، تروشنانی و تارکا (۲۰۱۹) رابطه مالکیت مدیریتی، اندازه موسسه حسابرسان و حق الزحمه حسابرسان در شرکت‌های استرالیایی را در بین سالهای ۲۰۰۵ الی ۲۰۱۵ مورد بررسی قرار دادند. سوال اصلی این تحقیق این است که تا چه حد مالکیت مدیریتی با انتخاب حسابرسان و ریسک کلی ارزیابی حسابرسان مرتبط است. نتایج نشان داد در شرکت‌هایی که سطوح مالکیت مدیریتی با منافع سهامداران سازگار باشند، رابطه بین مالکیت مدیریتی و اندازه موسسه حسابرسان و حق الزحمه حسابرسان منفی است. برعکس، در شرکت‌هایی که سطوح مالکیت مدیریتی مخالف منافع سهامداران هستند، رابطه مالکیت مدیریتی و اندازه موسسه حسابرسان و حق الزحمه حسابرسان مثبت است.

هافمن، سلرز و اسکومار (۲۰۱۸) تأثیر توانایی فن آوری اطلاعات مشتری بر حق الزحمه حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند و با استفاده از داده‌های ۲۰۰۴ الی ۲۰۱۲ به این نتیجه دست یافتند که هزینه حسابرسان شرکت‌ها با قابلیت برتر IT بالاتر است. به علاوه، همانطور که اندازه مشتری افزایش می‌یابد، هزینه حسابرسان شرکت‌ها با قابلیت‌های پیشرفته فن آوری اطلاعات با نرخ بیشتری نسبت به شرکت‌های بدون چنین قابلیت‌هایی افزایش می‌یابد.

مانند، سان و سانگ (۲۰۱۷) در پژوهشی تأثیر دوره جستجوی حسابرسان بر انتخاب و نوع حسابرسان جایگزین و حق الزحمه حسابرسان جدید و واکنش بازار را مورد بررسی قرار دادند. که با استفاده از نمونه‌ای از تغییرات حسابرسان در طول دوره ۲۰۰۲-۲۰۱۲ دریافتند مشتریانی که دوره جستجوی حسابرسان طولانی دارند، احتمالاً کمتر توسط موسسه‌های بزرگ حسابرسان پذیرفته می‌شوند. همچنین نتایجشان نشان داد که حسابرسان جدید حق الزحمه بالاتری بر مشتریانی که ریسک بالاتری دارند، تحمیل می‌کنند. نهایتاً، مشخص شد که تاخیر در انتصاب حسابرسان جدید بدنبال استعفا با واکنشهای منفی بازار سرمایه به طور معنادار ارتباط دارد.

گوش و تنگ (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی اثر سه نوع ریسک بر استعفای حسابرسان پرداختند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند هر سه نوع ریسک کسب و کار، ریسک خطر دعاوی حقوقی و ریسک حسابرسان مورد توجه حسابرسان بوده و احتمال اینکه این سه نوع ریسک باعث استعفای حسابرسان گردد، وجود دارد.

الیوت، گوش و پلیتر (۲۰۱۳) دریافتند که تنها موسسه‌های حسابرسان بزرگ می‌توانند حداکثر هزینه را برای مشتریان پر ریسک مطالبه کنند و شرکت‌های پرریسک‌تر حق الزحمه بالاتری باید بپردازند. همچنین موسسه‌های حسابرسان بزرگ به علت منابع مالی هنگفتی که دارند نسبت به عوامل ریسک حساسیت بیشتری نشان می‌دهند.

خلیل، کوهن، چورتر (۲۰۱۱) نمونه‌ای از استعفای حسابرسان در طول دوره ۲۰۰۳-۲۰۰۸ مورد بررسی قرار دادند و دریافتند مدت زمان جستجوی حسابرسان برای شرکت‌های دارای

ریسک تجاری (بحران مالی) و ریسک حسابرسی (ضعف‌های کنترل داخلی یا مسائل مربوط به یکپارچگی مدیریت) طولانی‌تر است، در حالیکه مدت زمان جستجوی حسابرسان برای شرکت‌هایی که ریسک حسابرسی را کاهش می‌دهند کوتاه‌تر است.

گریفین و لونت^۱ (۲۰۱۰) در پژوهش‌های خود نشان دادند که حق‌الزحمه حسابرسان، رابطه معناداری با عواملی چون نوع گزارش حسابرسی، تغییر حسابرسان، نوع صنعت، نسبت جاری، تعداد بخش‌های واحد تجاری و اندازه صاحبکار دارد.

جانستون و بدارد (۲۰۰۳) با هدف بررسی چگونگی مدیریت ریسک مشتریان توسط حسابرسان، بیان می‌کنند وقتی مشتری پذیرفته می‌شود، موسسه‌های حسابرسی بطور فعال ریسک پرتفوی مشتریان را مدیریت کرده و در صورت لزوم مشتریان پر ریسک را حذف می‌کنند. آن‌ها همچنین استراتژی‌های مدیریت ریسک دیگری نیز اجرا می‌کنند؛ برای مثال متخصصانی منصوب می‌کنند و یا حق‌الزحمه بالاتری برای مشتریان پرخطرشان تعیین می‌کنند.

۴- فرضیه‌های پژوهش

این پژوهش شامل ۲ فرضیه اصلی زیر می‌باشد:

(۱) بین مدت زمان جستجوی حسابرسان و احتمال اینکه حسابرسان جانشین عضو موسسه‌های بزرگ حسابرسی باشد، رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

(۲) بین مدت زمان جستجوی حسابرسان و حق‌الزحمه حسابرسی موسسه حسابرسی جدید رابطه مثبت و معناداری دارد.

۵- روش پژوهش

این تحقیق از نظر هدف از نوع تحقیقات کاربردی است. یعنی در پی حل یک مشکل خاص است و می‌تواند در فرآیند تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران مورد استفاده قرار بگیرد. و از نظر شیوه و روش تحقیق از نوع تحقیقات توصیفی است. برای جمع‌آوری داده‌ها از روش کتابخانه‌ای استفاده می‌شود؛ مبانی نظری پژوهش از کتب و مجلات تخصصی فارسی و لاتین، و داده‌های مورد نیاز از طریق مراجعه به سایت بورس اوراق بهادار تهران و استفاده از نرم‌افزار ره آورد نوین جمع‌آوری شده است. برای مرتب‌سازی داده‌ها از نرم‌افزار Excel و برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از تجزیه و تحلیل رگرسیون و نرم‌افزار Eviews استفاده می‌شود. در این نوع پژوهش به دلیل اینکه پژوهشگر دخالتی در داده‌ها ندارد از روایی بیرونی بالایی برخوردار است.

