

Assessing the Relation among Audit Detection Risk, Audit Market Competition Environment and Audit Services Fee

*Mohammad Hassani**

Abstract

Objective: External auditors play an essential role in enhancing the quality of accounting information and reducing the information asymmetry problem between inside & outside stakeholders such as shareholders, creditors and managers. Audit fee is one of the most important indicators for assessing the audit quality. Audit fees consist of two components which are audit resource costs and risk premiums. Audit resource costs are related to the amount of audit efforts took in auditing and the risk premium is a compensation for risk taking. Under risk-oriented auditing, audit risk is that auditors are really concerned about. Audit risk model consists of three components which are inherent risk, control risk and detection risk. In addition, prior studies suggest that the relation between audit market competition and audit quality can be either positive or negative, depending on whether higher concentration results in decreased costs of telling the truth and thus increased audit efforts and audit fees. Numerous studies have examined the impact of audit risk and audit market competition on audit fees with mixed results. This paper analyzed the relation among audit risk, audit market competition environment & audit services fee. So, it investigated the impact of some features related to auditors on the pricing of audit services. The probability of 2nd type error is considered as a proxy of audit detection risk and audit market share is considered as a proxy of audit competition environment.

Methods: Statistical analyses include 131 firms which listed in Tehran Securities & Exchange over the period 2013 to 2019. Research data includes 917 firm-year observations. Research hypotheses have assessed through multivariate regression models using panel data with fixed effect and generalized least squares method.

Results: According to the findings, there is meaningful and negative relation between audit services fees and 2nd type error as a proxy of audit detection risk. In addition, evidence indicated that there is meaningful and positive relation between audit services fees and audit market share as a proxy of audit competition environment. Other evidences documented that audit services fee is a direct function of auditor opinion, auditor reputation, audit complexity, audit committee independence, board leadership and loss, but it is an inverse function of auditor rotation, board independence, ownership concentration and leverage; however it is not a meaningful function of board activity.

Abstract

Conclusion: As a whole, research evidences suggested that some features related to auditors and some features related to clients rely on supply & demand based perspectives have an important role in determining the effective factors on audit fees. Detection risk results in the auditor's conclusion that no material errors are present where in fact there are. Evidences showed that there is an inverse relationship between detection risk and audit quality: if detection risk is high, lower the audit fee as a proxy of audit quality and if detection risk is low, generally increase the audit fee. Empirically, previous studies examining the association between audit market competition environment and audit quality provide mixed results. It is, therefore, important to understand the various relationships between audit market competition environment and audit quality to prevent regulatory intervention from producing potential unintended consequences. Findings documented that high level of audit market share lead to more the audit fee and low level of audit market share generally decrease the audit fee.

Keywords: *Audit Risk, Audit Market Share, Audit Services Fee.*

Paper Type: *Research Paper.*

Citation: Hassani, M. (2021). Assessing the relation among audit detection risk, audit market competition environment and audit services fee. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(1), 45-68 [In Persian].

ارزیابی روابط میان ریسک عدم کشف اشتباه‌های ناشی از احتمال خطای حسابرسی، محیط رقابتی بازار خدمات حسابرسی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی

محمد حسنی*

چکیده

هدف: در مقاله حاضر، روابط میان ریسک حسابرسی، سهم بازار حسابرسی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی ارزیابی شده تا نقش ویژگی‌های مرتبط با حق‌الزحمه حسابرسی بررسی گردد. وقوع خطای نوع دوم حسابرسی به عنوان مقیاسی از ریسک عدم کشف حسابرسی و سهم بازار خدمات حسابرسی به عنوان مقیاسی از محیط رقابتی بازار حسابرسی مورد توجه قرار گرفته است.

روش: تحلیل آماری طبق داده‌های استخراجی تعداد ۱۳۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ انجام شده است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از الگوهای رگرسیون چندمتغیره داده‌های ترکیبی با اثرات ثابت و روش حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده شده است.

یافته‌ها: یافته‌ها بیانگر آن است که بین حق‌الزحمه حسابرسی و وقوع خطای نوع دوم به عنوان مقیاسی از ریسک حسابرسی، رابطه معنادار و منفی وجود دارد. از طرفی، شواهد حاکی از آن است که بین حق‌الزحمه حسابرسی و سهم بازار خدمات حسابرسی به عنوان مقیاسی از محیط رقابتی بازار حسابرسی، رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد. سایر شواهد نشان دادند حق‌الزحمه حسابرسی تابعی مستقیم از اظهارنظر مقبول حسابرسان، شهرت حسابرسان، پیچیدگی حسابرسی، استقلال کمیته حسابرسی، رهبری هیئت مدیره و گزارش زیان، اما تابعی معکوس از چرخش حسابرسان، استقلال هیئت مدیره، تمرکز مالکیت و اهرم مالی مشاهده‌ها است؛ در عین حال، حق‌الزحمه حسابرسی تابعی معنادار از سطح فعالیت هیئت مدیره نیست.

نتیجه‌گیری: شواهد حاکی از نقش مهم ویژگی‌های مرتبط با حسابرسان و برخی ویژگی‌های مرتبط با شرکت‌ها طبق رویکردهای مبتنی بر عرضه و تقاضای حسابرسی در شناسایی عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه خدمات حسابرسی است.

واژه‌های کلیدی: ریسک حسابرسی، سهم بازار حسابرسی، حق‌الزحمه خدمات حسابرسی.

نوع مقاله: پژوهشی.

استناد: حسنی، محمد. (۱۴۰۰). ارزیابی روابط میان ریسک عدم کشف اشتباه‌های ناشی از احتمال خطای حسابرسی، محیط رقابتی بازار خدمات حسابرسی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی. *دانش حسابداری*، ۱۲(۱)، ۶۸-۴۵.

دانش حسابداری، دوره دوازدهم، ش ۱، پیاپی ۴۴، صص. ۴۵-۶۸.

* **نویسنده مسئول**، استادیار گروه حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (رایانامه: m_hassani@iau-tnb.ac.ir).

تاریخ دریافت: ۹۷/۵/۲۵ تاریخ پذیرش: ۹۹/۸/۱۲

دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان.

مقدمه

حسابرسی مستقل یکی از مکانیزم‌های برون‌سازمانی راهبردی شرکتی است. حسابرسی به عنوان حرفه مستقل و بخشی از سیستم نظارتی سهامداران و سایر ذی‌نفعان است و وظیفه اعتباردهی به گزارش‌های مالی شرکت‌ها را دارد. در این راستا، با توجه به مکانیزم عرضه و تقاضا در بازار خدمات حسابرسی، ارائه این خدمات مستلزم ارزیابی حق‌الزحمه حسابرسی است. منافع اقتصادی حسابرس از طریق حق‌الزحمه تأمین می‌شود که از انعقاد قرارداد با صاحبکاران عاید می‌شود. حق‌الزحمه حسابرسی، انعکاسی از هزینه‌های اقتصادی حسابرسان است. حسابرسان از طریق موازنه هزینه‌های منابع و زیان‌های آتی قانونی به دنبال حداقل کردن هزینه‌ها هستند. تلاش حسابرسی بیشتر، احتمال این که حسابرسان متحمل زیان‌های آتی شوند را کاهش می‌دهد و حسابرس حجم کار را با هدف حداقل‌سازی هزینه‌ها ارائه می‌کند (کارسلو و همکاران، ۲۰۰۲).

حق‌الزحمه حسابرسی از معیارهای ارزیابی کیفیت حسابرسی محسوب می‌شود (بلنکلی و همکاران، ۲۰۱۲). یافته‌های مطالعاتی در حوزه شناسایی عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه ارائه خدمات حسابرسی حاکی از آن است که تفاوت بین محیط نظارتی در کشورهای مختلف دلیل اصلی تفاوت در میزان تقاضا برای ارائه خدمات حسابرسی است. این امر می‌تواند پیامدهایی برای ارائه خدمات حسابرسی و به پیروی از آن نقش بالقوه در تبیین حق‌الزحمه حسابرسی داشته باشد. با این حال نقش عوامل بالقوه مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی در اقتصادهای در حال توسعه به ویژه با تمرکز بر رویکردهای عرضه و تقاضای خدمات حسابرسی دارای ابهام است (های و همکاران، ۲۰۰۶). حق‌الزحمه حسابرسی از طریق ارزیابی ریسک حسابرسی، رقابت در بازار حسابرسی و مذاکرات حسابرسان با مشتریان و تعادل قدرت چانه زنی آن‌ها تعیین می‌شود (هوگان و ویلکینز، ۲۰۰۸). شواهد نشان داده‌اند هم ریسک‌های مرتبط با فرآیند حسابرسی و هم سهم مؤسسات حسابرسی از بازار حسابرسی بر حسب وضعیت رقابتی یا انحصاری بودن بازار حسابرسی می‌تواند حق‌الزحمه پرداختی به حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهد (ونکاتارامان و همکاران، ۲۰۰۸؛ چوی و همکاران، ۲۰۰۸؛ هوگان و ویلکینز، ۲۰۰۸؛ اشلمن و لاوسن، ۲۰۱۷؛ ون‌راک و همکاران، ۲۰۲۰).

یکی از عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی، محیط رقابت بازار خدمات حسابرسی است. تشدید رقابت ممکن است سبب تعیین قیمت کمتر و انجام فرآیند حسابرسی ضعیف‌تر از استاندارد شود. وقتی رقابت در بازار فشرده باشد، حسابرسان ممکن است با تعیین حق‌الزحمه کمتر، در پی افزایش سهم بازار خود باشند (نیوتون و همکاران، ۲۰۱۶). از طرفی، در ارتباط با افزایش تمرکز و کاهش رقابت در بازار حسابرسی نگرانی‌هایی وجود دارد. افزایش تمرکز می‌تواند باعث کاهش حق انتخاب صاحبکار از میان حسابرسان و افزایش قدرت بازار آن‌ها شود. این امر خودشیفتگی حسابرسان را در پی دارد که نتیجه آن افزایش حق‌الزحمه و کاهش کیفیت حسابرسی است (هونگ و همکاران، ۲۰۱۶). در عین حال، به موازات افزایش رقابت در بازار حسابرسی، بهای تمام شده ناشی از تلاش حسابرسی می‌تواند افزایش کارایی حسابرسی را به دنبال داشته باشد. از این رو، شواهد تجربی پیرامون تأثیر رقابت و تمرکز در بازار خدمات حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی متناقض است (نیوتون و همکاران، ۲۰۱۳؛ هوانگ و همکاران، ۲۰۱۶؛ اشلمن و لاوسن، ۲۰۱۷؛ چانگ و همکاران، ۲۰۱۹).

همچنین یکی دیگر از موارد مرتبط با تعیین حق الزحمه خدمات حسابداری، احتمال اشتباه‌های حسابرسان و ریسک‌های ناشی از آن است. ریسک عدم کشف حسابرسان ناشی از ناتوانی حسابرسان در کشف برخی موضوعات مهم در فرآیند حسابرسی صاحبکار است. اگر حسابرسان برای انجام حسابرسی زمان کافی صرف نکنند، ممکن است خطر عدم کشف تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی افزایش یابد و سبب تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال مالی بعد و افزایش خطر پذیرش نادرست توسط حسابرسان شود (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۸). این موضوع می‌تواند به عنوان مقوله‌ای از ریسک عدم کشف بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر بگذارد و سبب کاهش حق الزحمه حسابرسی شود؛ کاهش حق الزحمه حسابرسی می‌تواند به دلیل کاهش تلاش حسابرسی یا تخمین کمتر از حد حسابرسان از ریسک باشد (بلنکلی و همکاران، ۲۰۱۲).

تمرکز مقاله حاضر بر ارزیابی نقش ویژگی‌های حسابرسانی از دیدگاه ریسک حسابرسی و محیط رقابتی بازار حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی است. ساختار مقاله شامل مبانی و پیشینه نظری، پیشینه تجربی، روش‌شناسی، الگوها و متغیرها، یافته‌ها و بحث و نتیجه‌گیری پژوهش است.

مبانی و پیشینه نظری پژوهش

حسابرسی توسط حسابرسان مستقل می‌تواند به افزایش اعتبار اطلاعات مالی ارائه شده توسط مدیریت، کمک شایانی نماید؛ اما کیفیت خدمات ارائه شده توسط حسابرسان ناهمگون بوده و متأثر از عوامل مختلفی مانند حق الزحمه حسابرسی، حجم کار و ساختار مؤسسه حسابرسی است (هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابرسی، ۲۰۱۳). حق الزحمه خدمات حسابرسی از موضوعات چالشی بین صاحبکاران و حسابرسان است. حق الزحمه حسابرسی شامل جوهی است که بابت دریافت خدمات حسابرسی طبق قرارداد و یا توافق به مؤسسه حسابرسی پرداخت می‌شود. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت بهتر و بهای کمتر را بیشتر دریافته‌اند. برای رقابت بر پایه‌ای به غیر از کیفیت و متفاوت کردن خدمات، مؤسسات حسابرسی به دنبال بهینه نمودن حق الزحمه و بهترین پیشنهادها برای آن هستند. بدین ترتیب که هم درآمد خود را حداکثر سازند و هم کار را در شرایط رقابتی از دست ندهند. به همین منظور، آگاهی از عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی می‌تواند بسیار مفید باشد (کاسل و همکاران، ۲۰۱۲).

