

مجله علمی - پژوهشی دانش حسابداری مالی
دوره ۱، شماره ۱، تابستان ۱۳۹۳، صص ۸۷-۱۰۷

تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها

سید علی واعظ*

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه شهید چمران اهواز

محمد رمضان احمدی

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه شهید چمران اهواز

محسن رشیدی باغی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه شهید چمران اهواز

چکیده: هدف این تحقیق بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی است. معیارهای کیفیت حسابرسی در این پژوهش اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت و تداوم انتخاب حسابرس در نظر گرفته شده است. به همین منظور داده‌های مربوط به ۷۲ شرکت عضو بورس اوراق بهادار تهران برای دوره‌ی زمانی بین سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۰ مورد بررسی قرار گرفت. برای آزمون فرضیه‌ها از تکنیک رگرسیون چند متغیره به روش داده‌های تابلویی استفاده شد. یافته‌ها نشان داد بین تخصص موسسات حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی رابطه‌ی منفی و معناداری وجود دارد. همچنین نتایج این پژوهش مبین این است که عوامل تداوم انتخاب حسابرس و اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارند.

واژگان کلیدی: کیفیت حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت، تداوم انتخاب حسابرس، اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی و حق الزحمه‌ی حسابرسی

* تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۲/۱۱/۱۶ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۳۹۳/۰۲/۲۴

نشانی پست الکترونیکی نویسنده ی مسؤول (سید علی واعظ): sa.vaez@yahoo.com

۱- مقدمه

مشکلات نمایندگی در نتیجهی تضاد منافی که میان مدیران و سهامداران وجود دارد، ایجاد می‌شود. همچنین، همین تضاد منافع به نحو دیگری میان سهامداران کنترل‌کننده‌ی شرکت (سهامداران عمده) و سهامداران اقلیت نیز وجود دارد. وجود چنین تضاد منافی باعث ایجاد مسائل و مشکلات نمایندگی و در نهایت منجر به هزینه‌های نمایندگی شده که به شرکت و ذی‌نفعان آن منتقل می‌شود. در همین راستا، هزینه‌های نمایندگی ناشی از تلاش‌های مالکان برای کنترل مدیران، اغلب قابل توجه و با اهمیت است. از سوی دیگر، مدیران نیز مایلند ثابت کنند که آنان نسبت به منافع سهامداران مسئول بوده و به دنبال افزایش ثروت سهامداران هستند (جنسن، ۱۹۸۶). بنابراین، هر دو گروه (مالکان و مدیران) مایل به استفاده از خدمات حسابرسی مستقل هستند، بدین ترتیب، حسابرسی به عنوان راهکاری کارآمد برای محدود کردن اختیارات مدیران در روابط قراردادی محسوب می‌شود.

صورت‌های مالی بخش عمده‌ای از اطلاعات مورد نیاز سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان یک شرکت را تأمین می‌کند. براساس چنین سطح اعتمادی به صورت‌های مالی، نقش حسابسان نیز نقش حیاتی است. حسابرسی صورت‌های مالی امری ضروری است، زیرا صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌تواند این اطمینان را برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان فراهم کند که اطلاعاتی معتبر و قابل اتکا در اختیار آنها قرار می‌گیرد. بنابراین، حسابرسی صورت‌های مالی می‌تواند ارزش افزوده اقتصادی را برای یک شرکت به وجود آورد. با در نظر گرفتن اهمیت خدمات حسابرسی و عدم امکان مشاهده‌ی مستقیم کیفیت حسابرسی، پیدا کردن روشی اثربخش برای کنترل کیفیت حسابرسی، امری ضروری است. مهم‌ترین جنبه‌ی کنترل و مدیریت کیفیت حسابرسی را می‌توان حق الزحمه حسابرسی دانست. حق الزحمه خدمات حسابرسی شرط ضروری برای اطمینان نسبت به کیفیت حسابرسی است. اگرچه حق الزحمه بیشتر حسابرسی همیشه بیانگر هزینه حسابرسی با کیفیت بالاتر نیست اما، علاوه بر داشتن کیفیت حسابرسی مناسب، موسسات حسابرسی هزینه‌ی استاندارد را برای انجام کار خود در نظر می‌گیرند که به طور طبیعی حق الزحمه دریافتی آنها بیشتر از این هزینه‌هاست. در صورت وجود رقابت در بازار، موسسات حسابرسی علاوه بر دریافت حق الزحمه کمتر ممکن است که صاحبکاران خود را نیز از دست بدهند. در صورتی هم که موسسات حسابرسی حق الزحمه خیلی بالاتری را نسبت به هزینه‌های صرف کرده برای انجام حسابرسی درخواست کنند، دیدگاه جامعه نسبت به کیفیت کار آنها با تردید همراه خواهد شد. بنابراین می‌توان مشاهده کرد که تحقیقات تجربی در رابطه با حق الزحمه حسابرسی شرکت‌های بورسی در ایران، اطلاعات مناسبی را برای سرمایه‌گذاران به منظور تفسیر حق الزحمه‌ی حسابرسی فراهم می‌آورد.

با توجه به توضیحات فوق، مسأله‌ی اساسی در این تحقیق، بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی است تا بتوان با کمک نتایج آن، مدیران و سرمایه‌گذاران را در ارزیابی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی یاری کرد.

۲- مبانی نظری و ادبیات

دی‌آنجلو^۱ (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را سنجش و ارزیابی بازار از توانایی حسابرسان در کشف تحریفات با اهمیت و گزارش تحریف‌های کشف شده تعریف کرده است. همچنین، او تأکید کرده است حسابرسی که موارد نادرست را کشف و گزارش کند، به معنای واقعی کلمه حسابرسان مستقل است. بنابراین، طبق تعریف دی‌آنجلو کیفیت حسابرسی، افزایش توانایی حسابرسان در کشف تحریف‌های حسابداری و ارزیابی توانایی و استقلال حسابرسان توسط بازار است (حساس یگانه و آذین‌فر، ۱۳۸۹).

پالمروس^۲ (۱۹۸۶) کیفیت حسابرسی را ایجاد اطمینان از صورت‌های مالی و احتمال آن تعریف کرده است که صورت‌های مالی هیچ تحریف با اهمیتی نداشته باشد. در عمل از این تعریف به عنوان نتیجه حسابرسی استفاده می‌شود. تیتمن و ترومن^۳ (۱۹۸۶) کیفیت حسابرسی را صحت اطلاعات حسابرسی شده برای سرمایه‌گذار تعریف کردند. دیویدسان و نئو^۴ (۱۹۹۳) کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرسان در کشف تحریف‌های با اهمیت و دستکاری در سود خالص گزارش شده تعریف کردند (دانگ لی^۵، ۲۰۰۴).