۵-۱- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری مورد مطالعه کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. لازم به یادآوری می‌باشد که انتخاب شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار

1. Griffin & Lont

تهران به عنوان جامعه آماری بدین لحاظ است که تقریباً قابل استفاده‌ترین اطلاعات در خصوص شرکت‌های ایرانی در این نهاد قرار داشته و از طرف دیگر تنها شرکت‌هایی هستند که سهام آن‌ها در بازار بورس قیمت‌گذاری و دادوستد می‌شود.

نمونه آماری پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در فاصله زمانی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ است. در این پژوهش، شرکت‌هایی که دارای شرایط زیر باشند برای انجام آزمون انتخاب می‌شوند و شرکت‌های باقی مانده حذف می‌شوند و از این رو نمونه آماری به روش حذف سیستماتیک انتخاب شده است:

- شرکت‌هایی که تغییر سال مالی نداشته باشند.
 - شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها به انتهای اسفند ماه ختم می‌شود.
 - شرکت‌ها جزو بانک‌ها و موسسات اعتباری نباشد.
 - شرکت‌هایی که اطلاعات آن‌ها در دوره زمانی آزمون در دسترس باشد.
 - شرکت‌هایی که تغییر حسابرسان داشته باشند.
- جدول شماره ۱، نتایج نمونه‌گیری سیستماتیک را نشان می‌دهد.

جدول ۱- نتایج نمونه‌گیری سیستماتیک

تعداد باقی‌مانده	شرایط نمونه آماری
۳۵۶	بدون اعمال شرایط
۲۸۴	حذف شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، و بانک‌ها
۲۲۹	حذف شرکت‌هایی که پایان سال مالی آنها پایان اسفند هر سال نباشد
۲۱۸	حذف شرکت‌هایی که تغییر سال مالی داشتند
۱۶۵	قابلیت کسب اطلاعات از گزارش‌های مالی

۵-۲- مدل و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه اول پژوهش، با استفاده از مدل رگرسیون لجستیک به شرح مدل ۱ بهره گرفته شد (مانند، سان و سانگ، ۲۰۱۷):

(۱)

$$\text{Prob (BIG)} = \beta_0 + \beta_1 \text{LNASP} + \beta_2 \text{SIZE} + \beta_3 \text{RECV} + \beta_4 \text{INVT} + \beta_5 \text{LEV} + \beta_6 \text{LOSS} + \beta_7 \text{CATA} + \beta_8 \text{ACCR} + \beta_9 \text{EBIT} + \beta_{10} \text{QUICK} + \beta_{11} \text{BM} + \varepsilon$$

نحوه اندازه‌گیری متغیرهای مدل ۱ به تفکیک نوع متغیر به شرح زیر است:

متغیر مستقل

دوره جستجوی حسابرسان (ASP): دوره جستجوی حسابرسان به مدت زمانی گفته می‌شود که قرارداد با حسابرسان پیشین به هر دلیلی تا زمان انعقاد قرارداد با حسابرسان جایگزین به پایان رسیده باشد. با توجه به عدم دسترسی به قراردادهای حسابرسان که از محدودیت‌های تحقیق به شمار می‌رود و با عنایت به این موضوع که قرارداد حسابرسان پیشین با ارائه گزارش حسابرسان به اتمام خواهد رسید و موسسه حسابرسان جایگزین در مجمع عمومی صاحبان سهام انتخاب خواهد شد، در این پژوهش، تاریخ گزارش حسابرسان به عنوان تاریخ پایان کار حسابرسان پیشین و تاریخ تشکیل مجمع عمومی صاحبان سهام تاریخ انتصاب موسسه حسابرسان جایگزین در نظر گرفته شده است. بنابراین در این پژوهش دوره جستجوی حسابرسان برابر است با لگاریتم طبیعی تعداد روزهای مابین پایان کار حسابرسان قدیمی (تاریخ گزارش حسابرسان) و انتصاب حسابرسان جدید (تاریخ تشکیل مجمع عمومی) (مانند، سان و سانگ، ۲۰۱۷).

متغیر وابسته

نوع حسابرسان: اگر حسابرسان جدید از موسسه بزرگ حسابرسان باشد (سازمان حسابرسان) ارزش ۱ می‌گیرد و در غیر اینصورت عدد صفر را به خود اختصاص می‌دهد (مانند، سان و سانگ، ۲۰۱۷).

متغیرهای کنترل

با توجه به نتایج مطالعات پیشین از جمله مانده، سان و سانگ (۲۰۱۷)، درباره عوامل مؤثر بر انتخاب حسابرسان مهم‌ترین عوامل اثرگذار بر انتخاب حسابرسان که در این تحقیق به عنوان متغیرهای کنترلی استفاده می‌شوند، عبارت‌اند از:

SIZE: اندازه شرکت است که برابر است با لگاریتم طبیعی فروش شرکت

RECV: نسبت حساب‌های دریافتنی به کل دارایی‌ها

INVT: نسبت موجودی کالا به کل دارایی‌ها

LEV: اهرم مالی شرکت؛ نسبت کل بدهی به کل دارایی‌ها

LOSS: زیان؛ اگر شرکت زیان دارد ارزش ۱ و در غیر اینصورت ارزش صفر می‌گیرد

CATA: نسبت دارایی‌های جاری به کل دارایی‌ها

ACCR: نسبت کل اقلام تعهدی به کل دارایی‌ها

EBIT: نسبت سود عملیاتی به کل دارایی‌ها

QUICK: نسبت آنی؛ دارایی‌های جاری منهای موجودی کالا و پیش پرداخت‌ها تقسیم

بر کل دارایی‌ها

BM: نسبت ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام

برای آزمون فرضیه دوم پژوهش، از مدل رگرسیون چندگانه به شرح مدل ۲ استفاده می‌شود:
(مانند، سان و سانگ، ۲۰۱۷).

(۲)

$$LAF = \beta_0 + \beta_1 LNASP + \beta_2 SIZE + \beta_3 RECV + \beta_4 INVT + \beta_5 LEV + \beta_6 LOSS + \beta_7 CATA + \beta_8 ACCR + \beta_9 EBIT + \beta_{10} QUICK + \beta_{11} BM + \beta_{12} BIG + \varepsilon$$

نحوه اندازه‌گیری متغیرهای مدل ۲ به تفکیک نوع متغیر به شرح زیر است:

متغیر مستقل

دوره جستجوی حسابرِس (ASP): لگاریتم طبیعی فاصله زمانی بین تاریخ گزارش حسابرِس و تاریخ تشکیل مجمع عمومی

متغیر وابسته

حق الزحمه حسابرِس (LAF): لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرِس جدید (مانند، سان و سانگ، ۲۰۱۷).