حق الزحمه بالای حسابرسی محصول راهبری شرکتی قوی است که علامتی برای سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان مبنی بر قابل اتکا بودن صورت‌های مالی و پایین بودن ریسک می‌باشد (کارسلو و همکاران، ۲۰۰۲). در بازار خدمات حسابرسی انتظار حسابرسان در صحنه رقابت، ماندگاری در بازار و عرصه انحصار منافع بیشتر است. منافع اقتصادی حسابرسان از طریق حق الزحمه‌ای تأمین می‌شود که از انعقاد قرارداد با صاحبکاران عاید می‌شود. بر این اساس هدف از قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، تعیین عواملی است که می‌تواند بر حجم فعالیت و تلاش حسابرسان و در نتیجه بر حق الزحمه خدمات حسابرسی اثرگذار باشد. عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی را می‌توان به عوامل مرتبط با عرضه کنندگان خدمات حسابرسی (تخصص حسابرسان در صنعت، شهرت و اعتبار حسابرسان، رقابت بازار حسابرسی، استقلال حرفه‌ای حسابرسان، اندازه حسابرسان، اظهار نظر حسابرسان و کیفیت حسابرسی) و عوامل مربوط به تقاضا کنندگان خدمات حسابرسی (شهرت و اعتبار صاحبکار، اندازه شرکت صاحبکار، دعاوی حقوقی صاحبکار، سهم صاحبکار از محیط

رقابتی در بازار محصول و ریسک تجاری صاحبکار) تفکیک نمود (گریفین و همکاران، ۲۰۱۰). برای مؤسسات حسابرسی، دو نکته در تعیین قیمت خدمات دارای اهمیت است. نکته اول این که آن‌ها باید به صاحبکار حق‌الزحمه‌ای را اعلام کنند که متناسب با خدمات ارائه شده باشد؛ نکته دوم این که قیمت پیشنهادی باید بتواند با قیمت‌های پیشنهادی سایر مؤسسات حسابرسی رقابت کند. در بخش اول تعیین قیمت خدمات، حسابرسان با استفاده از تکنیک‌های حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌توانند حجم رسیدگی‌ها را تعیین و طبق آن بودجه زمانی لازم را تدوین کنند و نیروهای مورد نیاز در سطوح مختلف را برای کار مورد نظر تعیین نمایند که با توجه به ساعات کار مورد نیاز در رده‌های مختلف و برآورد سایر هزینه‌ها، حق‌الزحمه مربوط به خدمات ارائه شده مشخص می‌شود. ارزیابی قیمت خدمات در بخش دوم که حالتی رقابتی دارد، به نظریه‌های اقتصادی و تخصیص منابع کمیاب اقتصادی برای پاسخگویی به اشکال تقاضا بر می‌گردد.

طبق مبانی نظری فرضیه‌های مختلفی در مورد نیاز به حسابرسی و تعیین حق‌الزحمه حسابرسی مطرح شده‌اند که شامل فرضیه نظارت نمایندگی، فرضیه اعتباربخشی و فرضیه علامت‌دهی هستند که متناسب با شرایط فرهنگی و محیط قانونی و قضایی کشورها ترجیحات مختلفی برای آن‌ها وجود دارد (لم، ۱۹۹۸). طبق فرضیه نمایندگی، تقاضای حسابرسی ناشی از تضاد منافع بین مدیران با سهامداران، بستنکاران و ذی‌نفعان است و حسابرس به عنوان رابط می‌تواند هزینه نمایندگی ناشی از رفتار خودسرانه کارگزاران را کاهش دهد. مطالعات گوناگونی در زمینه هزینه نمایندگی و تقاضای حسابرسی با کیفیت و برانگیختن مدیران برای استفاده از حسابرسان شایسته با حق‌الزحمه بالاتر وجود دارد (واتز و زیمرمن، ۱۹۸۳). فرضیه نظارت فراهم‌کننده شواهد کافی برای استفاده مدیران از خدمات حسابرسی با کیفیت است و بر حق‌الزحمه حسابرسی اثر دارد؛ زیرا شرکت‌ها برای کاهش دعاوی حقوقی و انتقال مسئولیت داده‌های مالی به دیگران ناچارند حسابرس مستقل و شایسته را بپذیرند و برای این پذیرش باید حق‌الزحمه حسابرسی پرداخت نمایند (والاس، ۱۹۸۷). طبق فرضیه علامت‌دهی در چارچوب تقاضا برای حسابرسی با کیفیت بالا، حسابرسان به کاهش تصمیمات نادرست در بازار سرمایه کمک می‌کنند و شرکت‌ها سعی می‌کنند حسابرس معتبری را برگزینند تا به بازار سرمایه نشان دهند عملیات شرکت شفاف و مناسب است. سرمایه‌گذاران بالقوه برای تصمیمات سرمایه‌گذاری خود از این علائم استفاده می‌کنند (والاس، ۱۹۸۷؛ لم، ۱۹۹۸). توجه این فرضیه در مورد قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی بدین صورت است که مؤسسات حسابرسی بزرگ و معتبر از صاحبکاران خود حق‌الزحمه بالاتری طلب می‌کنند؛ زیرا این مؤسسات از کیفیت و اعتبار بالایی نزد سرمایه‌گذاران و جامعه برخوردارند و شفافیت و عملکرد مناسب‌تری را برای شرکت به ارمغان می‌آورند (فرانسیس، ۱۹۸۴).

طبق فرضیه اعتباربخشی، حرفه حسابرسی ممکن است مدعی باشد در اعتباربخشی به نتایج اطلاعات مالی مسئولیتی ندارد؛ اما سرمایه‌گذاران معتقدند اگر در نتیجه استفاده از صورت‌های مالی گمراه‌کننده به آن‌ها زیان وارد شود، حسابرسان باید تاوان آن را بپردازند و زیان آن‌ها را جبران کنند. بنابراین ممکن است وقتی به سرمایه‌گذاران زیان وارد شود، حسابرسان بازخواست شوند. در نتیجه، حسابرسان باید در قیمت‌گذاری خدمات خود ریسک را لحاظ کنند و هرچه نتایج عملیات شرکتی ضعیف‌تر باشد، ریسک افزایش یافته و حق‌الزحمه حسابرسی نیز افزایش می‌یابد (سیمونیک، ۱۹۸۴).

حق الزحمه حسابرس بر اساس بهای تمام شده خدمات به کار رفته در فرآیند حسابرسی به علاوه تخمینی از زیان‌های آتی ناشی از مسئولیت حسابرس در برابر گزارش صادر شده تعیین می‌شود. اجرای این فرآیند در سه مرحله رخ می‌دهد. مرحله اول، ارزیابی حسابرس از وقوع زیان آتی ناشی از قضاوت حسابرس که در آینده ذینفعان متحمل می‌شوند. مرحله دوم، به کارگیری منابع و نیروی انسانی در اجرای عملیات حسابرسی است تا این که منافع نهایی کاهش ارزش فعلی زیان‌های مورد انتظار آتی ناشی از حسابرسی صورت‌های مالی برابر هزینه نهایی سرمایه‌گذاری اضافی حسابرسی باشد. در نهایت حسابرس قیمتی را تعیین می‌کند تا اینکه هزینه حسابرسی را پوشش دهد. در این میان قضاوت حسابرس نقش مهمی در تعیین حق الزحمه حسابرسی دارد (استانلی، ۲۰۱۱).

حق الزحمه حسابرسی بالا محصول راهبری شرکتی قوی است که علامتی برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان مبنی بر قابل اتکا بودن صورت‌های مالی و پایین بودن ریسک است. همچنین، اگر حق الزحمه حسابرسی بالا باعث ارتباط اقتصادی میان حسابرس و صاحبکار شود، استقلال حسابرس کاهش می‌یابد و این حالت باعث افزایش ریسک اتکا به صورت‌های مالی صاحبکار خواهد شد (کارسلو و همکاران، ۲۰۰۲). انتظار می‌رود راهبری شرکتی مناسب بتواند از طریق اثر بر اندازه، ریسک و پیچیدگی واحد مورد حسابرسی، بر تقاضا برای حسابرسی مستقل اثر بگذارد (هی و همکاران، ۲۰۰۸). راهبری شرکتی بهتر حسابرسان را قادر می‌سازد ریسک و حق الزحمه حسابرسی را کاهش دهند (گرفین و همکاران، ۲۰۰۸). از طرفی، با وجود رفتارهای نامناسب مدیریت در گزارشگری مالی که سبب ریسک راهبری شرکت می‌شود، ساعات کار و حق الزحمه حسابرسی افزایش می‌یابد (بدارد و جانستون، ۲۰۰۴). کیفیت محیط راهبری شرکتی بر ارزیابی ریسک کنترل و ذاتی اثر می‌گذارد و به موجب آن بر ماهیت، زمان بندی و آزمون‌های حسابرسی اثر دارد. نظارت قوی به طور بالقوه بودجه زمانی حسابرسی را کاهش داده و بی‌عیبی صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد و باعث افزایش کارایی و کارآمدی حسابرسی می‌شود. ریسک حسابرسی، به اثر متقابل ریسک ذاتی (ناشی از ویژگی‌های شرکت)، ریسک کنترل (مربوط به کیفیت کنترل داخلی) و ریسک عدم کشف (مربوط به شکست روش‌های حسابرسی در کشف اشتباهات با اهمیت) مرتبط است. در شواهد نشان داده شده، ارتباط معناداری بین خطر ذاتی و خطر کنترل وجود دارد و ارزیابی یکپارچه خطر تحریف با اهمیت نسبت به ارزیابی جداگانه خطر ذاتی و خطر کنترل مرجح است (موسوی‌شیری و همکاران، ۱۳۹۳). طبق چارچوب ریسک حسابرسی، راهبری شرکتی ضعیف میزان ارزیابی ریسک ذاتی و ریسک کنترل را افزایش می‌دهد. افزایش ریسک‌ها نیز بر بودجه زمانی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی تأثیر دارد.

حق الزحمه حسابرسی معیاری برای بررسی وابستگی اقتصادی بین حسابرس و صاحبکار است؛ البته در این زمینه هزینه تلاش حسابرس و ریسک‌های مربوطه کنترل می‌شود (سیمونیک، ۱۹۸۰؛ چوی و همکاران، ۲۰۱۰). ریسک‌های حرفه‌ای و تخصصی در کار حسابرسی بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی اثر دارند (هوستون و همکاران، ۲۰۰۵؛ های و همکاران، ۲۰۰۶؛ ونکاتارامان و همکاران، ۲۰۰۸). ریسک پروژه حسابرسی شامل ریسک تجاری صاحبکار، ریسک حسابرسی و ریسک حرفه‌ای تجاری حسابرس است (دفوند و همکاران، ۲۰۱۶). ریسک تجاری صاحبکار ریسک مربوط به بقاء و سودآوری صاحبکار است. ریسک حسابرسی ریسکی است که حسابرس نتواند به طور مناسب اظهارنظر

خود راجع به صورت‌های مالی را که به صورت با اهمیتی، نادرست ارائه شده است را تعدیل نماید. این ریسک زمانی رخ می‌دهد که صورت‌های مالی مشتری نادرست باشند و حسابرس نتواند گزارش‌های نادرست را کشف کند. همچنین ریسک حرفه‌ای تجاری حسابرس ریسک هزینه‌های دعاوی قضایی بالقوه است. این هزینه‌ها از این ادعا نشأت گرفته که حسابرسی به صورت ناکارا انجام شده است و نیز ریسک سایر هزینه‌ها مانند هزینه‌های بازاریابی اعتبار و شهرت حسابرس است. دو جزء اصلی ریسک تجاری حسابرس، ریسک دعاوی حقوقی و ریسک شهرت حسابرس هستند. ریسک دعاوی حقوقی، حسابرس را در معرض جریمه‌های مالی قرار می‌دهد، در حالی که از دست دادن شهرت، به توانایی پذیرش و حفظ صاحبکار آسیب می‌رساند. از آنجایی که ریسک پروژه حسابرسی حتی می‌تواند ابهام در تداوم فعالیت مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی را تهدید کند، حسابرسان برای مدیریت این ریسک‌ها از استراتژی‌های مختلف استفاده می‌کنند (جانستون، ۲۰۰۰؛ استنلی، ۲۰۱۱؛ دفوند و ژانگ، ۲۰۱۴).

حسابرسان با چند راهبرد می‌توانند سطح ریسک حسابرسی را کاهش دهند. یکی از راهبردها، افزایش تلاش حسابرسی است. اگر این کار نتواند ریسک پروژه حسابرسی را کاهش دهد، ممکن است حسابرسان صرف ریسک حسابرسی را دریافت کنند. هم تلاش حسابرسی و هم دریافت صرف ریسک، هر دو حق‌الزحمه حسابرسی را افزایش می‌دهند (جانستون و بدارد، ۲۰۰۴). راهبرد دیگر برای کاهش ریسک پروژه حسابرسی، انتقال ریسک پروژه حسابرسی به صاحبکاران به وسیله کاهش سطح اطمینان برای ارائه اظهارنظر ابهام در تداوم فعالیت است. ارائه اظهارنظر ابهام در تداوم فعالیت قبل از ورشکستگی صاحبکار ریسک دعاوی حقوقی حسابرس را کاهش می‌دهد (کاپلان و ویلیامز، ۲۰۱۳). راهبرد دیگر این است که حسابرسان می‌توانند با کناره‌گیری از حسابرسی صاحبکاران با ریسک بالا، ریسک پروژه حسابرسی را کاهش دهند (شو، ۲۰۰۰).