میزان حق‌الزحمه‌ی پرداختی به حسابرسان می‌تواند بر کیفیت کار حسابرسان اثر بگذارد، هرچه حق‌الزحمه‌ی بیشتری برای حسابرسان در نظر گرفته شود، تلاش وی نیز بیشتر می‌شود و کیفیت کار را بالا می‌برد اما، در این صورت، حسابرسان از نظر مالی به مشتریان خود وابسته می‌شوند. در نتیجه، به خاطر نگرانی از دست دادن کار، ممکن است روش‌های حسابرسی را به شکل مناسبی انجام ندهند که البته این کار می‌تواند بعدها عواقب مالی بدی برای آنان به همراه داشته باشد (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱؛ سایمونیک^۶، ۱۹۸۴).

هویتاش و همکاران^۷ (۲۰۰۷) بیان می‌کنند که حق‌الزحمه‌های پرداخت شده به حسابرسان می‌تواند کیفیت حسابرسی را به دو صورت تحت تأثیر قرار دهد. نخست، حق‌الزحمه‌های بیشتر پرداخت شده به حسابرسان ممکن است تلاش‌های صورت گرفته توسط حسابرسان را افزایش دهد. در نتیجه، کیفیت حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. در روش دیگر، حق‌الزحمه‌های بالاتر پرداخت شده به حسابرسان، از لحاظ اقتصادی آنها را به مشتریان خود وابسته می‌سازد. و چون

نمی‌خواهند منافع خود را در شرکت‌های مورد حسابرسی از دست بدهند، فعالیت خود را با کیفیت بیشتری انجام می‌دهند.

۱-۲- شاخص‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی

در ادامه برخی از شاخص‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی بررسی می‌شوند:

از دیدگاه حساب‌رسان، اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی یکی از ویژگی‌هایی است که بر کیفیت حسابرسی اثر دارد. دی‌آنجلو معتقد است موسسات حسابرسی بزرگ‌تر، خدمات حسابرسی با کیفیت بیشتری ارائه می‌کنند، زیرا علاقه‌مند هستند شهرت بهتری در بازار کار به دست آورند و به دلیل این که تعداد مشتریان آنان زیاد است، نگران از دست دادن آن‌ها نیستند. تصور بر این است که چنین موسساتی به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حساب‌رسان خود و انجام آزمون‌های مختلف، خدمات حسابرسی را با کیفیت بیشتری ارائه می‌کنند (مجتهد-زاده و آقایی، ۱۳۸۳).

موسسات بزرگ حسابرسی به دلیل شهرت زیاد، از حساب‌رسان متبحر و آموزش دیده و کنترل کیفی قوی‌تری برخوردار هستند. هرچه موسسه‌ی حسابرسی از شهرت و بزرگی بیش-تری برخوردار باشد، حق الزحمه بیشتری را از آن خود خواهد کرد. حق الزحمه‌ای که به یک موسسه‌ی حسابرسی بزرگ پرداخت می‌شود، بیشتر از حق الزحمه‌ای است که به موسسات حسابرسی کوچک پرداخت می‌شود. زیرا موسسات حسابرسی بزرگ کار را با کیفیت بیشتری در مقایسه با موسسات حسابرسی کوچک انجام می‌دهند. همچنین، صاحبکاران بزرگ دارای امکانات و ثروت بیشتری هستند و در هنگام ورشکستگی احتمال دارد علیه موسسه‌ی حسابرسی اقامه‌ی دعوی کنند. چنین ریسک بالایی سبب می‌شود که موسسه‌های بزرگ حسابرسی برای خنثی کردن اثر مخاطرات زیاد، حق الزحمه‌ی حسابرسی بیشتری را مطالبه کنند و در نهایت، موسسه‌های حسابرسی بزرگ رقابت کمتری را در مقایسه با موسسات کوچک احساس می‌کنند. زیرا، موسسات بزرگ حسابرسی به دلیل در اختیار داشتن سهم بیشتری از بازار می‌توانند نرخ حق الزحمه حسابرسی را نیز تعیین کنند. افزون بر این، اندازه‌ی شرکت نمایانگر اهرم شرکت، توان رقابتی شرکت، توانایی بالای مدیریت، کارایی اطلاعات و در نهایت ریسک کلی شرکت است. شرکت‌های بزرگ دارای کنترل داخلی قوی، کار حسابرسی پیچیده و نیز حق الزحمه‌ی بیشتر برای حساب‌رسان هستند. از سوی دیگر، شرکت‌های کوچک حق الزحمه‌ی کم می‌پردازند اما، کارشان هم ساده تر است (سجادی و ابراهیمی مند، ۱۳۸۵).

با افزایش اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی، هزینه‌های نمایندگی و هزینه‌ی سرمایه‌ی صاحبکار کاهش می‌یابد. زمانی که صاحبکار با یکی از موسسات بزرگ قرارداد می‌بندد، این عمل صاحبکار منعکس‌کننده‌ی اهمیت کیفیت حسابرسی و از سوی دیگر، کاهش هزینه‌ی نمایندگی است (پالمروس، ۱۹۸۶). از سویی، با افزایش کیفیت حسابرسی تضادهای داخلی صاحبکار نیز کاهش پیدا می‌کند و می‌تواند دیدگاه سرمایه‌گذاران را نسبت به شرکت بهبود بخشد. در این شرایط حق الزحمه‌ی موسسه حسابرسی نیز افزایش می‌یابد (سیمونیک و استین^۸، ۱۹۸۷). بنابراین، موسسات حسابرسی بزرگ‌تر به دلیل کیفیت حسابرسی بیشتر، ریسک اطلاعاتی را به نحو مناسب‌تری برای سرمایه‌گذاران کاهش می‌دهند که انتظار می‌رود در نهایت منجر به افزایش هزینه‌ی حسابرسی شرکت شود.