متغیرهای کنترل

چون انتخاب حسابرِس و تعیین حق الزحمه حسابرِس ملاحظات مشابهی از عوامل ریسک را در بر می‌گیرد، در هر دو مدل از همان مجموعه متغیرهای کنترل استفاده می‌شود. در مدل ۲ متغیر BIG (نوع موسسه حسابرِس جدید) نیز اضافه شده و سایر متغیرهای کنترل همانند مدل ۱ می‌باشد.

۶- یافته‌های پژوهش

۶-۱- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نتایج آمار توصیفی متغیرهای کمی شامل فراوانی، میانگین، میانه، انحراف معیار، چولگی، کشیدگی، بیشترین و کمترین و در جدول شماره ۲ و نتایج آمار توصیفی متغیرهای کیفی شامل درصد فراوانی و مد در جدول شماره ۳ ارائه شده است.

جدول ۲- آمار توصیفی متغیرهای کمی پژوهش

متغیرها	میانگین	میان	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	کمترین	بیشترین	تعداد مشاهده
LNASP	۷۰/۷/۲	۶۳۹/۲	۴۳۹/۰	۹۷۴/۰	۵۱۸/۳	۹۴۵/۱	۹۸۸/۳	۱۶۵
LAF	۷۷۳/۶	۶۰۸/۶	۹۲۷/۰	۷۹۰/۲/۰	۱۳۷/۴	۴۹۹/۴	۸۴۷/۹	۱۶۵
BIGN	۰۴۱۳/۰	۰۰۰/۰	۱۹۹/۰	۶۰۵/۴	۲۰۹/۲۲	۰۰۰/۰	۰۰۰/۱	۱۶۵
SIZE	۵۲۷/۱۳	۴۴/۱۳	۲۲۳/۱	۴۹۳/۰	۳۳۷/۴	۶۶۱/۱۰	۰۸/۱۸	۱۶۵
RECV	۳۱۰/۱۰	۲۷۷/۰	۱۷۶/۰	۶۵۱/۰	۹۲۵/۲	۰۱۳/۰	۸۳۵/۰	۱۶۵
INVT	۲۳۵/۰	۲۳۳/۰	۱۴۲/۰	۵۲۰/۴/۰	۲۰۸/۳	۰۰۰/۰	۷۱۹/۰	۱۶۵
LEV	۵۷۸/۰	۵۸۴/۰	۲۱۴/۰	۱۵۴/۰	۱۳۴/۳	۰۵۸/۰	۲۶۹/۱	۱۶۵
CATA	۶۷۱/۰	۷۰۵/۰	۱۷۵/۰	۷۷۵/۰	۹۹۵/۲	۱۷۴/۰	۹۵۵/۰	۱۶۵
EBIT	۱۴۷/۰	۱۳۹/۰	۱۳۶/۰	۳۵۲/۰	۴۲۱/۳	۲۶۸/۰	۵۶۴/۰	۱۶۵
QUICK	۳۸۶/۰	۳۶۹/۰	۱۸۲/۰	۴۲۶/۰	۴۳۳/۲	۰۰۰/۲۲	۸۹۳/۰	۱۶۵
BM	۴۳۱/۰	۳۹۷/۰	۳۳۱/۰	۷۸۴/۰	۴۷۸/۷	-۰,۸۲۶	۸۳۷/۱	۱۶۵
ACCR	۰۲۳/۰	۰۲۴/۰	۱۵۲/۰	۲۶۶/۰	۰۹/۱۳	-۰,۷۸۳	۸۴۶/۰	۱۶۵
LOSS	۲۴/۰	۰۰۰/۰	۳۳۰/۸/۰	۲۷۹/۲	۱۹۷/۶	۰۰۰/۰	۰۰۰/۱	۱۶۵

* منبع: یافته‌های پژوهش

میانگین، اصلی‌ترین و مهم‌ترین شاخص مرکزی به شمار می‌آید که نشان دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است. همانطور که در جدول ۲ مشاهده می‌شود، مقدار میانگین متغیر دوره جستجوی حسابرسان (LNASP) ۲/۷ می‌باشد.

میان نقطه‌ای است که یک نمونه را به دو قسمت مساوی تقسیم مینماید. به عبارتی دیگر، ۵۰ درصد مشاهدات قبل و ۵۰ درصد مشاهدات بعد از آن قرار دارند. بر اساس جدول ۲ مقدار میان متغیر دوره ی جستجوی حسابرسان، ۲/۶۳۹ است.

انحراف معیار پراکندگی مشاهدات را حول میانگین بررسی و مقایسه می‌نمایند. با توجه به جدول فوق، این معیار برای متغیر دوره جستجوی حسابرسان، ۰/۴۳۹ است.

مهمترین شاخص چولگی ضریب چولگی می‌باشد. اگر ضریب چولگی منفی باشد توزیع دارای چوله به راست است و در صورتی که ضریب چولگی مثبت باشد توزیع دارای چوله به چپ است. و در خصوص کشیدگی یکی از پارامترهای مناسب استفاده از مقایسه پراکندگی توزیع جامعه با توزیع نرمال است. چولگی و کشیدگی مربوط به متغیر دوره ی جستجوی حسابرسان به ترتیب برابر با مقادیر ۰/۹۷۴ و ۳/۵۱۸ می‌باشد.

گفتنی است بیشترین مقدار متغیر دوره ی جستجوی حسابرسان، برابر با ۳/۹۸۸ و کمترین مقدار آن برابر با ۱/۹۴۵ است.

جدول ۳- آمار توصیفی متغیرهای مجازی

متغیر	تعداد	درصد
نوع حسابرس	۱ (سازمان حسابرسی)	۴/۳۰
	۰ (سایر موسسات)	۹۵/۷۰
زیان	۱ (شرکتهای زیان ده)	۱۵/۲۰
	۰ (سایر شرکتها)	۸۴/۸۰

* منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به جدول ۳، از تعداد ۱۶۵ جامعه آماری، ۴/۳ درصد از موسسه‌های حسابرسی، از سازمان حسابرسی و ۹۵/۷ درصد از موسسه‌ها از سایر موسسه‌های حسابرسی هستند. همچنین عدد صفر با توجه به فراوانی، مد می‌باشد. همچنین ۸۴/۸ درصد از شرکت‌ها سود ده ۱۵/۲ درصد از شرکت‌ها زیان ده هستند. همچنین مد نیز با توجه به فراوانی، عدد صفر می‌باشد.

۲-۶- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش:

۲-۶-۱- آزمون مفروضات رگرسیون مدل اول

در هر مدل رگرسیونی، باید فرض‌های خاصی برقرار باشد که در صورت نقض هر یک از آن‌ها، خواص مطلوب برآوردهای عوامل رگرسیون یا آزمون فرضیه، با مشکل مواجه می‌شود که البته گفتنی است در رگرسیون لجستیک (مدل اول) مفروضات اساسی رگرسیون کاربرد نداشته و رگرسیون مذکور به علت شرایط خاصی که دارد، از اکثر این مفروضات مستثنا شده است. تنها هم‌خطی متغیرها بررسی می‌شود.