یک رویکرد عینی برای آزمون کیفیت حسابرسی در زمینه ریسک حسابرسی، ارزیابی تجدید ارائه صورت‌های مالی است؛ چرا که یکی از دلایل اولیه و زیربنایی تجدید ارائه صورت‌های مالی، ناتوانی حسابرس در کشف تحریف‌های با اهمیت صورت‌های مالی قبل از انتشار آن‌ها است (الیفسن و میزیر، ۲۰۰۰). اگر تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال مالی بعد اتفاق بیفتد و حسابرس در سال مالی قبل گزارش خود را تعدیل نکرده باشد (گزارش مقبول صادر کرده باشد)، در این حالت خطای حسابرسی نوع دوم (خطر پذیرش نادرست) اتفاق افتاده است. عوامل مختلفی بر بروز خطاهای حسابرسی نوع اول (خطر رد نادرست) و نوع دوم (خطر پذیرش نادرست) اثر گذارند، اما نقش عوامل نشأت گرفته از خطای حسابرس انکارناپذیر است. اگر حسابرس برای انجام حسابرسی زمان کافی صرف نکند، ممکن است خطر عدم کشف تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی افزایش یابد و سبب تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال مالی بعد و افزایش خطر پذیرش نادرست توسط حسابرس شود (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۸). افزایش تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌تواند یکی از مصادیق شکست حسابرسی تلقی شود (سزنی و همکاران، ۲۰۱۴). افزایش نظارت بر حرفه حسابرسی پس از افزایش شمار تجدید ارائه‌ها تعجب آور نیست؛ زیرا قصور حسابرس در کشف اشتباهات به عنوان یکی از عوامل این افزایش شناسایی شده است. این قصور می‌تواند ناشی از کوتاهی حسابرس در انجام وظایف محوله، محدودیت‌های موجود در کار حسابرسی یا هر دو باشد. یکی از عواملی که موجب افزایش توانایی کشف حسابرس

می‌شود، تلاش حسابداری یا مدت زمانی است که حسابرس برای رسیدگی‌ها صرف می‌کند؛ کاهش تلاش حسابداری می‌تواند احتمال خطر عدم کشف حسابرسی را به شدت افزایش دهد (بلنکلی و همکاران، ۲۰۱۲). ایجاد استرس، از دست رفتن انگیزه حسابرسان و توسل به انجام اموری مانند حذف پنهانی برخی مراحل حسابداری از برنامه، عدم انجام رویه‌های حسابداری طبق استاندارد و اتکای زیاد به توضیحات صاحبکار از پیامدهای منفی فشار زمانی نامتعارف حسابداری است که می‌تواند به طور مستقیم یا غیرمستقیم بر حسابداری اثر نامناسب داشته باشد (باورین و کینگ، ۲۰۰۹). شواهد نشان داده است حق‌الزحمه حسابداری در دوره قبل از تجدید ارائه صورت‌های مالی به صورت غیرعادی کاهش می‌یابد. کاهش حق‌الزحمه حسابداری می‌تواند به دلیل کاهش تلاش حسابداری یا تخمین کمتر از حد حسابرس از ریسک باشد (بلنکلی و همکاران، ۲۰۱۲).

حق‌الزحمه حسابداری از طریق ارزیابی ریسک حسابرس، رقابت بازار حسابداری و مذاکرات حسابرسان و مشتریان تعیین می‌شود. زمان طراحی کار حسابداری و تعیین حق‌الزحمه حسابداری، حسابرسان ارزیابی ریسک مشتری شامل صلاحیت مدیران، محیط سازمانی مناسب، در معرض ریسک بودن حساب‌ها و افشائات نادرست را انجام می‌دهند. این عوامل بر توانایی حسابرس برای کشف اشتباهات در صورت‌های مالی اثر می‌گذارد. حسابرسان به منظور کاهش ریسک تقلب، شواهد حسابداری بیشتری را جمع‌آوری می‌کنند که این امر بهای حسابداری را افزایش می‌دهد. البته می‌توان این افزایش هزینه را بر اساس رقابت بازار حسابداری و تعادل قدرت چانه زنی بین حسابرس و مشتری به تأیید مشتری رساند (هوگان و ویلکینز، ۲۰۰۸).

در بازار خدمات حسابداری انتظار حسابرسان در صحنه رقابت، ماندگاری در بازار و کسب منافع بیشتر است. طی دهه‌های اخیر، سیاست‌گذاران در مورد پیامدهای انحصار بازار حسابداری و تأثیر آن بر هزینه‌های حسابداری و کیفیت حسابداری ابراز نگرانی کرده‌اند؛ از یک سو، انحصار بازار حسابداری موجب می‌شود حق انتخاب مشتری و ارائه خدمات کاهش یابد. تقویت قدرت بازار حسابرسان باعث ایجاد حس بیش اعتمادی در حسابرسان و در نهایت منجر به هزینه حسابداری بالاتر و کیفیت پایین‌تر می‌گردد؛ این در حالی است که رقابتی بودن بازار حسابداری و کوچک بودن مؤسسات، حسابرسان را به سمت کاهش حق‌الزحمه حسابداری برای جذب مشتری بیشتر سوق می‌دهد که در نتیجه به کاهش کیفیت حسابداری منجر می‌شود و این امر نیز نگران‌کننده است (دفوند و همکاران، ۲۰۰۰؛ چن و همکاران، ۲۰۱۰). وقتی بازار حسابداری انحصاری‌تر باشد، به دلیل این که حق انتخاب مشتری محدودتر است، ترس از دست دادن مشتری کمتر است. بنابراین، کمتر احتمال دارد که حسابرسان با مشتریان خود مدارا کنند و استقلال خود را بهتر حفظ می‌کنند. به علاوه، با کاهش ترس از دست دادن مشتری، حسابرسان تمرکز بیشتری بر کار خود خواهند داشت و در نتیجه کیفیت حسابداری افزایش می‌یابد (کالاپور و همکاران، ۲۰۱۰؛ نیوتن و همکاران، ۲۰۱۳). از طرفی، چنانچه بازار کار حسابداری در انحصار مؤسسات خاصی باشد، با توجه به این که حسابرسان این اطمینان را دارند که مشتریان حق انتخاب دیگری ندارند، انگیزه‌ای برای بهبود کار خود نخواهند داشت و کیفیت حسابداری کاهش پیدا خواهد کرد (آستانا و بون، ۲۰۱۲؛ فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۳؛ هوانگ و همکاران، ۲۰۱۶).

طبق مطالعات حوزه تمرکز بازار حسابرسی و کیفیت حسابرسی، برخی شواهد بیانگر آن است که وجود تمرکز بیشتر در بازار حسابرسی سبب ایجاد صرفه‌جویی در مقیاس شده و سبب کاهش هزینه‌های حسابرسی است. از این رو، حسابرسان تلاش حسابرسی خود را بیشتر معطوف تقویت کیفیت حسابرسی می‌نمایند (کالاپور و همکاران، ۲۰۱۰؛ نیوتن و همکاران، ۲۰۱۳). از طرفی، طبق برخی شواهد در بازارهای متمرکز حسابرسی، حسابرسان از انگیزه بالایی در راستای بهبود کیفیت خدمات حسابرسی برخوردار نیستند. چنین شرایطی سبب ایجاد بیش اطمینانی در حسابرسان شده و سبب تضعیف کیفیت حسابرسی می‌شود (بون و همکاران، ۲۰۱۲؛ فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۳).

پیشینه تجربی پژوهش

ماهر و همکاران (۱۹۹۲) دریافتند رقابت در بازار حسابرسی موجب کاهش حق‌الزحمه حسابرسی شده است. پیرسون و ترومپتر (۱۹۹۴) شواهدی از تأثیر منفی تمرکز بازار حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی ارائه کردند. ساندرز و همکاران (۱۹۹۵) دریافتند با افزایش رقابت در بازار حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی کاهش یافته است. لی (۱۹۹۶) نشان داد مؤسسات حسابرسی بزرگ که سهم بالاتری از بازار حسابرسی دارند، حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری دریافت کرده‌اند. مک‌میکینگ و همکاران (۲۰۰۷) دریافتند بین تمرکز بازار حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد. هوگان و ویلکینز (۲۰۰۸) دریافتند با توجه به تفکیک ریسک‌های حسابرسی به حوزه‌های ذاتی، کنترل و عدم کشف، حسابرسان در شرکت‌های صاحبکار که ریسک کنترل داخلی بیشتر دارند، حق‌الزحمه بالاتری دریافت نموده‌اند. همچنین در شرکت‌های صاحبکار با ریسک بالای کنترل داخلی که توسط حسابرسان بزرگ حسابرسی شده‌اند و برای حسابرسان در سال‌های نخستین دوره تصدی، حق‌الزحمه حسابرسی بالاتر است. کیت‌استینر و سلواگی (۲۰۰۸) دریافتند سهم بالای بازار خدمات حسابرسی با افزایش حق‌الزحمه حسابرسی مرتبط است. همچنین شرکت‌های مشمول چرخش حسابرسان، حق‌الزحمه کمتری به حسابرسان پرداخت نموده‌اند. چوی و همکاران (۲۰۰۸) دریافتند در محیط‌هایی که ریسک دعوی حقوقی کم است، حق‌الزحمه حسابرسان بزرگ بیشتر از حسابرسان کوچک است. کالاپور و همکاران (۲۰۱۰) دریافتند ارتباط معنادار بین تمرکز بازار حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی وجود ندارد.

نیومن و ویلکینز (۲۰۱۲) دریافتند تمرکز بازار حسابرسی تأثیر منفی بر حق‌الزحمه حسابرسی دارد. همچنین حق‌الزحمه حسابرسی برای حسابرسان متخصص صنعت که فاصله جغرافیایی بیشتری با صاحبکار دارند، بیشتر است. کارسون و همکاران (۲۰۱۲) دریافتند کاهش تعداد مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ سبب کاهش سطح رقابت در بازار حسابرسی و افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود و این افزایش برای صاحبکاران کوچک‌تر، چشمگیرتر است. بلنکلی و همکاران (۲۰۱۲) دریافتند بین حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی، رابطه منفی وجود دارد. شواهد بیانگر آن است که تجدید ارائه صورت‌های مالی انعکاسی از تلاش پایین حسابرسی و یا تخمین پایین ریسک حسابرسی در دوره مشمول تجدید ارائه است. ولت و استیگل‌بایر (۲۰۱۲) دریافتند سهم مؤسسات بزرگ حسابرسی از لحاظ حق‌الزحمه حسابرسی در بازار حسابرسی کشورهای عضو اتحادیه اروپا به دلیل وجود رقابت در این بازار کاهش یافته است. چانتزیاراس و همکاران (۲۰۱۲) دریافتند بین رقابت در بازار خدمات حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه منفی وجود دارد. فرانسیس و همکاران (۲۰۱۳) دریافتند انحصار بازار حسابرسی توسط مؤسسات بزرگ حسابرسی،

رفتارهای ضد رقابتی را میان مؤسسات حسابرسی افزایش داده است و جهت جلوگیری از بروز چنین رفتارهایی لازم است مواردی چون عدم ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکاران، چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و انجام حسابرسی مشترک توسط مؤسسات حسابرسی مورد توجه قرار گیرند.

نیوتن و همکاران (۲۰۱۳) دریافتند با افزایش رقابت در بازار حسابرسی، میزان تجدید ارائه صورت‌های مالی افزایش می‌یابد و این موضوع ناشی از اثر فزاینده رقابت بر کیفیت حسابرسی است. **اشلمن (۲۰۱۳)** نشان داد که اندازه بازار حسابرسی تأثیر منفی بر ارتباط بین تمرکز رقابت با حق الزحمه و کیفیت حسابرسی دارد و در بازارهای بزرگ و غیررقابتی، حق الزحمه و کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. **کند و همکاران (۲۰۱۴)** دریافتند استفاده کنندگان اطلاعات مالی نسبت به عرضه کنندگان خدمات حسابرسی، مدیران شرکت‌ها و قانون‌گذاران بازار سرمایه نگرانی بیشتری درباره تمرکز و سهم مؤسسات حسابرسی از بازار حسابرسی دارند. به نظر استفاده کنندگان صورت‌های مالی تنها فعالیت مؤسسات بزرگ حسابرسی در بازار حسابرسی کافی نیست؛ بلکه جهت ایجاد رقابت در بازار حسابرسی باید مؤسسات کوچک حسابرسی با هم ادغام شوند. **کارسون و همکاران (۲۰۱۴)** دریافتند بازار خدمات حسابرسی به میزان زیاد بخش‌بندی شده و از نظر عرضه خدمات متمرکز است. همچنین، به مرور زمان با افزایش پیچیدگی قوانین و لزوم تلاش بیشتر حساب‌رسان به دلیل زمان‌بر بودن فرآیند حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی افزایش یافته است. **کوربلا و همکاران (۲۰۱۵)** دریافتند کیفیت حسابرسی پس از گردش اجباری از مؤسسه‌های کوچک به مؤسسه‌های بزرگ ارتقا یافته است. همچنین، حق الزحمه حسابرسی پس از گردش اجباری از مؤسسه‌های بزرگ به کوچک کاهش یافته، اما از مؤسسه‌های کوچک به بزرگ تغییر نکرده است. **جراکس و سیورسن (۲۰۱۵)** دریافتند سهم چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی در بازار خدمات حسابرسی طی زمان بر حسب تعداد صاحبکار روند نزولی داشته و سهم بازار حسابرسی از نظر حق الزحمه حسابرسی این مؤسسات کاهش یافته است.

هوانگ و همکاران (۲۰۱۶) دریافتند تمرکز بازار حسابرسی سبب افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود و به دنبال آن کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد. همچنین تمرکز بازار خدمات حسابرسی سبب افزایش کیفیت سود شرکت‌های صاحبکار و کاهش نیاز حساب‌رسان جهت انتشار اظهارنظر تعدیل شده می‌شود. **چوی و همکاران (۲۰۱۷)** دریافتند بین تمرکز بازار حسابرسی و حق الزحمه حساب‌رسان، رابطه مثبتی وجود دارد. این رابطه مثبت در محیط‌های قانونی ضعیف برقرار است، اما در محیط‌های قانونی قوی، این رابطه تضعیف شده یا منفی می‌شود. همچنین رابطه مثبت تمرکز بازار حسابرسی و حق الزحمه حساب‌رسان در شرکت‌های حسابرسی شده توسط حساب‌رسان غیربزرگ قوی‌تر است. **اشلمن و لاونسن (۲۰۱۷)** نشان دادند با افزایش تمرکز بازار حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی افزایش می‌یابد؛ همچنین با افزایش تمرکز حساب‌رسان در سال‌های ابتدایی قرارداد، صاحبکار از تخفیف در حق الزحمه برخوردار می‌شود.