در مورد رابطه‌ی بین تخصص حسابرسی و حق الزحمه‌ی حسابرسی، چندین دیدگاه وجود دارد. گروهی معتقد هستند که حسابرسان متخصص به دلیل برخورداری از دانش تخصصی از شرایط صنعت صاحبکار، توانایی بیشتری در ارائه حسابرسی با کیفیت‌تر برای کاهش ریسک اطلاعاتی دارند. به بیان دیگر، آنان توانایی کسب ارزش افزوده بیشتری را دارند. دیدگاه بعدی در رابطه‌ی با ارتباط بین تخصص حسابرسی و حق الزحمه‌ی حسابرسی بر پایه‌ی معیارهای اقتصادی استوار است، که بیانگر کارایی عملیاتی حسابرسی است (چاس^۹، ۱۹۹۹؛ دیفوند و همکاران^{۱۰}، ۲۰۰۲). منبع اصلی این معیارها را می‌توان هزینه‌های ثابت عنوان کرد یعنی جایی که میانگین هزینه‌های ثابت کمترین مقدار ممکن باشد. به بیان دیگر، موسسات حسابرسی با افزایش سرمایه‌گذاری در جهت تخصصی شدن، بخشی از بازار را از دست می‌دهند که باعث افزایش میانگین هزینه‌های ثابت آنها می‌شود اما، از سویی با افزایش تخصص آنها در بازار، بخش جدیدی از بازار را به دست می‌آورند که به نوعی، جبران کاهش بخشی از سهم قبلی آنها در بازار می‌شود. با کاهش هزینه‌های ثابت موسسه حسابرسی متخصص، حق الزحمه‌ی کمتری را می‌تواند درخواست کند که باعث افزایش دیدگاه مثبت صاحبکار و جامعه نسبت به او می‌شود.

با افزایش تخصص حسابرسی، توانایی حسابرسی برای درک مشکلات صنعتی که صاحبکار در آن فعالیت می‌کند، افزایش می‌یابد و از سویی فرصت‌های مناسبی نیز برای رشد، ارتقا و کسب درآمدهای ممکن برای موسسه‌ی حسابرسی فراهم می‌شود. با دستیابی به این ایده‌آل‌ها، موسسه‌ی حسابرسی سهم بیشتری از بازار را در آن صنعت کسب کرده و با صاحبکاران بیشتری در آن صنعت در ارتباط خواهد بود، لذا موسسه با توجه به جبران این هزینه‌ها و کسب بازدهی مناسب در آینده، می‌تواند حق الزحمه‌ی کمتری را مطالبه کند. در مقابل، کراس و ل^{۱۱} (۱۹۹۵) بر این عقیده است که افزایش تخصص برای موسسه‌ی حسابرسی صرف ناشی از حق

الزحمه را به دنبال دارد. با افزایش اعتبار موسسه‌ی حسابرسی در بین صاحبکاران این صرف حاصل می‌شود. به عبارتی با افزایش دانش حسابرس اعتبار او در آن صنعت خاص نیز افزایش می‌یابد، این اعتبار برای او بازدهی مناسبی را به دنبال خواهد داشت و این بازدهی را می‌توان در قالب افزایش در حق الزحمه مشاهده کرد.

تخصص حسابرس تأثیری دو جانبه هم بر صاحبکار و هم بر موسسه‌ی حسابرسی دارد. به بیان دیگر، هنگامی که یک موسسه‌ی حسابرسی برای بررسی صاحبکار به کار دعوت می‌شود، برای آشنایی با نحوه‌ی عملکرد صاحبکار در صنعت و نیز عملیات داخلی صاحبکار نیاز به زمان و صرف وقت بیشتری دارد که باعث افزایش در هزینه‌های صاحبکار و همزمان حق الزحمه‌ی حسابرس می‌شود و کارایی عملیات حسابرسی را پایین می‌آورد. اما، با افزایش تخصص حسابرس در صنعتی که صاحبکار در آن فعالیت دارد، در شروع کار نیازی به شناخت گسترده از ماهیت و جنبه‌های منحصر به فرد فعالیت صاحبکار نیست زیرا حسابرس متخصص قبلاً این دانش و شناخت را کسب کرده و با جنبه‌های مختلف کاری صاحبکار آشنا است. این افزایش شناخت برای حسابرس باعث کاهش هزینه می‌شود و با توجه به کارایی حسابرس و کاهش زمان مورد نیاز برای شناخت فعالیت صاحبکار، موجب کاهش حق الزحمه‌ی حسابرسی نیز می‌شود (آکیف و همکاران^{۱۲}، ۱۹۹۴). اگرچه حسابرسی عملی هزینه‌بر است اما، به نحوی به صرفه برای صاحبکاران نیز تلقی می‌شود. زمانی که حسابرسان متخصص باشند، رویه‌های حسابرسی را به صورت اثربخشی اجرا می‌کنند. صاحبکاران تمایلی به هدر دادن وقت خود برای آموزش و تفسیر ساز و کار خود به حسابرسان ندارند و این در حالی است که حسابرسان متخصص زمان زیادی از مدیریت و کارکنان صاحبکار را برای درک عملیات و ماهیت صنعتی که در آن فعالیت دارند را هدر نمی‌دهند. بنابراین، حق الزحمه‌ی کل حسابرسی موسسات متخصص با در نظر گرفتن مزایای آن برای صاحبکار نسبت به موسسات غیرمتخصص به صرفه‌تر است (های و جیتر^{۱۳}، ۲۰۱۱).

در مورد رابطه‌ی تداوم انتخاب حسابرس و کیفیت حسابرسی دو دیدگاه وجود دارد: در یک دیدگاه اعتقاد بر این است که رابطه‌ی بلندمدت میان صاحبکار و حسابرس باعث نزدیکی بیش از حد آنان شده است و این نزدیکی موجب آسیب دیدن استقلال حسابرس و کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. دیدگاه دیگر به مشکلات حسابرسی در سال‌های اولیه‌ی رابطه‌ی حسابرس - صاحبکار اشاره می‌کند. از نظر این دیدگاه، نداشتن آشنایی دقیق با مواردی مانند نوع عملیات، سیستم حسابداری و ساختار کنترل داخلی شرکت مورد رسیدگی، افزون بر این که موجب افزایش هزینه‌های حسابرسی می‌شود، ممکن است باعث افزایش احتمال عدم کشف اشتباهات با اهمیت و تخلفات اساسی توسط حسابرس شود (سجادی و قربانی، ۱۳۸۹).

زمانی که صاحبکاران حسابرس خود را تغییر می‌دهند، برای موسسات حسابرسی افزایش در هزینه‌ی حسابرسی نخستین و برای صاحبکاران افزایش در هزینه ناشی از تغییر را به دنبال دارد که باعث افزایش در حق الزحمه‌ی حسابرسی می‌شود. موسسات حسابرسی با پذیرش صاحبکار جدید هزینه‌های مورد انتظار آینده خود را نیز مدنظر قرار می‌دهند. در بازارهای رقابتی، اگر ارزش فعلی جریان‌های ورودی به موسسه مثبت باشد، در این حالت موسسه‌ی حسابرسی ممکن است برای جذب صاحبکار جدید و نیز با در نظر گرفتن هزینه‌های ناشی از حسابرسی نخستین، حق الزحمه کمتری را درخواست کند.