در این پژوهش برای بررسی وجود هم خطی بین متغیرهای مستقل از آزمون VIF استفاده شده است. اگر آماره VIF برای متغیرها کمتر از ۱۰ باشد بین متغیرهای توضیحی مشکل هم خطی وجود نخواهد داشت. در جدول ۴ خلاصه نتایج این آزمون ارائه شده است.

جدول ۴- نتایج آزمون هم خطی (VIF) متغیرهای پژوهش

تشخیص	آماره VIF	نام متغیر	
عدم هم خطی	۰.۵۵۳۳۸/۱	دوره جستجوی حسابرسان	LNASP
عدم هم خطی	۲۰.۲۷۴۹/۱	اندازه شرکت	SIZE
عدم هم خطی	۲۶.۸۷۴۲/۳	نسبت حسابهای دریافتنی به کل دارایی‌ها	RECV
عدم هم خطی	۲۰.۹۰۶۵/۵	نسبت موجودی کالا به کل دارایی‌ها	INVT
عدم هم خطی	۸۰.۸۴۳۱/۱	زیان	LOSS
عدم هم خطی	۱۸.۵۷۰۴/۸	نسبت جاری دارایی‌ها	CATA
عدم هم خطی	۶۳.۲۹۴۴/۲	اهرم مالی	LEV
عدم هم خطی	۵۵.۳۷۸۶/۱	نسبت ارزش دفتری سهام به بازار	BM
عدم هم خطی	۸۶.۹۵۵۶/۱	نسبت سود به دارایی	EBIT
عدم هم خطی	۱۷۰.۳۱۶/۱	نسبت اقلام تعهدی به دارایی‌ها	ACCR
عدم هم خطی	۹۹۰.۹۴۸/۷	نسبت آنی	QUICK

* منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به نتایج مندرج در جدول ۳ مشخص شد که آماره VIF برای تمام متغیرهای پژوهش در مدل کمتر از ۱۰ است، بنابراین مشکل هم خطی بین متغیرها وجود ندارد.

۲-۲-۶- آزمون فرضیه اول پژوهش

نتیجه آزمون مدل اول پژوهش با استفاده از رگرسیون لجستیک، در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵- نتایج آزمون مدل اول پژوهش

(۱)				
$BIG = \beta_0 + \beta_1 LNASP + \beta_2 SIZE + \beta_3 RECV + \beta_4 INVT + \beta_5 LEV + \beta_6 LOSS + \beta_7 CATA + \beta_8 ACCR + \beta_9 EBIT + \beta_{10} QUICK + \beta_{11} BM + \varepsilon$				
متغیرها	ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	معناداری
عرض از مبدأ C	۲۸۶۷۸۳/-۰	۵۸۲۳۷/۷	۰۳۷۸۲۳/-۰	۹۶۹۸/۰
LNASP دوره جستجوی حسابرسان	۹۰۵۴۸۵/۱	۰۳۳۷۵۲/۱	۸۴۳۲۷۱/۱	۰۶۵۳/۰
اندازه شرکت SIZE	۶۲۸۷۳۶/-۰	۵۷۱۵۵۲/۰	۱۰۰۰۵۰/-۱	۲۷۱۳/۰
نسبت حسابهای دریافتنی به دارایی‌ها RECV	۲۱۳۶۷۹/۸	۴۲۲۹۶۰/۷	۱۰۶۵۲۳/۱	۲۶۸۵/۰
نسبت موجودی کالا به کل دارایی‌ها INVT	۰۹۳۷۹/۱۰	۷۶۳۵۹/۱۵	۶۴۰۳۲۳/۰	۵۲۲۰/۰
اهرم مالی LEV	۹۰۰۵۰۹/۱-	۲۵۸۹۸۷/۳	-۰۰۵۸۳۱۵۹	۵۵۹۸/۰
نسبت جاری دارایی‌ها CATA	۸۴۲۲۳۰/-۸	۴۴۷۱۵/۱۴	-۰۰۶۱۲۰۴۰	۵۴۰۵/۰
نسبت سود به دارایی EBIT	۶۵۳۲۶/۱۰	۹۷۹۰۹۵/۴	۱۳۹۵۹۷/۲	۰۳۲۴/۰
نسبت آتی QUICK	۲۱۹۴۸۳/-۳	۹۱۸۱۹/۱۵	-۰۰۲۰۲۲۵۲	۸۳۹۷/۰
نسبت ارزش دفتری سهام به بازار BM	۰۸۷۸۳۴/۱	۶۰۰۶۸۴/۱	۶۷۹۶۰۶/۰	۴۹۶۸/۰
نسبت اقلام تعهدی به دارایی‌ها ACCR	۰۶۷۳۲۰/۰	۳۹۰۶۷۷/۴	۰۱۵۳۳۳/-۰	۹۸۷۸/۰
LOSS زیان	۴۰۲۱۴۳/۳	۹۰۲۲۶۸/۱	۷۸۸۴۶۷/۱	۰۷۳۷/۰
ضریب تعیین مک فادن				
آماره راستنمایی (LR)	۰۳۲۰۰/۱۲	آماره هاسمر-لمشو	۸۳۳۲/۵	۶۶۵۹/۰
معناداری				
درصد صحت پیش‌بینی الگوی رگرسیون				
احتمال برابری متغیر وابسته با عدد ۱		احتمال برابری امید ریاضی مشاهدات با مقادیر ۰ و ۱		
مشاهدات	درصد صحت پیش‌بینی	مشاهدات	درصد صحت پیش‌بینی	
۱۵۶	۷۳/۹۸	۹۲/۱۵۲	۷۸/۹۶	Dep=0
۰	۰۰/۰	۹۲/۱	۴۰/۲۷	Dep=1
۱۵۶	۵۵/۹۴	۸۴/۱۵۴	۸۴/۹۳	Total

همان‌طور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود، دوره جستجوی حسابرسان، نسبت سود به دارایی و زیان در مدل اول رابطه مثبت و معناداری با متغیر وابسته نوع حسابرسان دارد. در صورتیکه اهرم

مالی، اندازه شرکت، نسبت حساب‌های دریافتنی به دارایی‌ها، نسبت موجودی کالا به دارایی‌ها، نسبت جاری دارایی‌ها، نسبت آنی، نسبت ارزش دفتری سهام به بازار و نسبت ارقام تعهدی به دارایی‌ها هیچ رابطه‌ای با نوع حسابرس ندارد.