فردنی (۲۰۱۸) نشان داد قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی بین مؤسسات بزرگ حسابرسی و مؤسسات کوچک حسابرسی به شکل رقابتی نیست؛ البته مؤسسات بزرگ حسابرسی به‌ویژه در شرکت‌های صاحبکاری که اندازه بزرگ‌تری دارند، حق الزحمه بالاتری دریافت نموده‌اند. **جی و همکاران (۲۰۱۸)** دریافتند افزایش ریسک کنترل‌های داخلی با افزایش حق الزحمه حسابرسی همراه است. **وسنا (۲۰۱۸)** نشان داد حساب‌رسان بزرگ با داشتن سهم بالای بازار

خدمات حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی بالاتر داشته‌اند. همچنین، حق الزحمه حسابرسی مؤسسات بزرگ حسابرسی در شرکت‌های صاحبکار با اندازه بزرگ، انحراف معنادار از حق الزحمه نرمال ندارد، اما حق الزحمه حسابرسی مؤسسات کوچک حسابرسی در شرکت‌های صاحبکار با اندازه بزرگ، انحراف معنادار از حق الزحمه نرمال دارد. **پایک و همکاران (۲۰۱۸)** دریافتند تجدید ارائه ناشی از وقوع تقلب در گزارشگری مالی و همچنین ناشی از وقوع اشتباه‌های با اهمیت سبب افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شوند. **چن و همکاران (۲۰۱۹)** دریافتند با افزایش ریسک‌های کلان سیستمی، حق الزحمه حسابرسی افزایش یافته است؛ به علاوه، بین حق الزحمه حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی به عنوان معیاری از عوامل ریسک مرتبط با ضعف در کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی، رابطه مثبتی وجود دارد؛ اما بین حق الزحمه حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی در دوره بحران مالی رابطه‌ای مشاهده نشد. **چانگ و همکاران (۲۰۱۹)** دریافتند رقابت در بازار حسابرسی اثر مثبتی بر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی دارد. به علاوه، چسبندگی حق الزحمه حسابرسی رو به افزایش (کاهش) با کیفیت حسابرسی ارتباط منفی (مثبتی) دارد. **ون راک و همکاران (۲۰۲۰)** دریافتند تمرکز بازار حسابرسی تأثیر مثبتی بر حق الزحمه حسابرسی دارد؛ همچنین حسابرسی توسط حسابرسان بزرگ سبب افزایش حق الزحمه حسابرسی شده است.

قدیم‌پور و دستگیر (۱۳۹۵) دریافتند اثربخشی کنترل‌های داخلی طبق تعداد بندهای گزارش حسابرسی تأثیر مثبت و استقلال حسابرسی تأثیر منفی بر حق الزحمه حسابرسی دارند؛ اما، توانایی فنی و نوع حسابرسی و حسابرسی نخستین تأثیری بر حق الزحمه حسابرسی ندارند. **حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۵)** دریافتند گردش اجباری و اختیاری حسابرسی، اندازه حسابرسی و کیفیت مؤسسه حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی اثر مثبت دارند. **تلخابی و همکاران (۱۳۹۶)** دریافتند چسبندگی حق الزحمه‌های حسابرسی از یک روند مشخص تبعیت نمی‌کند و در دوره‌های زمانی بلندمدت تغییر می‌کند. همچنین، ریسک اجتناب مالیاتی باعث انحراف از الگوی استاندارد حق الزحمه می‌شود و دستمزدهای حسابرسی را افزایش می‌دهد. **کردستانی و همکاران (۱۳۹۷)** دریافتند تمرکز بازار حسابرسی موجب کاهش حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی می‌شود. **اورادی و همکاران (۱۳۹۷)** دریافتند رقابت در بازار حسابرسی تأثیر منفی بر حق الزحمه حسابرسی دارد. به علاوه، اندازه بازار حسابرسی تأثیر منفی رقابت بازار حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی را تشدید می‌کند. همچنین رقابت در بازار حسابرسی سبب کاهش کیفیت حسابرسی شده و اندازه بازار حسابرسی بر این رابطه تأثیری ندارد. **جوادی و همکاران (۱۳۹۸)** دریافتند با افزایش رقابت مؤسسات حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی غیرنرمال افزایش می‌یابد. **غلامی گیفان و همکاران (۱۳۹۸)** دریافتند بین انحصار بازار حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد. اما رابطه‌ای بین انحصار بازار حسابرسی و کیفیت حسابرسی مشاهده نشد. به علاوه، علی‌رغم آنکه بعد از تصویب ماده ۹۹ قانون برنامه پنجم توسعه، انحصار افزایش یافته، با این وجود تصویب این قانون تأثیری بر روابط میان انحصار بازار حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی نداشته است.

ابراهیمی کردلر و همکاران (۱۳۹۸) دریافتند عدم رعایت قانون مبارزه با پولشویی منجر به افزایش ریسک تجاری صاحبکار و ریسک حسابرسی می‌شود. پس حسابرسان تلاش خود را بیشتر می‌کنند و حق الزحمه حسابرسی بیشتری درخواست می‌شود. **بیرجندی و همکاران (۱۳۹۹)** نشان دادند حق الزحمه حسابرسی با شش ویژگی تردید حرفه‌ای

حسابرس رابطه منفی دارد. حسابرسانی که حق الزحمه‌های بالایی از صاحب کاران خود دریافت می‌کنند، تمایل بیشتری دارند تا قرارداد خود را با همان صاحب کار تمدید کنند و میزان تردید حرفه‌ای خود را تنزل داده تا بتوانند رضایت صاحب کار را، جهت دستیابی به منافع اقتصادی بالاتر خود کسب نمایند. **نوشادی و همکاران (۱۳۹۹)** دریافتند اندازه و تمرکز بازار و میزان ارتباط بین المللی مؤسسات و ریسک دعاوی حقوقی علیه حسابرسان در ایران، مهم‌ترین عوامل مداخله‌گری هستند که تعیین حق الزحمه حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهند. **حسینی و برخوردار (۱۳۹۹)** دریافتند در انطباق با دیدگاه اثر جانشینی بالقوه بین مالکیت و کنترل، تمرکز مالکیت تأثیر منفی بر رابطه مثبت بین استقلال هیئت مدیره و حق الزحمه حسابرسی دارد. بزرگی حسابرس با حق الزحمه خدمات حسابرسی رابطه ندارد؛ اما اظهارنظر حسابرس رابطه مستقیم با حق الزحمه حسابرسی دارد.

فرضیه‌های پژوهش

حق الزحمه حسابرس بر اساس بهای تمام شده خدمات ارائه شده در فرآیند حسابرسی با برآوردی از زیان‌های آتی ناشی از مسئولیت حسابرس در برابر گزارش صادر شده و ریسک‌های آن تعیین می‌شود (**استانلی، ۲۰۱۱**). حق الزحمه حسابرسی معیاری برای بررسی وابستگی اقتصادی حسابرس و صاحبکار است؛ در این زمینه هزینه تلاش حسابرس و ریسک‌های مربوطه کنترل می‌شود (**سیمونیک، ۱۹۸۰؛ چوی و همکاران، ۲۰۱۰**). ریسک پروژه حسابرسی شامل ریسک تجاری صاحبکار، ریسک حسابرسی و ریسک تجاری حسابرس است. ریسک حسابرسی ریسکی است که حسابرس نتواند به صورت مناسب اظهارنظر خود را جمع به صورت‌های مالی را که به صورت با اهمیتی، نادرست ارائه شده است تعدیل نماید (**دفوند و همکاران، ۲۰۱۶**). تلاش حسابرسی از عوامل مؤثر بر افزایش توانایی کشف حسابرس است؛ بنابراین، کاهش تلاش حسابرسی می‌تواند ریسک عدم کشف حسابرسی را افزایش دهد و کاهش تلاش حسابرسی به دلیل تخمین کمتر از حد حسابرس از ریسک با کاهش حق الزحمه حسابرسی همراه است (**بلنکلی و همکاران، ۲۰۱۲**). شواهد حاکی از آن است که وقوع خطای حسابرسی در تشخیص اشتباهات مالی صاحبکار ناشی از ناتوانی حسابرس ممکن است سبب اظهارنظر نادرست حسابرس و تجدید ارائه صورت‌های مالی صاحبکار گردد. تجدید ارائه ناشی از تقلب در گزارشگری مالی یا اشتباه‌های با اهمیت می‌تواند زمینه‌ساز افزایش حق الزحمه حسابرسی شود (**پایک و همکاران، ۲۰۱۸**). به علاوه، انتظار می‌رود بین حق الزحمه حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی به عنوان معیاری از عوامل ریسک مرتبط با ضعف در کیفیت حسابرسی رابطه مثبتی وجود داشته باشد (**چن و همکاران، ۲۰۱۹**). با این حال، ارتباط بین ریسک‌های عدم کشف و پیامدهای آن با حق الزحمه حسابرسی بیانگر شواهد متفاوتی است. از این رو، در فرضیه اول پژوهش این موضوع مورد کنکاش قرار گرفته است:

فرضیه ۱: بین ریسک عدم کشف حسابرسی و حق الزحمه خدمات حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

در بازار رقابتی تفاوت میان حق الزحمه مؤسسات حسابرسی بیانگر تفاوت کیفیت حسابرسی است و تقاضا برای خدمات حسابرسی با کیفیت بالا برای این مؤسسات، صرفه حق الزحمه ایجاد می‌کند (**دی‌آنجلو، ۱۹۸۱**). طی دهه‌های اخیر نگرانی‌هایی در مورد پیامدهای بازار خدمات حسابرسی، وضعیت رقابتی یا انحصاری بودن محیط حسابرسی و تأثیر آن بر هزینه‌های حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارند؛ از یک سو، انحصار بازار حسابرسی و تقویت قدرت بازار

حسابرسان از طریق کاهش حق انتخاب مشتری باعث ایجاد حس بیش اعتمادی در حسابرسان و در نهایت افزایش هزینه حسابرسی و کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود؛ اما رقابتی بودن بازار حسابرسی و کوچک بودن مؤسسات حسابرسی، حسابرسان را به سمت کاهش حق الزحمه حسابرسی برای جذب مشتری بیشتر سوق می‌دهد که سبب کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود و این امر نیز نگران‌کننده است (دفوند و همکاران، ۲۰۰۰؛ چن و همکاران، ۲۰۱۰). از طرفی، در بازار انحصاری حسابرسی با کاهش ترس از دست دادن مشتری، حسابرسان تمرکز بیشتری بر کار داشته و کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد (کالاپور و همکاران، ۲۰۱۰؛ نیوتن و همکاران، ۲۰۱۳). از طرفی، در بازار انحصاری حسابرسی، حسابرسان با اطمینان از کاهش حق انتخاب مشتری، انگیزه برای بهبود کار خود نداشته و کیفیت حسابرسی کاهش پیدا می‌کند (آستانا و بون، ۲۰۱۲؛ فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۳؛ هوانگ و همکاران، ۲۰۱۶). برخی شواهد حاکی از رابطه منفی بین رقابت در بازار حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی است (ماهر و همکاران، ۱۹۹۲؛ ساندرز و همکاران، ۱۹۹۵؛ کارسون و همکاران، ۲۰۱۲؛ ولت و استیگل‌بایر، ۲۰۱۲؛ چانتزباراس و همکاران، ۲۰۱۲؛ جراس و سیورسن، ۲۰۱۵). شواهد دیگر حاکی از آن است که سهم بالای بازار خدمات حسابرسی با افزایش حق الزحمه حسابرسی در ارتباط است (لی، ۱۹۹۶؛ مک‌میکینگ و همکاران، ۲۰۰۷؛ کیت‌استینر و سلواگی، ۲۰۰۸؛ فرنیدی، ۲۰۱۸؛ وسنا، ۲۰۱۸). از حوزه تمرکز در بازار خدمات حسابرسی نیز شواهد متناقضی در ارتباط با حق الزحمه حسابرسی مشاهده شده است؛ برخی مطالعات حاکی از تأثیر مثبت تمرکز در بازار خدمات حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی (اشلمن، ۲۰۱۳؛ هوانگ و همکاران، ۲۰۱۶؛ چوی و همکاران، ۲۰۱۷؛ اشلمن و لاوسن، ۲۰۱۷؛ ون‌راک و همکاران، ۲۰۲۰)، برخی دیگر حاکی از تأثیر منفی (پیرسون و ترومپیتتر، ۱۹۹۴؛ نیومن و ویلکنز، ۲۰۱۲) و برخی دیگر شواهد معنی‌داری مشاهده نکرده‌اند (کالاپور و همکاران، ۲۰۱۰). با این اوصاف، ارتباط بین محیط رقابتی بازار حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی بیانگر شواهد متفاوتی است. از این رو، در فرضیه دوم پژوهش این موضوع مورد کنکاش قرار گرفته است:

فرضیه ۲: بین سهم بازار خدمات حسابرسی و حق الزحمه خدمات حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

الگوهای پژوهش و شرح متغیرهای آن

جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از الگوهای رگرسیون چند متغیره مبتنی بر مشاهده‌های شرکت - سال استفاده شده که در جدول ۱ درج شده‌اند. متغیرهای پژوهش و نحوه ارزیابی عملیاتی آن‌ها در جدول (۲) بیان شده‌اند. انتخاب الگوها و گزینش متغیرها طبق پیشینه‌های مطالعاتی حوزه عوامل مؤثر بر حق الزحمه خدمات حسابرسی انجام شده است.