چن و همکاران^{۱۴} (۲۰۰۴) اعتقاد دارند که حسابرسان با گذشت زمان شناخت بهتری از فعالیت‌های صاحبکار بدست آورده و تجربه بیشتری کسب می‌کنند و به این ترتیب توانایی‌شان در مورد مناسب بودن یا نبودن رویه‌های حسابداری و گزارشگری افزایش می‌یابد. بنابراین، رابطه‌ی طولانی مدت حسابرس و صاحبکار می‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد. به اعتقاد آنان تغییر حسابرسی باعث خواهد شد اعتماد سرمایه‌گذاران به اتکاپذیری صورت‌های مالی کاهش یافته و اعتبار حسابرسی کاهش یابد. از سوی دیگر هزینه‌های حسابرسی، چه برای حسابرس و چه برای صاحبکار، افزایش خواهد یافت. به بیان دیگر، با افزایش تداوم انتخاب حسابرس، این هزینه‌ها حذف می‌شود. در نتیجه حق‌الزحمه‌ی حسابرسی کاهش پیدا می‌کند (سینت^{۱۵}، ۲۰۰۴).

وقتی یک موسسه حسابرسی در بلند مدت با یک صاحبکار همکاری می‌کند، با ساختار سازمانی شرکت موردنظر، عملیات، ساختار کنترل داخلی و گلوگاه‌های آن آشنا می‌شود. بنابراین، برنامه‌ی حسابرسی با حداقل زمان ممکن تدوین می‌شود. از سویی، رابطه‌ی صاحبکار حسابرس نزدیک‌تر شده و ممکن است که حق‌الزحمه‌ی حسابرسی نیز کاهش یابد. حسابرس با توجه به شناختی که از صاحبکار دارد، توجه خود را معطوف به زمینه‌های دارای ریسک بالقوه می‌کند. به بیان دیگر، حسابرس وقت خود را صرف عملیات حاشیه‌ای نمی‌کند که سبب تحمیل هزینه‌های اضافی به صاحبکار شود. با این اوصاف می‌توان انتظار داشت که با افزایش تداوم فعالیت، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی نیز کاهش یابد.

تاریخچه‌ی پژوهش‌ها در زمینه‌ی کیفیت حسابرسی را می‌توان به دو دسته‌ی اصلی تقسیم کرد. پژوهش‌هایی که از دیدگاه عرضه‌کنندگان صورت گرفته است و پژوهش‌هایی که از دیدگاه تقاضاکنندگان به عمل آمده است. پژوهش‌هایی که از دیدگاه عرضه‌کنندگان انجام شده است، عمدتاً بر عواملی تأکید دارد که بر توانایی‌های حسابرسی در ارزیابی حسابرسی با کیفیت بیشتر تأثیر می‌گذارد. برعکس، پژوهش‌هایی که از دیدگاه متقاضیان خدمات حسابرسی انجام شده

است به طور عمده با عواملی سروکار دارد که بر کاربران گزارش‌های حسابرسی از جمله سهام‌داران، مراجع قانونی، اعتباردهندگان و صاحب‌کاران تأثیر می‌گذارد. از دیدگاه حسابرسان توانایی حسابرس و انگیزه‌های اقتصادی بر کیفیت حسابرسی موثر است. همچنین، حسابرسان حرفه‌ای و خبره درک بالاتری از اشتباهات مرتکب شده در تهیه صورت‌های مالی دارند که این موضوع می‌تواند کیفیت تصمیمات حسابرسی را افزایش دهد (مهرانی و نعیمی، ۱۳۸۲).

دیویس و همکاران^{۱۶} (۱۹۹۳) با بررسی داده‌های حسابرسی چندین شرکت بزرگ به این نتیجه رسیدند که افزایش در حق‌الزحمه‌های حسابرسی متناسب با افزایش در تلاش و کیفیت کار حسابرسی بوده است.

لاونسون و همکاران (۲۰۰۷) به این نتیجه رسیدند که هیچ رابطه‌ی معناداری بین تخصص و سطح حق‌الزحمه‌های حسابرسی دریافتی توسط موسسات حسابرسی وجود ندارد. یافته‌های آنان نشان می‌دهد که به عنوان یک سیاست، شرکت‌های محلی نسبت به دیگر شرکت‌ها ممکن است در تعامل بیشتری با حسابرسان متخصص باشند.

دیس و گیراکس^{۱۷} (۱۹۹۲) یک رابطه‌ی منفی بین تخصص حسابرس و آزمون کنترل کیفیت به دست آوردند. در یک تحقیق مشابه، اکیف و همکاران^{۱۸} (۱۹۹۴) به یک رابطه‌ی منفی بین تخصص حسابرس و انحرافات استانداردهای پذیرفته شده‌ی حسابرسی پی بردند.

اوکیف و همکاران (۱۹۹۴) معتقدند کیفیت حسابرسی، شامل رعایت استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی در پذیرش کار، انجام رسیدگی‌ها و ارائه گزارش حسابرسی است و به طور تجربی نشان دادند که به موازات افزایش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، تخلف از رعایت استانداردهای گزارشگری حسابرسی کاهش می‌یابد.

خدادادی و حاجی‌زاده (۱۳۹۰) با بررسی ارتباط بین تئوری نمایندگی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مستقل به این نتیجه رسیدند که بین حق‌الزحمه حسابرسی و جریان‌های نقد آزاد، ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.

سجادی و زارعی (۱۳۸۴) تأثیر ویژگی‌های موسسه‌ی حسابرسی و صاحبکار را بر حق‌الزحمه حسابرسی بررسی کردند. نتایج این پژوهش نشان داد که تخصص صنعتی موسسه‌ی حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر دارد. زیرا، حسابرسان متخصص، عملیات حسابرسی را در زمان کمتر و با اطمینان بیشتری انجام می‌دهند. بنابراین، کیفیت حسابرسی این دسته از مؤسسه‌ها بیشتر از دیگر مؤسسه‌های حسابرسی است.

مزیت‌های کیفی ارائه شده توسط حسابرسان متخصص هزینه‌های بیشتر را برای صاحبکار ایجاد نمی‌کند، و این مطابق با مفهومی است که بازده ناشی از تخصصی شدن حسابرسی باعث صرفه‌جویی‌های اقتصادی برای موسسات حسابرسی می‌شود (نیل و ریلی^{۱۹}، ۲۰۰۴؛ میهو و ویلکینز^{۲۰}، ۲۰۰۳؛ چان^{۲۱}، ۱۹۹۹).