ضریب تعیین معیاری است که قوت رابطه متغیر وابسته و متغیر مستقل را تشریح می‌کند؛ در واقع، مقدار این ضریب مشخص‌کننده آن است که چند درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. در آنالیز رگرسیون لجستیک ضریب تعیین مک فادن تقریباً همان نقش ضریب تعیین را ایفا می‌کند. مقدار آماره مک فادن (۰/۲۴) است. نشان می‌دهد ۲۴٪ تغییرات متغیر وابسته نوع حسابرس توسط متغیر مستقل دوره ی جستجوی حسابرس تشریح شده است. معناداری رگرسیون لجستیک توسط آماره راستنمایی تعیین می‌شود؛ آماره نسبت راستنمایی (۱۲/۰۳) در سطح ۱٪ بیانگر معناداری کلی مدل پژوهش در سطح اطمینان ۹۹٪ است. با توجه به آماره هاسمر-لمشو، از آن جا که سطح معناداری بالای ۵٪ درصد است، لذا فرض صفر مبنی بر توضیح قابل قبول داده‌ها توسط مدل تأیید می‌شود و عدم رد فرضیه صفر و معناداری آزمون هاسمر-لمشو، بیانگر مناسب بودن توان تبیین مدل است.

نتایج حاصل از برآورد معادله در جدول ۵ نشان می‌دهد که ضریب بدست آمده برای متغیر دوره جستجوی حسابرس (۱/۹۰۵۴) و سطح معناداری بدست آمده برای آن (۰/۰۶۵) می‌باشد که کوچکتر از (۰/۱) است و آماره Z نیز برابر (۱/۸۴۳) می‌باشد. بنابراین در سطح خطای ۱۰ درصد فرضیه اول مبتنی بر رابطه منفی و معنادار بین متغیر وابسته نوع حسابرس با متغیر مستقل دوره ی جستجوی حسابرس رد نمی‌شود، بنابراین در سطح ۹۰ درصد اطمینان بین نوع حسابرس با دوره‌ی جستجوی حسابرس رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و فرضیه اول پژوهش رد می‌شود.

همچنین بر اساس جدول ۵، درصد صحت پیش‌بینی مشاهدات در صورت برابری متغیر وابسته با عدد صفر برابر ۹۸/۷۳ درصد، و صحت پیش‌بینی مشاهدات در صورت برابری متغیر وابسته با عدد یک برابر ۰/۰، و درصد صحت پیش‌بینی کلی و طبقه‌بندی صحیح الگو ۹۴/۵۵ است. همچنین درصد صحت پیش‌بینی مشاهدات در صورت برابری امید ریاضی مشاهدات با عدد صفر برابر ۹۶/۷۸ درصد، و صحت پیش‌بینی مشاهدات در صورت برابری امید ریاضی مشاهدات با عدد یک برابر ۲۷/۴، و درصد صحت پیش‌بینی کلی ۹۳/۸۴ است. هرچه مقادیر مذکور به عدد ۱۰۰٪ نزدیکتر باشند، توان تبیین مدل بالاتر خواهد بود.

۲-۳-۶- آزمون مفروضات رگرسیون مدل دوم

در هر مدل رگرسیونی، باید فرض‌های خاصی برقرار باشد که در صورت نقض هر یک از آن‌ها، خواص مطلوب برآوردهای عوامل رگرسیون یا آزمون فرضیه، با مشکل مواجه می‌شود لذا جهت تعیین مدل نهایی تخمین در رگرسیون چندگانه (مدل دوم)، لازم است تا ابتدا فروض کلاسیک رگرسیون مدل آزمون گردد. از بین فروض کلاسیک، آزمون ناهمسانی واریانس و همچنین

خودهمبستگی سریالی از اهمیت بیشتری برخوردارند، که آزمون خودهمبستگی به دلیل مقطعی بودن داده‌ها انجام نمی‌شود. یکی از فروض رگرسیون خطی، بررسی برابری جملات پسماند دارای واریانس می‌باشد. در صورت صادق نبودن این فرض، تخمین زده شده از اعتبار لازم برخوردار نیست. بنابراین پیش از تحلیل مدل و ضرایب آن، باید ناهمسانی واریانس مورد آزمون قرار گیرد و در صورت نیاز، به رفع آن پرداخت.

جدول ۶- آزمون ناهمسانی مدل رگرسیون دوم

مدل	(white) ناهمسانی واریانس (آزمون وایت)	
	F آماره	معناداری آماره
۲	۳/۴۴۸۳۹۳	۰/۰۰۰۰

* منبع: یافته‌های پژوهش

در جدول ۶ معناداری آماره F نشان می‌دهد که فرض صفر آزمون (مبتنی بر همسانی واریانس‌ها) رد می‌شود. بنابراین لازم است تا در برآورد مدل نهایی، این موضوع لحاظ گردد. برای رفع ناهمسانی واریانس، از روش FGLS در تخمین نهایی مدل استفاده خواهد شد. همچنین عدم وجود هم‌خطی بین متغیرهای پژوهش در قسمت قبل تایید شد.

۴-۲-۶- آزمون فرضیه دوم پژوهش

نتیجه آزمون مدل دوم پژوهش با استفاده از رگرسیون خطی چندگانه، در جدول شماره ۷ ارائه شده است.

با توجه به جدول ۷ در این پژوهش جهت آزمون معناداری کل مدل از آماره F و جهت آزمون معنادار بودن ضرایب رگرسیون از آماره t استفاده شده است. برای رفع ناهمسانی واریانس مدل، از روش FGLS استفاده شده است.

جدول ۷- نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها جهت آزمون مدل دوم پژوهش (به روش FGLS)