جدول ۱. الگوهای پژوهش

الگوی فرضیه اول (رابطه بین ریسک حسابرسی و حق الزحمه خدمات حسابرسی)	
$AFEE_{i,t} = \alpha + \beta_1 ADR_{i,t} + \beta_2 AOPN_{i,t} + \beta_3 AREP_{i,t} + \beta_4 AROT_{i,t} + \beta_5 ACPX_{i,t} + \beta_6 ACIND_{i,t} + \beta_7 BIND_{i,t} + \beta_8 BLEAD_{i,t} + \beta_9 BACT_{i,t} + \beta_{10} COWN_{i,t} + \beta_{11} LEV_{i,t} + \beta_{12} LOSS_{i,t} + \beta_m IND_m + \beta_n YEAR_n + \varepsilon_{i,t}$	(۱)
الگوی فرضیه دوم (رابطه بین سهم بازار حسابرسی و حق الزحمه خدمات حسابرسی)	
$AFEE_{i,t} = \alpha + \beta_1 AMS_{i,t} + \beta_2 AOPN_{i,t} + \beta_3 AREP_{i,t} + \beta_4 AROT_{i,t} + \beta_5 ACPX_{i,t} + \beta_6 ACIND_{i,t} + \beta_7 BIND_{i,t} + \beta_8 BLEAD_{i,t} + \beta_9 BACT_{i,t} + \beta_{10} COWN_{i,t} + \beta_{11} LEV_{i,t} + \beta_{12} LOSS_{i,t} + \beta_m IND_m + \beta_n YEAR_n + \varepsilon_{i,t}$	(۲)

جدول ۲. متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه‌گیری آنها

اندازه‌گیری	شرح	نماد
لگاریتم طبیعی مبالغ پرداختی حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها	حق‌الزحمه حسابرسی	$AFEE_{i,t}$
کد یک برای حسابرسی همراه با ریسک و کد صفر برای سایر موارد؛ ریسک حسابرسی از دیدگاه خطای نوع دوم حسابرسی بررسی شد. برای این منظور اگر حسابرس در یک دوره مالی اظهارنظر مقبول ارائه نماید، ولی در دوره مالی بعد صورت‌های مالی صاحبکار به دلیل وجود تعدیلات سنواتی مشمول تجدید ارائه شود، خطای نوع دوم حسابرسی رخ داده است و برای آن کد یک در نظر گرفته شد و در غیر این صورت کد صفر.	ریسک حسابرسی	$ADR_{i,t}$
نسبت جمع ارزش دفتری دارایی‌های شرکت‌های حسابرسی شده توسط حسابرس خاص در صنعت خاص به جمع ارزش دفتری دارایی‌های تمام شرکت‌های صنعت.	سهم بازار حسابرسی	$AMS_{i,t}$
اظهارنظر مقبول حسابرسی، کد یک و در غیر این صورت کد صفر.	اظهارنظر حسابرس	$AOPN_{i,t}$
حسابرسی توسط سازمان حسابرسی، مؤسسات معتمد سازمان بورس یا مؤسسات با رتبه الف جامعه حسابداران رسمی، کد یک و در غیر این صورت کد صفر.	شهرت حسابرس	$AREP_{i,t}$
چرخش حسابرس، کد یک و در غیر این صورت کد صفر.	چرخش حسابرس	$AROT_{i,t}$
نسبت جمع دریافتی‌ها و موجودی‌ها به ارزش دفتری دارایی‌ها	پیچیدگی حسابرسی	$ACPX_{i,t}$
نسبت تعداد اعضای غیرموظف به کل اعضای کمیته حسابرسی	استقلال کمیته حسابرسی	$ACIND_{i,t}$
نسبت تعداد اعضای غیرموظف به تعداد کل اعضای هیئت مدیره	استقلال هیئت مدیره	$BIND_{i,t}$
رئیس یا نایب‌رئیس هیئت مدیره بودن مدیر عامل، کد یک در غیر این صورت صفر.	رهبری هیئت مدیره	$BLEAD_{i,t}$
لگاریتم طبیعی تعداد جلسات هیئت مدیره	فعالیت هیئت مدیره	$BACT_{i,t}$
جمع توان دو درصد سهام مالکین نهادی (هرفیندال-هیرشمن)	تمرکز مالکیت	$COWN_{i,t}$
نسبت ارزش دفتری بدهی‌ها به ارزش دفتری دارایی‌ها	اهرم مالی	$LEV_{i,t}$
گزارش زیان خالص، کد یک و در غیر این صورت کد صفر.	زیان‌دهی	$LOSS_{i,t}$
متغیر موهومی	اثرات صنعت	IND_m
متغیر موهومی	اثرات سال‌ها	$YEAR_n$

روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش در حوزه مطالعات کاربردی، توصیفی و پس‌رویدادی است. گردآوری اطلاعات حوزه مبانی نظری و پیشینه‌ها مبتنی بر مطالعات کتابخانه‌ای و گردآوری داده‌های پژوهش مبتنی بر مطالعات اسناد کاوی است و داده‌ها از صورت‌های مالی حسابرسی شده، یادداشت‌های توضیحی، گزارش هیئت مدیره و گزارش حسابرس از طریق نرم افزار رهاورد نوین و شبکه کدال استخراج شده‌اند. اندازه‌گیری متغیرها در نرم‌افزار اکسل انجام شده و تحلیل آماری با استفاده از نرم‌افزار ای‌ویوز انجام شده است. جامعه آماری پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ است که طبق شرایط حذفی غربال شده‌اند؛ طبق شرایط جدول ۳، تعداد ۱۳۱ شرکت طی ۷ سال گزینش شده و ۹۱۷ مشاهده شرکت-سال بررسی شدند.

جدول ۳. گزینش جامعه آماری پژوهش

تعداد	شرح / محدودیت‌ها
۵۰۵	تعداد شرکت‌ها (شرکت‌های پذیرفته شده بورسی در پایان دوره زمانی پژوهش به استثنای فرابورسی) کسر می‌شود:
(۷۳)	شرکت‌هایی که در حوزه خدمات بانکی، بیمه، لیزینگ، هلدینگ و سرمایه‌گذاری فعال بوده‌اند.
(۸۶)	شرکت‌هایی که طی دوره پژوهش به بورس وارد یا از آن خارج شده‌اند و حضور مستمر نداشته‌اند.
(۳۱)	شرکت‌هایی که طی دوره پژوهش تغییر سال مالی داشته‌اند.
(۱۸۴)	شرکت‌هایی که طی دوره پژوهش غیرفعال بوده و یا فاقد اطلاعات کامل کلیدی به ویژه از منظر حق‌الزحمه حسابرسی بوده‌اند.
۱۳۱	شرکت‌های غربال شده از جامعه آماری پژوهش

یافته‌های پژوهش

نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در حوزه شاخص‌های مرکزی، پراکندگی و توزیع در جدول ۴ بیان شده‌اند. نتایج فراوانی متغیرهای دو ارزشی پژوهش در جدول ۵ ارائه شده‌اند. تعداد داده‌های مورد بررسی شامل ۹۱۷ مشاهده شرکت-سال است. حق‌الزحمه خدمات حسابرسی مشاهده‌ها به طور میانگین ۲۰/۵۴۱ واحد لگاریتم طبیعی است. حدود ۲۷/۸۱ درصد مشاهده‌ها مشمول ریسک حسابرسی در قالب وقوع خطای نوع دوم حسابرسی هستند. میانگین سهم بازار مؤسسات حسابرسی از بازار ارائه خدمات حسابرسی مشاهده‌ها ۱۹/۵۰ درصد است. در ۴۶/۴۶ درصد مشاهده‌ها حسابرسان اظهارنظر مقبول حسابرسی ارائه کرده‌اند. ۶۵/۸۷ درصد مشاهده‌ها توسط سازمان حسابرسی، مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس یا مؤسسات با رتبه الف جامعه حسابداران رسمی حسابرسی شده‌اند. حدود ۲۷/۹۲ درصد مشاهده‌ها مشمول چرخش حسابرس بوده‌اند. جمع دریافتی‌ها و موجودی‌ها به عنوان معیار پیچیدگی حسابرسی به طور میانگین ۵۰/۲۹ درصد دارایی‌ها است. به طور میانگین ۴۵/۳۲ درصد اعضای کمیته حسابرسی غیرموظف مستقل هستند. به طور میانگین ۶۷/۴۰ درصد اعضای هیئت مدیره مستقل هستند. در ۲۱/۹۲ درصد مشاهده‌ها مدیر عامل در سمت رهبر هیئت مدیره ایفای مسئولیت نموده است. میزان فعالیت هیئت مدیره به طور میانگین ۳/۱۰۲۹ واحد لگاریتم طبیعی تعداد جلسات هیئت مدیره است. میانگین تمرکز مالکیت مشاهده‌ها ۷۰/۵۳ درصد است. تمایل شاخص به سمت یک بیانگر تمرکز مالکیت و تمایل شاخص به سمت صفر بیانگر تنوع مالکیت است. بدیهی‌های مشاهده‌ها به طور میانگین ۵۹/۴۰ درصد دارایی‌ها است. در ۱۳/۳۰ درصد مشاهده‌ها زیان گزارش شده است.

جدول ۴. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	مشاهده‌ها
AFEE _{i,t}	۲۰/۵۴۱	۲۰/۵۱۵	۰/۸۴۱۹	۰/۰۳۸۲	۲/۹۰۴۶	۹۱۷
AMS _{i,t}	۰/۱۹۵۰	۰/۰۹۱۹	۰/۲۴۶۳	۱/۷۵۷۶	۵/۴۸۷۶	۹۱۷
ACPX _{i,t}	۰/۵۰۲۹	۰/۴۹۰۰	۰/۱۹۵۰	۰/۰۲۲۲	۲/۱۵۸۴	۹۱۷
ACIND _{i,t}	۰/۴۵۳۲	۰/۶۶۶۷	۰/۳۵۸۷	-۰/۱۶۷۱	۱/۵۸۷۸	۹۱۷
BIND _{i,t}	۰/۶۷۴۰	۰/۶۰۰۰	۰/۲۰۰۳	-۰/۲۸۴۴	۲/۷۸۵۶	۹۱۷
BACT _{i,t}	۳/۱۰۲۹	۳/۱۷۸۱	۰/۵۶۳۰	-۰/۷۱۶۴	۲/۹۱۶۹	۹۱۷
COWN _{i,t}	۰/۷۰۵۳	۰/۷۳۰۴	۰/۱۹۲۸	-۱/۳۱۷۶	۵/۴۳۷۵	۹۱۷
LEV _{i,t}	۰/۵۹۴۰	۰/۵۹۳۸	۰/۱۹۶۷	۰/۲۹۶۱	۴/۰۳۸۶	۹۱۷

جدول ۵. نتایج توزیع متغیرهای مجازی پژوهش

متغیرها	تعداد	درصد	کد صفر	تعداد	درصد	کد یک	تعداد	درصد	کل مشاهده‌ها
ADR _{i,t}	۶۶۲	۷۲/۱۹	۲۵۵	۲۷/۸۱	۹۱۷	۱۰۰	تعداد	درصد	۹۱۷
AOPN _{i,t}	۴۹۱	۵۳/۵۴	۴۲۶	۴۶/۴۶	۹۱۷	۱۰۰	تعداد	درصد	۹۱۷
AREP _{i,t}	۳۱۳	۳۴/۱۳	۶۰۴	۶۵/۸۷	۹۱۷	۱۰۰	تعداد	درصد	۹۱۷
AROT _{i,t}	۶۶۱	۷۲/۰۸	۲۵۶	۲۷/۹۲	۹۱۷	۱۰۰	تعداد	درصد	۹۱۷
BLEAD _{i,t}	۷۱۶	۷۸/۰۸	۲۰۱	۲۱/۹۲	۹۱۷	۱۰۰	تعداد	درصد	۹۱۷
LOSS _{i,t}	۷۹۵	۸۶/۷۰	۱۲۲	۱۳/۳۰	۹۱۷	۱۰۰	تعداد	درصد	۹۱۷

پس از کنترل مباحثی از جمله نبود هم‌خطی بین متغیرها و همچنین حصول اطمینان از پایایی متغیرها در مقیاس سطح، در نهایت الگوهای پژوهش جهت بررسی روابط بین متغیرها آزمون شدند. نتایج بررسی تشخیصی نوع برآزش الگوهای رگرسیون در جداول (۶) و (۸) بیان شده‌اند. در آزمون چاو طبق آماره‌های اف لیمر، استفاده از داده‌های ترکیبی (نسبت

به داده‌های تلفیقی) مناسب‌تر تشخیص داده شده است. در آزمون هاسمن بر حسب آماره‌های کای دو، استفاده از روش اثرات ثابت (نسبت به اثرات تصادفی) مناسب‌تر است. در آزمون بروش، پاگان، گادفری بر حسب آماره‌های اف، استفاده از روش حداقل مربعات تعمیم یافته (نسبت به حداقل مربعات معمولی) جهت رفع مشکل ناهمسانی واریانس پسماندها مناسب‌تر تشخیص داده شده است.

نتایج برازش نهایی الگوهای رگرسیون چندمتغیره جهت بررسی فرضیه‌های پژوهش در جداول (۷) و (۹) ارائه شده‌اند. با توجه به آماره‌های فیشر، روابط خطی معنادار در الگوهای رگرسیون قابل مشاهده است. بر اساس آماره دوربین واتسون، پسماند الگوهای رگرسیون مشکل خودهمبستگی ندارند و از استقلال برخوردار هستند. طبق عامل تورم واریانس متغیرها، مشکل هم خطی بین متغیرهای توضیحی الگوها وجود ندارد. طبق ضرایب تعیین تعدیل شده، متغیرهای توضیحی از توان بالایی در تعیین حق الزحمه حسابرسی برخوردارند.