تحقیقات نشان می‌دهد که اغلب سهل‌انگاری حسابرسان در کشف اشتباهات با اهمیت حسابرسی در سال‌های اخیر ناشی از نوع رابطه‌ی بین حسابرس با صاحبکار بوده است (گیجر و راگوناندان^{۲۲}، ۲۰۰۲) و چرخش زمانی کوتاه‌مدت‌تر حسابرس با کیفیت پایین‌تر سود در ارتباط است (جانسون و همکاران^{۲۳}، ۲۰۰۲؛ مایرز و عمر^{۲۴}، ۲۰۰۳). اگر چرخش زمانی بلندمدت‌تر حسابرس به کیفیت بیشتر حسابرسی می‌انجامد، باید ریسک اطلاعاتی را پایین آورد. در نتیجه با تداوم انتخاب، حق الزحمه‌ی حسابرسی را کاهش دهد.

۲-۲- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به اینکه هدف این تحقیق، بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی است، فرضیه‌های تحقیق به صورت زیر تدوین شده است:

صاحبکاران بزرگ دارای امکانات و ثروت بیشتری هستند و در هنگام ورشکستگی احتمال دارد علیه موسسه‌ی حسابرسی اقامه‌ی دعوی کنند. چنین ریسک بالایی سبب می‌شود که موسسه‌های بزرگ حسابرسی برای خنثی کردن اثر مخاطرات زیاد، حق الزحمه‌ی حسابرسی بیشتری را مطالبه کنند (سجادی و ابراهیمی مند، ۱۳۸۵).

فرضیه‌ی اول: اندازه‌ی موسسه حسابرسی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی شرکت‌ها تأثیر معنی‌داری دارد.

با افزایش تخصص حسابرس در صنعتی که صاحبکار در آن فعالیت دارد، در شروع کار نیازی به شناخت گسترده از ماهیت و جنبه‌های منحصر به فرد فعالیت صاحبکار نیست زیرا حسابرس متخصص قبلاً این دانش و شناخت را کسب کرده و با جنبه‌های مختلف کاری صاحبکار آشنا است. این افزایش شناخت برای حسابرس باعث کاهش هزینه می‌شود و با توجه به کارایی حسابرس و کاهش زمان مورد نیاز برای شناخت فعالیت صاحبکار، موجب کاهش حق الزحمه‌ی حسابرسی نیز می‌شود (آکیف و همکاران، ۱۹۹۴).

فرضیه دوم: تخصص حسابرس در صنعت بر حق الزحمه‌ی حسابرسی شرکت‌ها تأثیر معنی‌داری دارد.

حسابرسان با گذشت زمان شناخت بهتری از فعالیت‌های صاحبکار بدست آورده و تجربه بیشتری کسب می‌کنند و به این ترتیب توانایی‌شان در مورد مناسب بودن یا نبودن رویه‌های حسابداری و گزارشگری افزایش می‌یابد. بنابراین، رابطه‌ی طولانی مدت حسابرس و صاحبکار می‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد. از سوی دیگر هزینه‌های حسابرسی، چه برای حسابرس و چه برای صاحبکار، افزایش خواهد یافت. به بیان دیگر، با افزایش تداوم انتخاب حسابرس، این هزینه‌ها حذف می‌شود. در نتیجه حق الزحمه‌ی حسابرسی کاهش پیدا می‌کند (سینت، ۲۰۰۴).

فرضیه سوم: تداوم انتخاب حسابرس بر حق الزحمه‌ی حسابرسی شرکت‌ها تأثیر معنی‌داری دارد.

۳- روش‌شناسی

تحقیق حاضر بر اساس هدف، از نوع توصیفی و بر اساس ماهیت و روش از نوع همبستگی است. با توجه به این که این تحقیق می‌تواند در فرآیند تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران مورد استفاده قرار گیرد، نوع تحقیق کاربردی محسوب می‌شود. در اجرای طرح تحقیق توصیفی، محقق متغیرها را دستکاری نمی‌کند یا برای وقوع رویدادها شرایطی را به وجود نمی‌آورد. بر اساس این طبقه‌بندی به دلیل این که هیچ یک از متغیرهای تحقیق دستکاری نشده‌اند و به توصیف اطلاعات گردآوری شده بسنده می‌شود، روش تحقیق توصیفی است. تحقیقات همبستگی شامل پژوهش‌هایی است که در آن‌ها سعی می‌شود رابطه‌ی بین متغیرهای مختلف با استفاده از ضریب همبستگی، کشف یا تعیین شود. در تحقیق همبستگی، هدف اصلی مشخص کردن رابطه‌ی بین دو یا چند متغیر، اندازه و مقدار آن رابطه است (هومن، ۱۳۷۳).

۳-۱- روش گردآوری داده‌ها و اطلاعات

در این پژوهش برای گردآوری داده‌ها و اطلاعات، ابتدا از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است. در روش کتابخانه‌ای، مبانی نظری پژوهش، از کتب و مجلات تخصصی فارسی و لاتین گردآوری می‌شود. سپس، برای گردآوری داده‌های پژوهش حاضر از لوح‌های فشرده آرشیو تصویری و آماری سازمان بورس اوراق بهادار تهران، سایت رسمی شرکت بورس اوراق بهادار

تهران و دیگر پایگاه‌های اینترنتی مرتبط، اطلاعات حسابداری شرکت‌های بورسی و دیگر منابع اطلاعاتی استفاده شده است.

۲-۳- متغیرهای پژوهش

متغیرهای این پژوهش شامل سه دسته متغیرهای وابسته، مستقل و کنترل به شرح زیر می‌باشد:

متغیر وابسته

در این تحقیق متغیر وابسته حق‌الزحمه‌ی حسابرسی است که برای محاسبه‌ی آن از لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی استفاده شده است (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹؛ رجبی و محمدی خشوئی، ۱۳۸۷؛ فرگوسن و تیلور، ۲۰۰۷؛ گریفین و همکاران، ۲۰۰۹).

متغیرهای مستقل

متغیرهای مستقل، به شرح زیر است:

اندازه موسسه حسابرسی

در این تحقیق، اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی یک متغیر موهومی است که اگر شرکت توسط سازمان حسابرسی مورد رسیدگی قرار گرفته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر را می‌پذیرد (یگانه و آذین‌فر، ۱۳۸۹).

تخصص حسابرس در صنعت

تخصص حسابرس در صنعت به صورت مجموع دارایی‌های تمام صاحب‌کاران یک موسسه‌ی حسابرسی خاص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی‌های صاحب‌کاران در این صنعت، تعریف می‌شود. در صورتی که حسابرس متخصص باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر را می‌پذیرد.

تداوم انتخاب حسابرس

به اعتقاد میرز و همکاران (۲۰۰۳) تداوم انتخاب حسابرس، تعداد سال‌های متوالی است که یک حسابرس مسئولیت حسابرسی یک شرکت را بر عهده می‌گیرد. برای گردآوری اطلاعات تداوم انتخاب حسابرس، از گزارش‌های حسابرسی شرکت‌ها استفاده می‌شود.