(۲)				
$LAF = \beta_0 + \beta_1 LNASP + \beta_2 SIZE + \beta_3 RECV + \beta_4 INVT + \beta_5 LEV + \beta_6 LOSS + \beta_7 CATA + \beta_8 ACCR + \beta_9 EBIT + \beta_{10} QUICK + \beta_{11} BM + \beta_{12} BIGN + \varepsilon$				
متغیرها	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	معناداری
عرض از مبدأ C	۴۳۹۱۰۶/۵	۵۲۷۳۳۹/۰	۳۱۴۲۶/۱۰	۰۰۰۰/۰
LNASP دوره جستجوی حسابرس	۳۶۵۴۴۹/۰	۱۵۰۲۵۴/۰	۴۳۲۲۰۴/۲	۰۱۶۳/۰
اندازه شرکت SIZE	۲۶۶۷۳۳/۰	۰۴۷۵۸۹/۰	۶۰۴۹۴۹/۵	۰۰۰۰/۰
نسبت حسابهای دریافتنی به دارایی‌ها RECV	۳۸۸۷۲۳/۰	۶۵۶۵۴۷/۰	۵۹۲۰۷۳/۰	۵۵۴۸/۰
نسبت موجودی کالا به کل دارایی‌ها INVT	۷۶۵۹۴۳/۰	۹۶۵۰۱۴/۰	۷۹۳۷۱۲/۰	۴۲۸۸/۰
اهرم مالی LEV	۷۴۸۷۴۰/۰	۳۹۷۱۲۶/۰	۸۸۵۳۹۸/۱	۰۶۱۵/۰
نسبت جاری دارایی‌ها CATA	۶۳۹۸۱۷/۰-	۹۶۰۱۵۵/۰	۶۶۶۳۶۸/۰-	۵۰۶۳/۰
نسبت سود به دارایی EBIT	۰۴۳۲۳۹/۰	۵۹۸۶۴۸/۰	۰۷۲۲۲۹/۰	۹۴۲۵/۰
نسبت آنی QUICK	۰۷۰۷۸۱/۰-	۹۰۳۲۷۳/۰	۰۷۸۳۶۰/۰-	۹۳۷۷/۰
نسبت ارزش دفتری سهام به بازار BM	۰۴۸۶۴۳/۰	۱۷۶۱۴۱/۰	۲۷۶۱۵۹/۰	۷۸۲۸/۰
نسبت اقلام تعهدی به دارایی‌ها ACCR	۲۵۳۸۹۷/۰-	۳۱۵۲۴۵/۰	۸۰۵۳۹۶/۰-	۴۲۲۰/۰
LOSS زیان	۲۲۹۲۷۷/۰-	۲۲۹۹۲۵/۰	۹۹۷۱۸۲/۰-	۳۲۰۵/۰
نوع حسابرس BIG	۲۲۱۱۸۷/۰-	۳۷۴۲۱۹/۰	۵۹۱۰۶۳/۰-	۵۵۵۵/۰
ضریب تعیین R	۱۲۰۸۰۳/۰		آماره دوربین- واتسون	۹۰۲۴۶۱/۱
آماره F	۵۳۱۲۲۸/۱		معناداری آماره F	۰۲۰۲۲۱/۰

* منبع: یافته‌های پژوهش

همان‌طور که در جدول ۷ مشاهده می‌شود، دوره جستجوی حسابرس، اندازه شرکت و اهرم مالی در مدل دوم پژوهش رابطه مثبت و معناداری با متغیر وابسته حق الزحمه حسابرسی دارد. در صورتی که نسبت حساب‌های دریافتنی به دارایی‌ها، نسبت موجودی کالا به دارایی‌ها، نسبت جاری دارایی‌ها، نسبت سود به دارایی، نسبت آنی، نسبت ارزش دفتری سهام به بازار، زیان، نوع حسابرس و نسبت اقلام تعهدی به دارایی‌ها هیچ رابطه‌ای با حق الزحمه حسابرسی ندارند. با توجه

به مقدار احتمال به دست آمده برای آماره F که کمتر از 0.05 می باشد، فرض H_0 رد می شود و این نشان می دهد که تمامی ضرایب رگرسیون به طور همزمان صفر نیستند. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد این مدل معنادار می باشد. مقدار ضریب تعیین مدل برابر 0.1208 می باشد که نشان می دهد 12.08% تغییرهای متغیر وابسته حق الزحمه حسابرسان توسط متغیر مستقل دوره جستجوی حسابرسان تشریح شده است.

نتایج حاصل از برآورد معادله در جدول ۷ نشان می دهد که ضریب بدست آمده برای متغیر دوره ی جستجوی حسابرسان (0.3654) و سطح معناداری بدست آمده برای آن (0.016) می باشد که کوچکتر از 0.05 است و آماره تی نیز برابر (2.43) می باشد. بنابراین در سطح خطای ۵ درصد فرضیه دوم مبتنی بر رابطه معنادار بین متغیر وابسته حق الزحمه حسابرسان با متغیر مستقل دوره ی جستجوی حسابرسان رد نمی شود، بنابراین بین حق الزحمه حسابرسان با دوره ی جستجوی حسابرسان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

همچنین، آماره دوربین - واتسون بین $1/5$ الی $2/5$ نشان دهنده عدم خود همبستگی بین باقیمانده ها می باشد. لذا در صورتیکه آماره دوربین - واتسون خارج از این بازه باشد. برای رفع این مشکل از متغیر آرما استفاده می شود که با ایجاد وقفه زمانی موجب رفع این مشکل می شود. مقدار آماره دوربین - واتسون ($1/902$) می باشد که بیانگر نبود خودهمبستگی بین باقیمانده ها می باشد.

۷- بحث و نتیجه گیری

در این پژوهش تأثیر دوره جستجوی حسابرسان بر نوع حسابرسان جدید (بزرگ یا کوچک بودن) و حق الزحمه حسابرسان جایگزین مورد بررسی قرار گرفته است. در فرضیه اول پژوهش ادعا شده است که مدت زمان دوره ی جستجوی حسابرسان با نوع حسابرسان جایگزین رابطه منفی و معناداری دارد. بر اساس تجزیه و تحلیل رگرسیون مدل ۱ سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر مستقل دوره جستجوی حسابرسان ۱۰ درصد و رابطه مثبت می باشد. بنابراین فرضیه اول مبتنی بر رابطه منفی و معنادار بین متغیر وابسته نوع حسابرسان با متغیر مستقل دوره جستجوی حسابرسان رد می شود. به عبارت دیگر هرچه دوره جستجوی حسابرسان طولانی تر شود، سازمان حسابرسانی حاضر به پذیرش کار حسابرسانی خواهد بود. می توان گفت یکی از عواملی که می تواند باعث رد فرضیه یک شده باشد عدم توجه برخی از موسسات حسابرسانی به ارزیابی ریسک در پذیرش مشتری می باشد. با توجه به فضای رقابتی ایجاد شده در ایران، متأسفانه قسمت عمده ای از موسسه ها بدون انجام اینگونه تشریفات و معمولاً بدون در نظر گرفتن عوامل ریسک در شرکت و تنها بر اساس دریافت یک سری اطلاعات کلی و محدود از شرکت ها، مشتری خود را می پذیرند و دوره جستجوی حسابرسان به عنوان عامل ریسک در نظر گرفته نمی شود. همچنین با توجه به رتبه بندی موسسات حسابرسانی معتمد بورس، شرکتهای بزرگ توسط موسسات حسابرسانی بزرگ و با رتبه بالا و شرکتهای کوچکتر توسط موسسات حسابرسانی کوچک و یا با رتبه

پایین‌تر حسابرسان می‌شوند. بعلاوه باید توجه داشت بخشی از دوره جستجوی حسابرسان به عامل تشریفات قانونی دعوت مجمع و تصمیم مجمع در انتخاب حسابرسان جایگزین مربوط می‌شود و از آنجایی که این تشریفات برای شرکت‌های بزرگ بیشتر است بنظر می‌رسد در شرکت‌های بزرگ، دوره جستجوی حسابرسان بیشتر باشد و لذا رابطه مثبت بین دوره جستجوی حسابرسان و نوع حسابرسان جایگزین توجیه‌پذیر است.