جدول ۶. نتایج آزمون انتخاب الگوی رگرسیون بررسی فرضیه اول پژوهش

آزمون	شرح	آماره	مقدار	سطح معناداری
چاو	گزینش داده ترکیبی یا تلفیقی	اف لیمر	۹/۰۳۳۳	۰/۰۰۰۰
هاسمن	گزینش اثرات ثابت یا تصادفی	کای دو	۶۵/۷۱۰	۰/۰۰۰۰
بروش، پاگان، گادفری	همسانی واریانس پسماندها	اف	۲/۴۴۳۶	۰/۰۰۳۹

جدول ۷. نتایج نهایی برازش الگوی رگرسیون بررسی فرضیه اول پژوهش

متغیر وابسته: $AFEE_{i,t}$					
الگوی رگرسیون ترکیبی با اثرات ثابت به روش حداقل مربعات تعمیم یافته					
مشاهده‌ها شامل ۱۳۱ شرکت در دوره زمانی ۷ ساله از ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ (۹۱۷ مشاهده شرکت-سال)					
متغیرهای توضیحی	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری	عامل تورم واریانس
C	۲۰/۳۱۲	۰/۱۱۸۴	۱۷۱/۵۰	۰/۰۰۰۰	-
$ADR_{i,t}$	-۰/۰۶۹۴	۰/۰۱۵۲	-۴/۵۶۳۳	۰/۰۰۰۰	۱/۸۲۶۵
$AOPN_{i,t}$	۰/۰۷۷۴	۰/۰۲۱۴	۳/۶۲۵۵	۰/۰۰۰۳	۱/۸۵۷۰
$AREP_{i,t}$	۰/۰۵۳۳	۰/۰۱۰۸	۴/۹۱۷۴	۰/۰۰۰۰	۱/۰۳۹۸
$AROT_{i,t}$	-۰/۰۳۲۲	۰/۰۱۶۹	-۱/۹۰۳۰	۰/۰۵۷۴	۱/۰۳۷۴
$ACPX_{i,t}$	۰/۴۲۵۱	۰/۰۷۴۱	۵/۷۴۰۴	۰/۰۰۰۰	۱/۰۶۱۳
$ACIND_{i,t}$	۰/۳۲۰۰	۰/۰۵۵۳	۵/۷۸۹۱	۰/۰۰۰۰	۱/۰۳۱۸
$BIND_{i,t}$	-۰/۱۹۶۷	۰/۰۴۵۶	-۴/۳۱۵۶	۰/۰۰۰۰	۱/۱۳۷۲
$BLEAD_{i,t}$	۰/۰۶۵۱	۰/۰۱۳۵	۴/۸۰۵۳	۰/۰۰۰۰	۱/۰۷۷۱
$BACT_{i,t}$	۰/۰۱۶۹	۰/۰۱۵۹	۱/۰۵۸۳	۰/۲۹۰۲	۱/۰۱۰۲
$COWN_{i,t}$	-۰/۲۱۹۸	۰/۰۹۰۰	-۲/۴۴۱۴	۰/۰۱۴۹	۱/۱۱۴۶
$LEV_{i,t}$	-۰/۱۴۱۶	۰/۰۴۴۹	-۳/۱۵۷۸	۰/۰۰۱۷	۱/۲۶۷۲
$LOSS_{i,t}$	۰/۱۰۹۳	۰/۰۳۴۲	۳/۱۹۸۷	۰/۰۰۱۴	۱/۱۸۱۶
آماره فیشر	۵۰/۳۹۴		ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۸۸۴۵	
سطح معناداری آماره فیشر	۰/۰۰۰۰		آماره دوربین واتسون	۱/۶۵۳۷	

نتایج نهایی برازش الگوی رگرسیون بررسی فرضیه اول پژوهش در جدول (۷) بیان شده‌اند. شواهد بیانگر آن است که بین ریسک حسابرسی و حق الزحمه خدمات حسابرسی رابطه معنادار و منفی وجود دارد و این به مفهوم تأیید فرضیه اول پژوهش است. به این ترتیب، در صورت انجام حسابرسی مواجه با ریسک و شکست حسابرسان در ارائه خدمات حسابرسی دقیق به موازات افزایش احتمال وقوع خطای نوع دوم حسابرسی، حق الزحمه پرداختی بابت خدمات حسابرسی کاهش یافته است. از طرفی، با کاهش ریسک حسابرسی و کم شدن احتمال وقوع خطای نوع دوم حسابرسی، حق الزحمه خدمات حسابرسی افزایش یافته است.

جدول ۸. نتایج آزمون انتخاب الگوی رگرسیون بررسی فرضیه دوم پژوهش

آزمون	شرح	آماره	مقدار	سطح معناداری
چاو	گزینش داده ترکیبی یا تلفیقی	اف لیمر	۸/۰۴۶۳	۰/۰۰۰۰
هاسمن	گزینش اثرات ثابت یا تصادفی	کای دو	۶۳/۰۵۶	۰/۰۰۰۰
بروش، پاکان، گادفری	همسانی واریانس پسماندها	اف	۳/۰۳۴۸	۰/۰۰۰۳

جدول ۹. نتایج نهایی برازش الگوی رگرسیون بررسی فرضیه دوم پژوهش

متغیر وابسته: $AFEE_{i,t}$					
الگوی رگرسیون ترکیبی با اثرات ثابت به روش حداقل مربعات تعمیم یافته					
مشاهده‌ها شامل ۱۳۱ شرکت در دوره زمانی ۷ ساله از ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ (۹۱۷ مشاهده شرکت-سال)					
متغیرهای توضیحی	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری	عامل تورم واریانس
C	۲۰/۳۱۵	۰/۱۱۲۱	۱۸۱/۲۱	۰/۰۰۰۰	-
AMS _{i,t}	۰/۵۶۹۷	۰/۱۱۰۹	۵/۱۳۵۸	۰/۰۰۰۰	۱/۰۷۰۱
AOPN _{i,t}	۰/۰۳۳۵	۰/۰۱۷۶	۱/۹۰۸۲	۰/۰۵۶۷	۱/۰۵۹۷
AREP _{i,t}	۰/۰۴۷۴	۰/۰۱۶۴	۲/۸۹۵۷	۰/۰۰۳۹	۱/۰۶۸۳
AROT _{i,t}	-۰/۰۲۶۰	۰/۰۱۱۴	-۲/۲۹۱۶	۰/۰۲۲۲	۱/۰۴۱۲
ACPX _{i,t}	۰/۵۰۷۵	۰/۰۵۶۹	۸/۹۲۰۳	۰/۰۰۰۰	۱/۰۶۲۳
ACIND _{i,t}	۰/۳۳۵۰	۰/۰۴۹۶	۶/۷۵۱۱	۰/۰۰۰۰	۱/۰۳۰۱
BIND _{i,t}	-۰/۲۱۳۴	۰/۰۴۴۱	-۴/۸۳۸۲	۰/۰۰۰۰	۱/۱۳۷۲
BLEAD _{i,t}	۰/۰۷۰۲	۰/۰۲۲۳	۳/۱۴۳۵	۰/۰۰۱۷	۱/۰۷۵۸
BACT _{i,t}	-۰/۰۰۱۷	۰/۰۱۴۷	-۰/۱۱۷۷	۰/۹۰۶۴	۱/۰۱۵۴
COWN _{i,t}	-۰/۱۹۴۵	۰/۰۹۲۶	-۲/۱۰۰۹	۰/۰۳۶۰	۱/۱۱۷۳
LEV _{i,t}	-۰/۱۲۳۶	۰/۰۴۲۹	-۲/۸۸۱۳	۰/۰۰۴۱	۱/۲۸۰۱
LOSS _{i,t}	۰/۰۹۴۷	۰/۰۳۹۶	۲/۳۹۴۹	۰/۰۱۶۹	۱/۱۸۱۷
آماره فیشر	۴۱/۱۸۱		ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۸۶۱۷	
سطح معناداری آماره فیشر	۰/۰۰۰۰		آماره دوربین واتسون	۱/۶۷۲۷	

نتایج نهایی برازش مدل رگرسیون بررسی فرضیه دوم پژوهش در جدول (۹) بیان شده‌اند. شواهد بیانگر آن است که بین سهم بازار حسابرسی و حق الزحمه خدمات حسابرسی رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد و این به مفهوم تأیید فرضیه دوم پژوهش است. به این ترتیب، اگر حساب‌رسان سهم بیشتری از بازار خدمات حسابرسی در صنایع مورد بررسی را دارا باشند، حق الزحمه پرداختی بابت خدمات حسابرسی شرکت‌ها افزایش یافته است. از طرفی، با کاهش سهم بازار حساب‌رسان در صنایع، حق الزحمه پرداختی بابت حسابرسی شرکت‌ها کاهش یافته است.

در کنار بررسی روابط اصلی پژوهش، نتایج مرتبط با تأثیر متغیرهای کنترلی نیز در جداول (۷) و (۹) بیان شده‌اند. طبق شواهد حاصل از آزمون الگوهای پژوهش اظهار نظر حسابرسان، شهرت حسابرسان، پیچیدگی حسابرسی، استقلال کمیته حسابرسی، رهبری هیئت مدیره، زیان‌دهی تأثیر معنی‌دار و مثبتی بر حق الزحمه خدمات حسابرسی دارند. از طرفی، چرخش حسابرسان، استقلال هیئت مدیره، تمرکز مالکیت و اهرم مالی تأثیر منفی بر حق الزحمه خدمات حسابرسی دارند. در عین حال، فعالیت هیئت مدیره تأثیر معنی‌دار بر حق الزحمه خدمات حسابرسی ندارد.

در ادامه جهت تحلیل حساسیت نسبت به انجام آزمون‌های مقایسه‌ای و تحلیل واریانس اقدام شد و نتایج در جدول (۱۰) ارائه شده‌اند. یافته‌ها نشان دادند در صورت تفکیک مشاهده‌ها به گروه‌های با ریسک عدم کشف حسابرسی و بدون ریسک عدم کشف حسابرسی، بین حق الزحمه حسابرسی این دو گروه تفاوت معنادار وجود دارد؛ به گونه‌ای که در گروه مشاهده‌های دارای ریسک عدم کشف حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی کمتر است. همچنین، در صورت

تفکیک مشاهده‌ها به گروه‌های با سهم بالای بازار خدمات حسابرسی و سهم پایین بازار خدمات حسابرسی، بین حق‌الزحمه حسابرسی این دو گروه تفاوت معناداری وجود دارد؛ به گونه‌ای که در گروه مشاهده‌های با سهم بالای بازار خدمات حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی بالاتر است.

جدول ۱۰. نتایج آزمون تحلیل حساسیت و مقایسه متغیرها طبق تحلیل واریانس

سطح معناداری	آماره	انحراف معیار	میانگین	سطح تفکیک	مبنای مقایسه	مقایسه‌شونده
۰/۰۰۵۲	۱/۳۵۰۲	۰/۷۵۲۳	۲۰/۵۷۶	Low	ADR _{it}	AFEE _{it}
		۰/۸۷۴۱	۲۰/۵۲۷	High		
۰/۰۰۰۲	۱/۴۴۲۰	۰/۷۲۲۱	۲۰/۳۰۹	Low	AMS _{it}	
		۰/۸۶۷۲	۲۱/۰۳۶	High		

بحث و نتیجه‌گیری پژوهش

با توجه به شکست‌های حرفه حسابرسی و وقوع برخی تردیدها در سال‌های اخیر، ارزیابی ارائه خدمات حسابرسی مستقل و تعیین مبالغ مرتبط با انجام این خدمات طبق رویکردهای عرضه و تقاضا و تعادل قدرت چانه‌زنی مدیران و حسابرسان با ابهام‌هایی مواجه است. حق‌الزحمه حسابرسی از طریق ارزیابی ریسک حسابرسی، رقابت در بازار حسابرسی و مذاکرات حسابرسان با مشتریان و تعادل قدرت چانه‌زنی آنها تعیین می‌شود (هوگان و ویلکینز، ۲۰۰۸). با این حال، شواهد متفاوتی در این حوزه‌ها مشاهده شده‌اند. از این رو، در مقاله حاضر تأثیر ریسک عدم کشف حسابرسی مرتبط با شکست روش‌های حسابرسی در کشف اشتباهات با اهمیت و سهم بازار محیط رقابتی خدمات حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی ارزیابی شده است.

شواهد حاصل از ارزیابی فرضیه اول پژوهش بیانگر آن است که با افزایش ریسک عدم کشف حسابرسی مرتبط با شکست روش‌های حسابرسی در کشف اشتباهات با اهمیت و وقوع خطای نوع دوم حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی کاهش یافته است. در حقیقت، وقتی حسابرس در سال مالی قبل گزارش خود را تعدیل نکرده باشد و اظهارنظر مقبول ارائه داده باشد، ولی در سال مالی بعد تجدید ارائه صورت‌های مالی اعمال شود، در این حالت خطای حسابرسی نوع دوم به مفهوم خطر پذیرش نادرست رخ داده است و این به معنی ناتوانی حسابرس در کشف اشتباهات با اهمیت است؛ در این شرایط با کاهش تلاش حسابرس به واسطه افزایش ریسک عدم کشف، حق‌الزحمه کمتری بابت خدمات حسابرسی به حسابرسان پرداخت شده است. در راستای مقایسه نتایج، هوگان و ویلکینز (۲۰۰۸)، جی و همکاران (۲۰۱۸) دریافتند در شرکت‌های صاحبکار که ریسک کنترل داخلی بیشتری دارند، حسابرسان حق‌الزحمه بالاتری دریافت نموده‌اند. چوی و همکاران (۲۰۰۸) دریافتند در محیط‌هایی که ریسک دعاوی حقوقی کم است، حق‌الزحمه حسابرسان بزرگ‌تر است. بلنکلی و همکاران (۲۰۱۲) دریافتند بین حق‌الزحمه حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی به دلیل تلاش پایین حسابرسی و تخمین پایین ریسک حسابرسی رابطه منفی وجود دارد. اما، پایک و همکاران (۲۰۱۸) دریافتند تجدید ارائه ناشی از وقوع تقلب در گزارشگری مالی و وقوع اشتباه‌های با اهمیت سبب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شوند. به‌علاوه، چن و همکاران (۲۰۱۹) دریافتند بین حق‌الزحمه حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی به عنوان معیاری از عوامل ریسک مرتبط با ضعف در کیفیت حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد.