متغیرهای کنترل

در این تحقیق بر اساس مطالعه‌ی هویتاش و همکاران (۲۰۰۷)، متغیرهای کنترل به شرح زیر است:

نرخ بازده دارایی‌ها (i): بیانگر بازده دارایی‌های شرکت در سال t است و از نسبت سود عملیاتی به کل دارایی‌ها به دست می‌آید (خانی و حقیقی، ۱۳۹۱).

اهرم مالی: نسبت بدهی‌های شرکت به دارایی‌های آن است (هویتاش و همکاران، ۲۰۰۸).

اندازه‌ی شرکت: لگاریتم طبیعی ارزش بازار حقوق صاحبان سهام شرکت تعریف شده است (هویتاش و همکاران، ۲۰۰۸).

نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری: ارزش بازار حقوق صاحبان سهام شرکت به ارزش دفتری آن (هویتاش و همکاران، ۲۰۰۸).

نرخ رشد: که به صورت زیر محاسبه می‌شود (فرناندو و همکاران، ۲۰۰۸):

$$GRW = (Eps_2 - Eps_1) / Eps_1$$

۳-۳-۳ مدل تحقیق

این تحقیق به دنبال بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی است. بدین منظور از الگوی زیر برای بررسی فرضیه‌ها به شرح زیر استفاده شده است:

$$LNAUDFEE_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 ASIZE_{it} + \alpha_2 SPEC_{it} + \alpha_3 TENURE_{it} + \alpha_4 ROA_{it} + \alpha_5 LEV_{it} + \alpha_6 LNSIZE_{it} + \alpha_7 MB_{it} + \alpha_8 GRW_{it} + \varepsilon_{it}$$

در مدل مزبور:

LNAUDFEE حق الزحمه‌ی حسابرسی؛

ASIZE اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی؛

SPEC تخصص حسابرس در صنعت؛

TENURE و TENURE تداوم انتخاب حسابرس؛

ROA نرخ بازده دارایی‌ها؛

LEV اهرم مالی؛

LNSIZE اندازه‌ی شرکت؛

MB نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری و GRW نرخ رشد شرکت است.

i نماد شرکت مورد نظر و t نماد سال مورد نظر است.

۳-۴- جامعه‌ی آماری و نحوه‌ی انتخاب شرکت‌ها

جامعه‌ی آماری مورد مطالعه‌ی این تحقیق، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۰ است. در این تحقیق، برای انتخاب نمونه، از کل داده‌های در دسترس استفاده شده است. نخست تمام شرکت‌هایی که می‌توانستند در نمونه‌گیری شرکت کنند؛ انتخاب شدند. سپس، از بین کلیه‌ی شرکت‌های موجود، شرکت‌هایی که واجد هر یک از شرایط زیر نبوده‌اند، حذف شده و در نهایت شرکت‌های باقی مانده برای انجام آزمون انتخاب شده‌اند:

- ۱- به منظور همگن شدن نمونه‌ی آماری در سال‌های مورد بررسی، پیش از سال ۱۳۸۴ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.
- ۲- به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، دوره‌ی مالی شرکت‌ها منتهی به پایان اسفند ماه باشد.
- ۳- نمونه آماری شامل شرکت‌های واسطه‌گری مالی، سرمایه‌گذاری، لیزینگ، بانک‌ها و شرکت‌های بیمه نمی‌شود.
- ۴- شرکت‌ها طی قلمرو زمانی این تحقیق تغییر فعالیت یا دوره‌ی مالی نداده باشند.
- ۵- داده‌های مورد نظر شرکت‌ها در دسترس باشد.

در نهایت شرکت‌های مورد بررسی در این تحقیق، شامل ۷۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و ۳۶۰ سال - شرکت بوده است.

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- آمار توصیفی

برای ارائه‌ی یک نمای کلی از خصوصیات مهم متغیرهای محاسبه شده، در جدول زیر برخی از مفاهیم آمار توصیفی این متغیرها، شامل میانگین، میانه، انحراف معیار، حداقل و اکثر مشاهدات ارائه شده است.

نگاره‌ی (۱): آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیرها	میانگین	میانه	انحراف معیار	حداکثر	حداقل
حق الزحمه‌ی حسابرسی	۱۹/۵۵۹۴	۱۹/۴۵۰۳	۰/۶۸۶۵	۲۱/۸۲	۱۶/۸۱۱
اندازه موسسه حسابرسی	۰/۴۷۶۲	۰/۰۰۰۰	۰/۵۰۰۱	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰
تخصص موسسه حسابرسی	۰/۲۹۱۳	۰/۰۰۰۰	۰/۴۵۵۰	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰
تداوم انتخاب حسابرسی	۶/۰۸۶۸	۵/۰۰۰۰	۴/۰۴۷۵	۱۳/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰
اندازه شرکت	۱۲/۳۴۸۰	۱۲/۲۰۰۰	۱/۳۶۴۶	۱۶/۸۰۰۰	۹/۳۰۰۰
اهرم مالی	۰/۶۳۰۶	۰/۶۳۰۰	۰/۱۷۹۵	۱/۴۷۰۰	۰/۰۹۰۰
رشد شرکت	۰/۱۰۹۷	۰/۱۳۰۰	۰/۳۰۱۱	۱/۱۵۰۰	-۲/۰۳۰
نرخ بازده دارایی‌ها	۰/۱۷۴۳	۰/۱۵۹۸	۰/۱۱۹۷	۳/۶۷۲۲	-۰/۱۵۱
ارزش بازار به ارزش دفتری	۲/۳۵۰۹	۱/۷۱۰۰	۱۷/۰۴۰	۱۷/۰۴۰	-۵/۵۹۰

نتایج به دست آمده از آمار توصیفی متغیرهای پژوهش نشان می‌دهد که میانگین متغیر تداوم انتخاب حسابرسی حدود ۵ سال است و این موضوع نشان دهنده‌ی همکاری بلند مدت شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران با موسسه‌های حسابرسی است. تعداد مشاهدات پژوهش برابر با ۳۶۰ سال - شرکت می‌باشد.

۴-۲- آمار استنباطی

روش مورد استفاده در این پژوهش رگرسیون چند متغیره با استفاده از داده‌های ترکیبی است. در پژوهش حاضر، از آزمون دوربین - واتسون جهت تشخیص خود همبستگی مدل استفاده شده است. اگر مقدار آماره‌ی دوربین - واتسون نزدیک به عدد ۲ باشد، استقلال جمله‌ی خطای

مدل می‌تواند پذیرفته شود. علاوه بر این، از آزمون فیشر جهت بررسی معناداری کل مدل استفاده شده است. نگاره‌ی شماره‌ی (۲) نتایج حاصل از برآورد مدل تحقیق را نشان می‌دهد.