نتایج این فرضیه با ادبیات تحقیق مخالف است؛ در پژوهش‌های قبلی نظیر مهربانی و غلامی (۱۳۹۶) که به بررسی تحلیلی پژوهش‌های انجام شده در زمینه حسابرسان، پرداخته اند؛ نشان دادند که عوامل ریسک باعث تغییر حسابرسان می‌شوند و بر انتخاب حسابرسان تأثیر می‌گذارند و با نوع حسابرسان انتخابی رابطه منفی دارند. همچنین با نتایج ماند، سان و سانگ (۲۰۱۷) و بذرافشان (۱۳۹۷) نیز مغایرت دارد. ماند و همکارانش در تحقیق خود به بررسی رابطه دوره جستجو حسابرسان و نوع حسابرسان انتخابی پرداختند و نتایجشان نشان داد شرکت‌هایی که مدت زمان بیشتری جهت جستجوی حسابرسان جایگزین صرف می‌کنند؛ کمتر توسط موسسه‌های بزرگ حسابرسانی پذیرفته می‌شوند و رابطه منفی و معنادار بین مدت زمان دوره جستجو حسابرسان و نوع حسابرسان جایگزین را تایید کردند. همچنین بذرافشان نیز به بررسی رابطه دوره جستجو حسابرسان و نوع حسابرسان انتخابی پرداخت و نتایج تحقیق نشان داد که موسسه‌های حسابرسانی معتمد بورس ایران در طبقه اول و دوم در پذیرش صاحبکار جدید حساسیت و دقت بیشتری نسبت به مؤسسات معتمد لیست در طبقات سوم و چهارم دارند و رابطه منفی و معنادار بین مدت زمان دوره جستجو حسابرسان و نوع حسابرسان جایگزین را تایید کرد.

در فرضیه دوم پژوهش ادعا شده است که دوره جستجو برای حسابرسان جایگزین با حق‌الزحمه مطالبه شده برای حسابرسانی جایگزین رابطه مثبت و معناداری دارد. بر اساس تجزیه و تحلیل مدل ۲ سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر مستقل دوره جستجوی حسابرسان ۵ درصد می‌باشد. بنابر این در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرضیه دوم مبتنی بر رابطه مثبت و معنادار بین متغیر وابسته حق‌الزحمه حسابرسانی با متغیر مستقل دوره جستجوی حسابرسان تایید می‌شود. با افزایش دوره جستجوی حسابرسان، زمان حسابرسانی کاهش می‌یابد و حق‌الزحمه حسابرسانی تحت تأثیر قرار می‌گیرد. زیرا باید حسابرسان در زمان کوتاه‌تری به بررسی صورت‌های مالی و انجام فرایند حسابرسانی شرکت بپردازند و در فشار کاری بیشتری قرار می‌گیرند و یا باید افراد متخصص‌تری به انجام کار حسابداری بپردازند که همه این عوامل بر حق‌الزحمه حسابرسانی تأثیرگذارند. همچنین حسابرسان با پذیرش شرکت‌های با ریسک بالا باید برای کاهش ریسک حسابرسانی دامنه حسابرسانی خود را گسترش و تلاش‌های خود را برای انجام حسابرسانی افزایش می‌دهند و همچنین به جهت اینکه شرکت‌های پرریسک احتمالاً بیشتر در معرض دعاوی حقوقی قرار می‌گیرند، موسسه‌های حسابرسانی حق‌الزحمه بیشتری از آن‌ها مطالبه می‌کنند. توجیه دیگری که برای رابطه مثبت بین دوره جستجوی حسابرسان و حق‌الزحمه موسسه حسابرسانی جایگزین می‌توان بیان کرد، این است که یکی از عوامل تغییر حسابرسان در ایران عمدتاً ناشی از مشکلات

کاری و خطر حسابرسی بوده که موجب تعدیل گزارش حسابرسان و منظور شدن آن مشکلات در بندهای گزارش حسابرسی و نتیجتاً عدم توافق با صاحبکار و تغییر حسابرسان شده و لذا حسابرسان جدید در محاسبه ریسک اولیه متوجه خطر کنترل بالا و مشکلات زیاد در کار صاحبکار شده و ریسک حسابرسی را در سطح بالاتری برآورد می‌کند و لذا از مدیران و کارکنان باتجربه‌تر و حرفه‌ای‌تر استفاده خواهد کرد و با توجه به فرمول محاسبه حق الزحمه جامعه حسابداری رسمی طبق نرخ نامه تعیین شده، مزد بالاتری تعیین خواهد کرد.

این نتیجه با نتایج پژوهش پورحیدری و گل محمدی شورکی (۱۳۹۴) تطابق دارد. آن‌ها در تحقیق خود موضوع ریسک را مطرح نمودند و اثر آن را بر حق الزحمه حسابرسان نخستین بررسی کردند و رابطه مثبت بین آن‌ها را تأیید کردند. در تحقیق مهربانی و غلامی (۱۳۹۶) که به بررسی تحلیلی پژوهشهای انجام شده در زمینه حسابرسی، پرداخته اند؛ نشان دادند که عوامل ریسک بر روی حق الزحمه حسابرسی تأثیر می‌گذارند و باعث افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شوند. در پژوهش حاضر بر اساس نتایج پژوهش خلیل، کوهن، چوراتز (۲۰۱۱) (افزایش دوره جستجو در واقع همان افزایش ریسک نیز می‌تواند تعریف گردد که باعث افزایش حق الزحمه حسابرسی نخستین می‌گردد. علاوه بر این، نتایج به دست آمده از این فرضیه با نتایج تحقیق ماند، سان و سانگ (۲۰۱۷) که به بررسی ارتباط دوره جستجوی حسابرسان و حق الزحمه حسابرسان پرداختند، تطابق کامل دارد؛ نتایجشان نشان داد که حسابرسان جدید حق الزحمه بالاتری بر مشتریانی که ریسک بالاتری دارند، تحمیل می‌کنند. همچنین بذرافشان (۱۳۹۷) نیز به بررسی رابطه دوره جستجوی حسابرسان و حق الزحمه حسابرسان نخستین پرداخته که نتایج به دست آمده رابطه منفی و معنادار بین مدت زمان دوره جستجوی حسابرسان و حق الزحمه حسابرسان نخستین را تأیید می‌کند.