شواهد حاصل از ارزیابی فرضیه دوم پژوهش بیانگر آن است که با افزایش سهم حساب‌رسان از بازار خدمات حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی افزایش یافته است. در حقیقت، وقتی حساب‌رسان در صنایع معینی اقدام به حسابرسی تعداد بیشتری صاحبکار نمایند و بر اساس تخصص و تجربه در صنعت مربوطه، این حساب‌رسان سهم بازار بیشتری کسب کنند، این امر سبب افزایش مبالغ مطالبه شده آن‌ها برای حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها شده است. در راستای مقایسه نتایج، مطالعات ماهر و همکاران (۱۹۹۲)، ساندرز و همکاران (۱۹۹۵)، کارسون و همکاران (۲۰۱۲)، ولت و استیگل‌بایر (۲۰۱۲)، چانتزیاراس و همکاران (۲۰۱۲)، جراکس و سیورسن (۲۰۱۵) حاکی از این است که بین رقابت در بازار حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی، رابطه منفی وجود دارد. همچنین، مطالعات لی (۱۹۹۶)، مک‌میکینگ و همکاران (۲۰۰۷)، کیت‌استینر و سلواگی (۲۰۰۸)، فرنودی (۲۰۱۸)، وسنا (۲۰۱۸) حاکی از آن است که سهم بالای بازار خدمات حسابرسی با افزایش حق‌الزحمه حسابرسی در ارتباط است. از طرفی از منظر تمرکز در بازار خدمات حسابرسی مطالعات پیروسون و ترومپتر (۱۹۹۴) و نیومن و ویلکنز (۲۰۱۲) بیانگر تأثیر منفی تمرکز بازار حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی است؛ اما اشلمن (۲۰۱۳)، هوانگ و همکاران (۲۰۱۶)، چوی و همکاران (۲۰۱۷) و اشلمن و لاوسن (۲۰۱۷)، ون‌راک و همکاران (۲۰۲۰) دریافته‌اند بین تمرکز بازار حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد. با این حال، کالاپور و همکاران (۲۰۱۰) دریافته‌اند ارتباط معنادار بین تمرکز بازار حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی وجود ندارد.

با توجه به ماهیت کاربردی پژوهش و تمرکز بر حق‌الزحمه حسابرسی به عنوان معیار کیفیت حسابرسی در حوزه نظارتی راهبری شرکتی در ایفای مسئولیت اطمینان‌بخشی، به سهامداران، اعتباردهندگان، مدیران، حساب‌رسان و تحلیل‌گران پیشنهاد می‌شود که نتایج مقاله حاضر در زمینه عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی توجه نمایند. نتایج پژوهش حاضر ضمن شناسایی عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی می‌تواند برای مدیران شرکت‌ها و حساب‌رسان جهت ارائه الگوی تعیین حق‌الزحمه‌های حسابرسی بر حسب توافق قانونی و قدرت چانه‌زنی طبق رویه‌های رقابت در بازار خدمات حسابرسی و با توجه به ریسک‌های احتمالی آن مفید واقع شوند. در این زمینه لازم است حساب‌رسان با استفاده از تکنیک‌های حسابرسی مبتنی بر ریسک، حجم رسیدگی‌ها را تعیین و طبق آن بودجه زمانی را تدوین و نیروهای مورد نیاز در سطوح مختلف را برای کار مورد نظر تعیین نمایند که با توجه به ساعات کار مورد نیاز در رده‌های مختلف و همچنین برآورد سایر هزینه‌ها، حق‌الزحمه خدمات حسابرسی مشخص شود. البته افشای مناسب هزینه‌های مترتب بر فرآیند حسابرسی نیز می‌تواند با توجه به کمبود اطلاعات در این زمینه مورد توجه پژوهشگران قرار گیرد.

با توجه به نتایج پژوهش حاضر، از یک سو وقوع خطای نوع دوم به عنوان مقیاسی از ریسک حسابرسی تأثیر منفی بر حق‌الزحمه حسابرسی دارد؛ این موضوع باید توسط حساب‌رسان به طور خاص مورد توجه قرار گیرد؛ زیرا حساب‌رسان که به دنبال افزایش منافع ناشی از حسابرسی در قالب دریافت وجوه بالاتر حق‌الزحمه هستند، در صورت رخداد خطا در بررسی‌های خود متحمل از دست دادن منافع خواهند شد و با کاهش حق‌الزحمه مواجه می‌شوند. از این رو، پیشنهاد می‌شود حساب‌رسان مستقل ضمن اختصاص برنامه‌های مدون و منظم حسابرسی، بهره‌گیری از نیروهای کارآزموده، تلاش جهت بهبود فرآیند یادگیری و آموزش کارکنان حسابرسی و بکارگیری تکنیک حسابرسی مبتنی بر ریسک، ضمن افزایش کیفیت و اثربخشی حسابرسی، حق‌الزحمه را نیز متناسب با تلاش انجام شده مطالبه نمایند. همچنین ارزیابی

حق الزحمه حسابرسي از نظر ريسك حسابرسي براي ذي تفعان شركت‌ها نيز داراي اهميت است؛ زيرا هزينه حسابرسي يكي از مصاديق تحميلي بر شركت‌ها جهت در نظر گرفتن مسائل نمايندگي است كه از يك سو هزينه التزام براي مديران محسوب مي‌شود و از طرفي هزينه نظارت و كنترل براي سهامداران تلقي مي‌شود. بنا بر اين پيشنهاده مي‌شود نتايج پژوهش حاضر از اين ديدگاه مورد توجه گروه‌هاي مختلف قرار گيرد.

به علاوه، شواهد ديگر پژوهش حاكي از آن است كه سهم بازار خدمات حسابرسي به عنوان مقياسي از محيط رقابتي بازار حسابرسي تأثير مثبتي بر حق الزحمه حسابرسي دارد. اين نتايج نيز از منظر ابعاد مالكي، مديريتي و نظارتي قابل تأمل است. مالكان و سهامداران شركت‌ها كه خواهان اطمينان از نظارت بهتر حسابرسان هستند، بايد به اين موضوع توجه داشته باشند كه حسابرسان فعال داراي تخصص بيشتر و برخوردار از سهام بالاتر در محيط بازار خدمات حسابرسي، حق الزحمه بالاتري را مطالبه مي‌كنند و اين موضوع از نظر هزينه‌هاي نظارت و كنترل تحميلي بر شركت‌ها حائز اهميت است. از ديگر سو، حسابرسان نيز كه به دنبال كسب منافع بيشتر از ارائه خدمات حسابرسي هستند، تلاش مي‌كنند با كسب قدرت و قبضه كردن سهم بيشتر از ارائه خدمات در بازار حسابرسي و در حيطه صنايع مورد بررسي، حق الزحمه بالاتري را دريافت كنند. همچنين مديران شركت‌ها جهت نشان دادن التزام خود به همگرابي منافع با مالكان لازم است از حسابرسان ماهر و با كيفيت بهره بگيرند كه اين خود مي‌تواند سبب افزايش حق الزحمه پرداختي به حسابرسان شود. همه اين موارد در نهايت مي‌تواند سبب افزايش حق الزحمه حسابرسي شود. از اين رو، پيشنهاده مي‌شود نتايج پژوهش حاضر از اين ابعاد مورد توجه اين گروه‌ها در تحليل‌ها قرار گيرد.

با توجه به گسترگي جنبه‌هاي مهم مرتبط با بحث كيفيت حسابرسي و تعيين مخارج انجام فرآيند، پيشنهاده مي‌شود ارتباط بين حق الزحمه خدمات حسابرسي با جنبه‌هاي ديگر ريسك فرآيند حسابرسي از جمله ريسك ذاتي، ريسك كنترل، ريسك دعاوي حقوقي، ابهام در تداوم فعاليت، وقوع رويه فرصت طلبانه مديران در گزارش سود، رويه اجتناب مالياتي، معاملات غيرعادي با اشخاص وابسته، ريسك‌هاي عملياتي، ريسك‌هاي تجاري، ريسك‌هاي مالي، ريسك‌هاي محيطي، ريسك‌هاي سياسي و اقتصادي ارزيابي شوند. تفكيك حق الزحمه حسابرسي به عادي و غيرعادي و انجام آزمون‌هاي تحليلي دقيق در ارتباط با موضوع پژوهش به پژوهشگران پيشنهاده مي‌شود. بررسي موضوع پژوهش با در نظر گرفتن نقش محيط اقتصاد كلان مانند سيكل‌هاي رونق و ركود اقتصادي، تحولات اقتصادي، تحريم‌هاي اقتصادي و عوامل مرتبط با اقتصاد خرد سطح شركت‌ها مانند وضعيت سلامت مالي و توجه به مراحل چرخه حيات آن‌ها در ارتباط با موضوع پژوهش از پيشنهاده‌هاي ديگر در انجام پژوهش‌هاي آتي است. همچنين موضوع ادغام مؤسسات حسابرسي در سال‌هاي اخير و تأثير آن بر كيفيت حسابرسي و حق الزحمه حسابرسي مي‌تواند توسط پژوهشگران بررسي شود. به علاوه شناسايي عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسي بر اساس قياس ديدگاه‌هاي مبتني بر عرضه و تقاضاي خدمات حسابرسي مي‌تواند در پژوهش‌هاي آتي بررسي شود. پيشنهاده مي‌شود نقش سبك مديريتي و تمايلات رفتاري مديران در زمينه قدرت چانه زني آن‌ها با حسابرسان در ارزيابي حق الزحمه خدمات حسابرسي بررسي شود. پيشنهاده مي‌شود حق الزحمه خدمات حسابرسي هنگام مواجهه حسابرسان مستقل با ترديد‌هاي حرفه‌اي، استرس كاري، فشار بودجه زماني و انحراف‌هاي رفتاري آن‌ها نيز توسط پژوهشگران مورد بررسي قرار گيرد.

منابع

- ابراهیمی کردلر، علی؛ تحریری، آرش؛ محمدی، علی. (۱۳۹۸). عدم رعایت قانون مبارزه با پولشویی و حق‌الزحمه حسابرسی. *دانش حسابداری*، ۱۰(۴)، ۸۸-۶۳.
- اورادی، جواد؛ نصیرزاده، فرزانه؛ حصارزاده، رضا. (۱۳۹۷). تأثیر رقابت در بازار حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی: نقش اندازه بازار حسابرسی. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۰(۲)، ۲۹-۱.
- بیرجندی، حمید؛ خدای پور، احمد؛ پورحیدری، امید. (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین حق‌الزحمه و تردید حرفه‌ای حسابرسان: رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری. *دانش حسابرسی*، ۲۰(۷۶)، ۴۶-۳۱.
- تلخایی، فاطمه؛ نیکومرام، هاشم؛ و کیلی فرد، حمیدرضا؛ رؤیایی، رمضانعلی. (۱۳۹۶). بررسی چسبندگی حق‌الزحمه حسابرسی و تأثیر ریسک مالیاتی بر آن. *دانش حسابداری*، ۸(۳)، ۲۰۱-۱۶۷.
- جوادی، نوید؛ یعقوب‌نژاد، احمد؛ رهنمای‌رودپشتی، فریدون؛ بنی‌مهد، بهمن. (۱۳۹۸). بررسی رابطه سطح رقابت مؤسسات حسابرسی و حق‌الزحمه غیر نرمال حسابرسی. *دانش حسابرسی*، ۱۹(۷۶)، ۱۹۴-۱۶۹.
- حساس یگانه، یحیی؛ برزیده، فرخ؛ تقوی فرد، محمدتقی؛ فرهنگ سیدآبادی، محمد. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر گردش اجباری مؤسسه حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی و رقابت در بازار حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۳(۳)، ۳۵۲-۳۳۳.
- حسینی، محمد؛ برخوردار، حمیده. (۱۳۹۹). مطالعه تأثیر تمرکز مالکیت نهادی بر رابطه بین استقلال هیئت مدیره و حق‌الزحمه خدمات حسابرسی: تقابل دیدگاه‌های مبتنی بر عرضه و تقاضا در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۱)، ۵۹-۳۲.
- غلامی گیفان، سعیده؛ بذرافشان، آمنه؛ صالحی، مهدی. (۱۳۹۸). بررسی رابطه انحصار بازار حسابرسی با حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن ماده ۹۹ برنامه پنجم توسعه. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۸(۳)، ۳۸۷-۳۶۵.
- قدیم‌پور، جواد؛ دستگیر، محسن. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر عوامل ریسک دادخواهی حسابرسان بر حق‌الزحمه حسابرسی. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۸(۴)، ۵۴-۳۷.
- کردستانی، غلامرضا؛ رضازاده، جواد؛ کاظمی‌علوم، مهدی؛ عبدی، مصطفی. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۰(۲)، ۸۳-۶۵.
- موسوی شیری، سیدمحمود؛ صالحی، مهدی؛ حسینی، علیرضا؛ سلیمانی، حمید. (۱۳۹۳). رابطه بین خطر ذاتی و خطر کنترل در محیط حرفه‌ای حسابرسی ایران. *دانش حسابداری*، ۵(۱۹)، ۱۲۰-۹۵.
- نوشادی، میثم؛ خدادادی، ولی؛ واعظ، علی؛ حسین‌زاده، علی‌حسین. (۱۳۹۹). بررسی عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی: عوامل مربوط به محیط حرفه‌ای، فرهنگی و اجتماعی. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۱۲(۴۶)، ۶۴-۴۳.