نگاره‌ی (۲): نتایج حاصل از برآورد مدل تحقیق

روش داده‌های ترکیبی - مدل اثرات ثابت			
ضریب	آماره‌ی t	سطح خطا	
عرض از مبدا	۱۸/۱۷۱۵	۰/۰۰۰	۵۵/۲۶۲
تخصص حسابرس	-۰/۴۷۲۵	۰/۰۰۰	-۴/۷۴۵۳
تداوم انتخاب حسابرس	۰/۰۶۷۷۲	۰/۰۰۰	۱۰/۵۹۰
اندازه موسسه حسابداری	۰/۱۵۱۱۶۶	۰/۰۱۵۳	۲/۴۴۰
نرخ بازده دارایی‌ها	۰/۰۸۰۴۹۵	۰/۵۸۸۹	۰/۵۴۱۰۳۶
ارزش بازار به ارزش دفتری	-۰/۰۵۳۷۹۹	۰/۰۰۰	-۵/۷۱۱۰۵۲
اندازه‌ی شرکت	۰/۰۸۷۵۴۴	۰/۰۰۰۵	۳/۵۰۲۷۸۵
اهرم مالی	۰/۱۳۰۲۶۹	۰/۳۰۰۳	۲/۰۳۷۸۲۶
نرخ رشد شرکت	-۰/۰۸۴۵۶۵	۰/۰۵۸۵	-۱/۸۹۹۶۸۴
ضریب تعیین	۰/۶۷۲۷		
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۶۱۲۵		
آماره‌ی دوربین - واتسون	۱/۸۴۵۷۹۵		
آماره‌ی F	۱۰/۸۳۵۰		
احتمال آماره‌ی F	۰/۰۰۰		

بر اساس نتایج تخمین مدل، می‌توان نتیجه گرفت که مدل تحقیق معنادار است؛ زیرا مقدار سطح خطای احتمال مربوط به آماره‌ی F برابر صفر است و کمتر از ۵ درصد است. در نتیجه، حتی در سطح اطمینان ۹۹ درصد نیز معنادار بودن مدل پذیرفته می‌شود. همچنین، با توجه به مقدار آماره‌ی دوربین - واتسون مدل که در نگاره‌ی (۲) عنوان شده است، می‌توان نتیجه گرفت که مدل پژوهش مشکل خود همبستگی ندارد. مقدار ضریب تعیین تعدیل شده‌ی مدل برابر با ۰/۶۱ است. این آماره نشان دهنده‌ی این موضوع است که حدود ۶۱ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل قابل توصیف است. با توجه به تایید شدن آماره‌های مدل، فرضیه‌های تحقیق بررسی می‌شود.

۳-۴- نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق

فرضیه‌ی اول

با توجه به نتایج ارائه شده در نگاره‌ی (۲)؛ احتمال مربوط به فرض صفر، مبنی بر تاثیر تخصص حسابرس در صنعت بر حق الزحمه‌ی حسابرسی، برابر $0/000$ بوده که کوچکتر از $0/05$ است و آماره‌ی t نیز برابر با $4/7453$ - است، بنابراین فرض صفر در سطح خطای 5 درصد رد نمی‌شود. در نتیجه، تخصص حسابرس در صنعت بر حق الزحمه‌ی حسابرسی تاثیر معنی‌دار و معکوسی دارد.

فرضیه‌ی دوم

فرضیه‌ی دوم تحقیق، احتمال مربوط به متغیر مستقل اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی برابر با $0/153$ بوده و آماره t نیز $2/440$ می‌باشد و نشان می‌دهد که این متغیر بر حق الزحمه‌ی حسابرسی در سطح خطای 5 درصد تاثیر معنی‌دار و مستقیم دارد. نتایج بیانگر این است که با افزایش اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی، حق الزحمه‌ی حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. نتایج مربوط به آزمون فرضیه‌ی دوم در نگاره‌ی (۲) آورده شده است.

فرضیه‌ی سوم

برای آزمون فرضیه‌ی سوم، تاثیر تداوم انتخاب حسابرس بر حق الزحمه‌ی حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. از طریق آماره‌ی t که در نگاره‌ی شماره‌ی (۲) آمده است، معنی‌داری ضرایب مورد بررسی قرار گرفت و با توجه به آماره t که برابر با $10/590$ بوده و احتمال $0/0000$ این فرضیه تایید می‌شود و رابطه‌ی مستقیم و معنادار بین تداوم انتخاب حسابرس و حق الزحمه‌ی حسابرسی وجود دارد. تایید شدن این فرضیه به این معنا است که تداوم انتخاب حسابرس، باعث افزایش حق الزحمه‌ی حسابرسی می‌شود.

۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این تحقیق، نقش متغیرهای مستقل تخصص، اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی و تداوم انتخاب حسابرس بر متغیر وابسته‌ی حق الزحمه‌ی حسابرسی مورد مطالعه قرار گرفته است. فرضیه‌ی اول این تحقیق مبنی بر وجود رابطه‌ی معنادار بین تخصص حسابرس در صنعت و حق الزحمه‌ی

حسابرسی تایید شده است. در ایران سازمان حسابرسی مسئولیت حسابرسی بیشتر صنایع بزرگ را در اختیار دارد و به همین دلیل، فرصت رشد و متخصص شدن و نیز امکان کسب دانش تخصصی در صنایع بزرگ برای این سازمان فراهم شده است. سجادی و زارعی (۱۳۸۴) تأثیر ویژگی‌های موسسه‌ی حسابرسی و صاحبکار را بر حق الزحمه حسابرسی بررسی کردند. نتایج این پژوهش نشان داد که تخصص صنعتی موسسه‌ی حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر دارد. زیرا، حسابرسان متخصص، عملیات حسابرسی را در زمان کمتر و با اطمینان بیشتری انجام می‌دهند. بنابراین، حق الزحمه‌ی این موسسات کمتر بوده و از طرفی کیفیت حسابرسی این دسته از مؤسسه‌ها بیشتر از دیگر مؤسسه‌های حسابرسی است. نتایج تحقیق حاضر از وجود رابطه‌ی معنادار بین متغیر مستقل اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی و متغیر وابسته - ی حق الزحمه‌ی حسابرسی حمایت و پشتیبانی می‌کند. چوی و همکاران (۲۰۱۰) ارتباط مستقیم بین اندازه موسسه‌ی حسابرسی و حق الزحمه‌ی حسابرسی را تایید کردند.