با توجه به اینکه جستجوی مدت دار حسابرسان، عوامل ریسک را منعکس کند و ریسک بالایی را برای شرکت‌ها خبر می‌دهد به حسابرسان توصیه می‌شود این متغیر را نیز جزء عوامل ریسک قرار داده و اقدام به ارزیابی ریسک کرده و تصمیم به پذیرش انجام حسابرسی بگیرند. همچنین حسابرسان در زمان انتخاب حسابرسان و ارزیابی ریسک صاحبکار و تصمیم به قبول و یا رد صاحبکار و یا ارائه پیشنهاد قیمت، به دلیل تغییر حسابرسان توجه نمایند که این تغییر ناشی از چرخش اجباری حسابرسان و یا به دلیل مشکلات کاری صاحبکار و عدم توافق بین صاحبکار و حسابرسان پیشین است. همچنین به سازمان بورس اوراق بهادار توصیه می‌شود که برای شفافیت و ارتقای بازار سرمایه، شرکت‌ها را ملزم کنند تا زمان استعفا و یا اخراج حسابرسان در سایت‌هایی مانند کدال اطلاع رسانی کنند. به پژوهشگران آتی توصیه می‌شود واکنش بازار سهام را هنگام تغییر حسابرسان مورد بررسی قرار داده و تأثیر دوره جستجوی حسابرسان بر واکنش بازار سهام بررسی کنند و با توجه به اینکه ریسک حسابرسان بر روی کیفیت حسابرسی، نوع گزارش حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر دارد به پژوهشگران آتی توصیه می‌شود که تأثیر دوره جستجوی حسابرسان را بر روی این عوامل نیز مورد بررسی قرار دهند. همچنین

توصیه می‌شود به بررسی رابطه عوامل متأثر بر ریسک حسابرسان مانند کنترل داخلی شرکت، اندازه شرکت صاحبکار، درماندگی مالی، تخصص حسابرسان، تداوم فعالیت حسابرسان و... بر دوره جستجوی حسابرسان نیز پرداخته شود.

این پژوهش با محدودیت‌هایی نیز همراه بوده است. به عنوان مثال در مورد سنجش دوره جستجوی حسابرسان، چون شرکت‌ها ممکن است قبل از داده‌های گزارش شده از تغییر حسابرسان بدنبال حسابرسان بوده باشند، دوره جستجوی حسابرسان که در این مطالعه مطرح شده است دوره جستجوی واقعی را کمتر از میزان واقعی گزارش می‌کند که تأثیر این خطا بر نتایج آزمون اندازه‌گیری نشد.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. بذرافشان، سعید. (۱۳۹۷). بررسی اثر دوره جستجو برای حسابرسان جایگزین بر حق الزحمه حسابرسان نخستین، دانش حسابداری، ۱، ۱۱۱-۱۳۴.
۲. پورحیدری، امید و گل محمدی شورکی، مجتبی. (۱۳۹۴). تأثیر ریسک وضعیت مالیاتی شرکت بر حق الزحمه حسابرسان، بررسی‌های حسابداری و حسابرسان، ۳، ۳۰۱-۳۱۸.
۳. خان‌محمدی، سهراب؛ نیکومرام، هاشم و حاجیه‌ها، زهره. (۱۳۸۸). مدل ریسک حسابرسان فازی (شواهدی از دنیای واقعی)، مهندسی مالی و مدیریت پرتفوی، ۳، ۵۱-۲۱.
۴. خدادادی، ولی، چراغی نیا، علی، ویسی، سجاد. (۱۳۹۸). بررسی حق الزحمه حسابرسان بر اساس مراحل چرخه عمر شرکت (منتج شده از الگوهای جریان نقد)، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسان، ۱۱(۴۱)، ۲۳-۴۲.
۵. خدادادی، ولی، ویسی، سجاد و چراغی نیا، علی. (۱۳۹۵). عدم قطیت مدیریت و حق الزحمه حسابرسان، دانش حسابداری، ۲۷، ۱۳۳-۱۰۹.
۶. دیانتی دیلمی، زهرا، بیاتی، مرتضی. (۱۳۹۴). رابطه رقابت بازار محصول و حق الزحمه حسابرسان مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسان، ۷(۲۷)، ۳۸-۲۳.
۷. مشایخی، بیتا، حسن زاده، شادی، امینی، یاسین، منتی، وحید. (۱۳۹۵). تأثیر کیفیت حسابرسان داخلی بر حق الزحمه حسابرسان مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسان، ۸(۳۱)، ۵۶-۴۱.
۸. واعظ، سیدعلی؛ احمدی، محمدرضان و رشیدی باغی، محسن. (۱۳۹۳). تأثیر کیفیت حسابرسان بر حق الزحمه حسابرسان شرکت‌ها، دانش حسابداری مالی، ۱، ۸۷-۱۰۷.

ب- منابع خارجی:

- 1- Blay, Allen, Kizirian, Tim and Sneathen, Dwight. (2008). Evidential Effort And Risk Assessment In Auditing, Journal of Business & Economics Research, 6, 39-59.
- 2- Chen, K., Lin L. K. and Zhou, J. (2007). Audit Quality and Earnings Management for Taiwan IPO Firms. Managerial Accounting Journal, 20 (1), 86-104.
- 3- Divash s. sharma, paul tanyi and barri litt (2016). cost of mandatory periodic audit partner rotation: evidence from audit fees and audit timeliness. Auditing: A journal of practice & theory, 36(1), 129-149.
- 4- Elliott, J. A. Ghosh, A. & Peltier, E. (2013). Pricing of risky initial audit engagements. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 32 (4), 25-43.
- 5- Ghosh, A. & Tang, C. Y. (2015). Auditor resignation and risk factors. Accounting Horizons, 29 (3), 529-549.
- 6- Griffin, P. A. & Lont, D. H. (2010). Do investors care about auditor dismissals and resigna-

- tions? What drives the response? Auditing: A Journal of Practice & Theory, 29 (2) , 189–214.
- 7- Her Y-W, Howard J & Son M. (2019). Timing of auditor terminations and client firm risk, Managerial Auditing Journal, 34(6), pp. 650-672.
- 8- Hoffman B.W., Sellers, R. D & Skomra J. (2018). The impact of client information technology capability on audit pricing. International Journal of Accounting Information Systems, 29, 59–75
- 9- Johnstone, K. M., & Bedard, J. C. (2003). Risk management in client acceptance decisions. The Accounting Review, 78(4) , 1003–1025.
- 10- Khalil, S. K., Cohen, J. R. & Schwartz, K. B. (2011). Client engagement risks and the auditor search period. Accounting Horizons, 25 (4). 685–702.
- 11- Law, Philip.(2008). Auditors' perceptions of reasonable assurance in audit work and the effectiveness of the audit risk model, Asian Review of Accounting , 16(2), 160-178
- 12- Mande, V., Son,M.& Song,H. (2017). Auditor search periods as signals of engagement risk: Effects on auditor choice and audit pricing. Advances in Accounting , 37, 15–29.
- 13- Shan Y.G , Troshani I & Tarca A. (2019). Managerial ownership, audit firm size, and audit fees:Australian evidence. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 35,18–36.
- 14- Shu, S. Z. (2000). Auditor resignations: Clientele effects and legal liability. Journal of Accounting and Economics, 29(2). 173–205.