References

- Asthana, S.C., Boone, J.P. (2012). Abnormal audit fee and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(3), 1-22.
- Bedard, J.C., Johnstone, K.M. (2004). Earnings manipulation risk, corporate governance risk, and auditors' planning and pricing decisions. *The Accounting Review*, 79(2), 277-304.
- Birjandi, H., Khoddampour, A., Pourheidari, O. (2020). Investigation the relationship between audit fee and auditor professional skepticism. *Journal of Audit Science*, 20(79), 31-46 [In Persian].
- Blankley, A.I., Hurtt, D.N., MacGregor, J.E. (2012). Abnormal audit fees and restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 79-96.
- Boone, J.P., Khurana, I.K., Raman, K.K. (2012). Audit market concentration and auditor tolerance for earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 29(4), 1171-1203.
- Bowrin, A.R., King, J. (2009). Time pressure, task complexity, and audit effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 25(2), 160-181.

- Carcello, J.V., Hermanson, D.R., Neal, T.L. Riley, R.R. (2002). Board characteristics and audit fees. *Contemporary Accounting Research*, 19(3), 365-384.
- Carson, E., Simnett, R., Soo, B., Wright, S. (2012). Changes in audit market competition and the Big N premium. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 31(3), 47-73.
- Carson, E., Redmayne, N., Liao, L. (2014). Audit market structure and competition in Australia. *Australian Accounting Review*, 24(4), 298-312.
- Cassell, C.A., Gary A., Giroux, L.A.M., Thomas, C.O. (2012). The effect of corporate governance on auditor-client realignments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(2), 167-188.
- Chang, H., Guo, Y., Lai Lan Mo, P. (2019). Market competition, audit fee stickiness, and audit quality: Evidence from China. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(2), 79-99.
- Chantziaras, A., Kristo, A., Leventis, S., Anastasiadis, F. (2012). The effects of competition on Audit Fees: A spatial competition model for the US Market. *Master Thesis*, M.Sc in Banking and Finance, IHU School of Economics & Business Administration.
- Chen, H., Hua, S., Liu, Z., Zhang, M. (2019). Audit fees, perceived audit risk, and the financial crisis of 2008. *Asian Review of Accounting*, 27(1), 97-111.
- Chen, S., Sun, S.Y.J., Wu, D. (2010). Client importance, institutional improvements, and audit quality in China: An office and individual auditor level analysis. *The Accounting Review*, 85(1), 127-159.
- Choi, J.H., Kim, J.B., Lee, Y., Sunwoo, H.Y. (2017). Audit market concentration and audit fees: an international investigation. *Working Paper*, College of Business Administration, Seoul National University, Korea.
- Choi, J.H., Kim, J.B., Zng, Y. (2010). Do abnormally high audit fees impair audit quality? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29(2), 115-140.
- Choi, J.H., Kim, J.B., Liu, X., Simunic, D.A. (2008). Audit pricing, legal liability regimes, and Big 4 premiums: Theory and cross-country evidence. *Contemporary Accounting Research*, 25(1), 55-99.
- Corbella, S., Florio, C., Gotti, G., Mastrolia, S.A. (2015). Audit firm rotation, audit fees and audit quality: The experience of Italian public companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 25(C), 46-66.
- Czerney, K., Schmidt, J.J., Thompson, A.M. (2014). Does auditor explanatory language in unqualified audit reports indicate increased financial misstatement risk? *The Accounting Review*, 89(6), 2115-2149.
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting & Economics*, 3(3), 183-199.
- DeFond, M.L., Chee, Y.L., Zang, Y. (2016). Client conservatism and auditor-client contracting. *The Accounting Review*, 91(1), 69-98.
- DeFond, M.L., Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326.
- DeFond, M., Wong, T.J., Li, S. (2000). The impact of improved auditor independence on audit market concentration in China. *Journal of Accounting and Economics*, 28(3), 269-305.
- Ebrahimi Kordlar, A., Tahriri, A., Mohammadi, A. (2019). Audit fees and non-compliance with anti-money laundering law. *Journal of Accounting Knowledge*, 10(4), 63-88 [In Persian].
- Eilifsen, A., Messier, W.F. (2000). The evidence & detection of misstatements: A review & integration of archival research. *Journal of Accounting Literature*, 19, 1-43.
- Eshleman, J.D., Lawson, B. (2017). Audit market structure and audit pricing. *Accounting Horizons*, 31(1), 57-81.
- Eshleman, J.D. (2013). The effect of audit market concentration on audit pricing and audit quality: The role of the size of the audit market. *Ph.D. Dissertation*, Louisiana State University.
- Francis, J. (1984). The effect of audit firm size on audit prices: A study of the Australian market. *Journal of Accounting and Economics*, 6(2), 133-51.
- Francis, J.R., Michas, P.N., Seavey, S.E. (2013). Does audit market concentration harm the quality of audited earnings? Evidence from audit markets in 42 countries. *Contemporary Accounting Research*, 30(1), 325-355.

- Frendy, (2018). Big N and non-big N audit pricing competitiveness in Japan during transition from big 4 to big 3 period. *Open Journal of Accounting*, 7(1), 42-72.
- Gerakos, J., Syverson, C. (2015). Competition in the audit market: Policy implication. *Journal of Accounting Research*, 53(4), 725-775.
- Ghadimpoor, J., Dastgir, M. (2016). Investigating the effects of litigation risk factors on audit fee. *Journal of Financial Accounting Researches*, 8(4), 37-54 [In Persian].
- Gholami Gifan, S., Bazrafshan, A., Salehi, M. (2019). Relation of audit market concentration to audit fees and audit quality according to article 99 of fifth development plan law. *Journal of Empirical Research in Accounting*, 8(3), 365-378 [In Persian].
- Griffin, P.A., Lont, D.H., Sun, E.Y. (2008). Corporate governance and audit fees: Evidence of countervailing relations. *Journal of Contemporary Accounting & Economic*, 4(1), 18-49.
- Griffin, P.A., Lont, D.H., Sun, E.Y. (2010). Agency problems and audit fees: further tests of the free cash flow hypothesis. *Journal of Accounting & Finance*, 50(2), 321-350.
- Hassani, M., Barkhordari, H. (2020). Investigating the impact of institutional ownership concentration on the relationship between board independence and audit services fees: Contraposition supply & demand based perspectives. *Accounting and Auditing Review*, 27(1), 32-59 [In Persian].
- Hassas Yeganeh, Y., Barzideh, F., Taghavifard, M.T., Farahmand Seyed Abadi, M. (2016). Investigating the impact of mandatory audit firm rotation on audit fee and audit market competition. *Accounting and Auditing Review*, 23(3), 333-352 [In Persian].
- Hay, D.C., Knechel, W.R., Ling, L. (2008). Evidence on the impact of internal control and corporate governance on audit fees. *International Journal of Auditing*, 12(1), 9-24.
- Hay, D.C., Knechel, W.R., Wong, N. (2006). Audit fees: a meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 141-191.
- Hogan, C., Wilkins, M. (2008). Evidence on the audit risk model: do auditors increase audit fees in the presence of internal control deficiencies? *Contemporary Accounting Research*, 25(1), 219-242.
- Houston, R.W., Peters, M., Pratt, J. (2005). Nonlitigation risk and pricing audit services. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(1), 37-53.
- Huang, T.C., Chang, C., Chiou, J.R. (2016). Audit market concentration, audit fees, & audit quality: Evidence from China. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35 (2), 121-145.
- The International Auditing and Assurance Standards Board. (2013). A Framework for Audit Quality. *Exposure Drafts and Consultation Papers*. 69 Pages.
- Javadi, N., Yaghoubezhad, A., Rahnama Roudposhti, F., Banimahd, B. (2019). The relationship between competition level of audit market and abnormal audit fee. *Journal of Audit Science*, 19 (76), 169-194 [In Persian].
- Ji, X., Lu, W., Qu, W. (2018). Internal control risk and audit fees: Evidence from China. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 14(3), 266-287.
- Johnstone, K. (2000). Client acceptance-decisions: Simultaneous effects of client business risk, audit risk, auditor business risk and risk adaption. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 19(1), 1-25.
- Johnstone, K.M., Bedard, J.C. (2004). Earnings manipulation risk, corporate governance risk, and auditors' planning and pricing decisions. *The Accounting Review*, 78(4), 1003-1025.
- Kallapur, S., Sankaraguruswamy, S., Zang, Y. (2010). Audit market concentration and audit quality. *Working Paper*, Indian School of Business, National University of Singapore and Singapore Management University.
- Kaplan, S., Williams, D. (2013). Do going concern audit reports protect auditors from litigation? A simultaneous equations approach. *The Accounting Review*, 88(1), 199-232.
- Kend, M., Houghton, K.A., Jubb, C. (2014). Competition issues in the market for audit and assurance services: Are the concerns justified? *Australian Accounting Review*, 24(4), 313-320.
- Kittsteiner, T., Selvaggi, M. (2008). Concentration, auditor switching and fees in the UK audit market. *Working Paper*, ELSE Research Report

- Kordestani, G., Rezazadeh, J., Kazemi Olum, M., Abdi, M. (2018), The investigation of audit market concentration impact on audit fees and audit quality. *Journal of Financial Accounting Researches*, 10(2), 65-83 [In Persian].
- Lam, K.C. (1998). Risk Adjusted Audit Pricing: Theory and Empirical Evidence. *Ph.D thesis*, University of Toronto.
- Lee, K.S.Y. (1996). Auditor market share, product differentiation and audit fees. *Accounting and Business Research*, 26(4), 315-324.
- Maher, M.W., Tiessen, P., Colson, R., Broman, A.J. (1992). Competition and audit fees. *The Accounting Review*, 67(1), 199-211.
- McMeeking, K., Peasnell, K., Pope, P. (2007). The effect of large audit firm mergers on audit pricing in the UK. *Accounting and Business Research*, 37(4), 301-319.
- Mohammad Rezaei, F., Moh-Saleh, N., Ahmed, K. (2018). Audit firm ranking, audit quality and audit fees: Examining conflicting price discrimination views. *The International Journal of Accounting*, 53(4), 295-313.
- Mousavi Shiri, S.M., Salehi, M., Hosseini, A., Soleimani, H. (2015). Relationship between inherent risk and control risk in Iran's auditing professional. *Journal of Accounting Knowledge*, 5(19), 95-120 [In Persian].
- Newton, N.J., Persellin, Julie, S., Wang, D., Michael S.W. (2016). Internal control opinion shopping and audit market competition. *The Accounting Review*, 91(2), 603-623.
- Newton, N.J., Wang, D., Wilkins, M.S. (2013). Does a lack of choice lead to lower quality? Evidence from auditor competition and client restatements. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32(3), 31-67.
- Noshadi, M., Khodadadi, V., Vaez, S.A., Hosseinzadeh, A.H. (2020). Investigating Factors Affecting Audit Fees: Factors Related to the Professional, Cultural and Social Environment. *Journal of Accounting and Auditing Research*, 12(46), 43-64 [In Persian].
- Numan, W., Willekens, M. (2012). An empirical test of spatial competition in the audit market. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1-2), 450-465.
- Oradi, J., Nasirzadeh, F., Hesarzadeh, R. (2019). The effects of competition in audit market on audit fee: The role of audit market size. *Journal of Accounting Advances*, 10 (2), 1-29 [In Persian].
- Paik, D.G., Kim, T., Krumwiede, K., Lee, B.B. (2018). The association between audit fees and accounting restatement resulting from accounting fraud and clerical errors. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 10(3), 332-356.
- Pearson, T., Trompeter, G. (1994). Competition in the market for audit services: The effect of supplier concentration on audit fees. *Contemporary Accounting Research*, 11(1), 115-135.
- Sanders, G., Allen, A., Korte, L. (1995). Municipal audit fees: Has increased competition made a difference? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 14(1), 105-114.
- Simunic, D.A., (1980). The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1), 161-190.
- Simunic, D.A. (1984). Auditing, consulting and auditor independence. *Journal of Accounting Research*, 22(4), 679-702.
- Shu, S. (2000). Auditor resignations: clientele effects and legal liability. *Journal of Accounting and Economics*, 29 (2), 173-205.
- Stanley, J. (2011). Is the audit fee disclosure a leading indicator of clients' business risk? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(3), 157-179.
- Talkhabi, F., Nikoumaram, H., Vakilifard, H.R., Royaei, R. (2017). Investigate the audit fee stickiness and the impact of tax risk on it. *Journal of Accounting Knowledge*, 8(3), 167-201 [In Persian].
- Van Raak, J., Peek, E., Meuwissen, R., Schelleman, C. (2020). The effect of audit market structure on audit quality and audit pricing in the private-client market. *Journal of Business Finance & Accounting*, 47(3-4), 456-488.
- Velte, P., Stiglbauer, M. (2012). Audit market concentration and its influences on audit quality. *International Business Research*, 5(11), 146-161.

- Venkataraman, R., Weber, J., Willenborg, M. (2008). Litigation risk, audit quality, and audit fees: Evidence from initial public offerings. *The Accounting Review*, 83(5), 315-1345.
- Vesna, S. (2018). Strong competition among audit companies and power to achieve higher audit fees: Who is at the forefront? *Scientific Annals of Economics and Business*, 65(2), 119-138.
- Wallace, W. (1987). The economic role of the audit in free and regulated market: A review. *Research in Accounting Regulation*, 1, 7-34.
- Watts, R.L., Zimmerman, J.L. (1983). Agency problems, auditing, and the theory of the firm: some evidence. *Journal of Law and Economics*, 26(3), 613-633.