چوی و همکاران (۲۰۱۰) به این نتیجه رسیدند که تفاوت‌های کیفی در بین موسسات بزرگ حسابرسی نسبت به موسسات کوچکتر باعث تغییر در حق الزحمه‌ی حسابرسی در بازارهای رقابتی می‌شود. موسسات حسابرسی بزرگ نسبت به موسسات کوچکتر از انگیزه قوی‌تری برای حفظ شهرت از طریق صدور گزارش دقیق و مناسب برخوردار هستند. زیرا، قصور در کشف تحریفات با اهمیت منجر به تضعیف بازار خدمات حسابرسی می‌شود. بنابراین، این موسسات تلاش بیشتری برای رسیدن به اهداف حرفه‌ای خود دارند که منجر به افزایش حق الزحمه‌ی درخواستی آنها می‌شود. با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ی سوم مبنی بر وجود ارتباط بین تداوم انتخاب حسابرس و حق الزحمه‌ی حسابرسی، انتظار می‌رود با افزایش تداوم انتخاب حسابرس، موسسات حسابرسی شناخت و تسلط بیشتری بر فرآیند و فعالیت‌های صاحبکار پیدا کرده و از طرفی گلوگاه‌های شرکت را برای کنترل بیشتر شناسایی نموده و حجم کارهای اضافی و متعاقباً حق الزحمه‌ی حسابرسی نیز کاهش یابد. اما، در ایران به دلیل وجود شرایط تورمی و عدم ثبات قیمت در بازار می‌توان شاهد افزایش سالانه‌ی حق الزحمه‌های حسابرسی بود. از طرفی، در ایران شرکت‌ها در مرحله‌ی رشد بوده و هنوز به بلوغ کامل نرسیده‌اند بنابراین، حجم عملیات این شرکت‌ها نیز در حال افزایش است و مستلزم تلاش بیشتر حسابرسان و افزایش حق الزحمه‌ی آنان است. رتبه بندی موسسات حسابرسی می‌تواند در انجام تحقیقات مرتبط با کیفیت حسابرسی موثر واقع شود.

یادداشت ها:

- | | |
|------------------------------------|----------------------------|
| 1- DeAngelo | 13- HAY. D & JETER |
| 2- Palmrose | 14- Chen et al |
| 3- Titman and Trueman | 15- Sinnett |
| 4- Davidson and Neu | 16- Davis et al |
| 5- Dang Li | 17- Deis and Giroux |
| 6- Simunic | 18- O'keefe et al |
| 7- Hoitash et al | 19- Neal & Riley |
| 8- Simunic, D. A., and M. T. Stein | 20- Mayhew & Wilkins |
| 9- Chase | 21- Chan |
| 10- DeFond et al | 22- Geiger and Raghunandan |
| 11- Craswell | 23- Johnson et al |
| 12- O'Keefe et al | 24- Myers and Omer |

کتابنامه**الف) فارسی**

- ۱- دستگیر، محسن (۱۳۸۴). *مبانی مدیریت مالی*، جلد دوم، انتشارات نورپردازان، چاپ اول.
- ۲- خانی، عبد الله و حقیقی، مجید (۱۳۹۱). محتوای فزاینده و نسبی اطلاعات نرخ بازده داخلی مبتنی بر بازیافت وجوه نقد نسبت به نرخ بازده دارایی‌ها در شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران. *مجله دانش حسابداری*، سال سوم، پاییز، ص ۷۱ تا ۹۲.
- ۳- خدادادی، ولی و حاجی‌زاده، سعید (۱۳۹۰). *تئوری نمایندگی و حق الزحمه‌ی حسابرسی مستقل: آزمون فرضیه‌ی جریان‌های نقد آزاد*. *دانش حسابداری مالی*. سال اول، شماره دوم، صفحات ۷۶-۹۲.
- ۴- رجبی، روح الله و رجبی خشوئی (۱۳۸۷). *هزینه‌های نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مستقل*. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*. دوره‌ی ۱۵، شماره ۵۳؛ ص ۳۵-۵۲.
- ۵- سجادی، سید حسین و زارعی، رضا، (۱۳۸۶). *تاثیر ویژگی‌های موسسه حسابرسی و صاحبکار بر حق الزحمه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، پاییز - شماره ۴۹.

- ۶- سجادی، سیدحسین؛ ابراهیمی مند، مهدی (۱۳۸۵). در جستجوی استقلال حسابرسان، روزنامه سرمایه، شماره ۳.
- ۷- سجادی، سید حسین؛ فرازمنند، حسن؛ قربانی، صادق (۱۳۸۹). تأثیر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی، پیشرفت‌های حسابداری، دوره ۴، شماره ۱، شهریور ۱۳۹۱، صفحه ۸۱-۱۰۹.
- ۸- مجتهدزاده، ویدا و آقایی، پروین (۱۳۸۳). عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۸، صص ۷۶-۵۳.
- ۹- مهرانی، ساسان و نعیمی، مهدیس (۱۳۸۲). تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۲، صص ۶۱-۴۳.
- ۱۰- نیکبخت، محمد و تنانی، محسن (۱۳۸۹). آزمون عوامل موثر بر حق‌الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی، دوره ۲، شماره ۴، صص ۱۱۱-۱۳۲.
- ۱۱- یگانه، حساس و آذین‌فر، کاوه (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۶۱، صص ۹۸-۸۵.

(ب) انگلیسی

- 12- Chan, D.K., (1999), Low-balling and efficiency in a two-period specialization model of auditing competition. *Contemporary Accounting Research* 16 (4), 609-642.
- 13- Chase, B.W., (1999), The influence of auditor change and type on audit fees for municipalities. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting* 10, 49-63.
- 14- Chen, C. Y., C. J. Lin., and Y. C. Lin. (2004), Audit partner tenure, audit firm tenure and discretionary accruals; does long auditor tenure impair earning quality?, *Working paper*, Hong Kong University of Science and Technology.
- 15- Craswell, A. T, J. R Francis, and S. L Taylor. (1995), Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics* 20: 297-322.
- 16- Dang Li. (2004), May assessing actual audit quality: *A value relevance perspective*.
- 17- Davidson, R. A. and D. Neu. (1993) ,A note on the association between audit firm size and audit quality. *Contemporary Accounting Research* (Spring): 479-488.

- 18- Davis, L., D. Ricchiute and G. Trompeter: (1993), Audit Effort, Audit Fees and the Provision of Nonaudit Services to Audit Clients, *The Accounting Review* 68, 135–150.
- 19- DeAngelo, L. (1981), Auditor size and auditor quality. *Journal of Accounting and Economics* 3 (3): 183-199.
- 20- DeFond, M.L., Raghunandan, K. and Subramayam, K.R. (2002), Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern opinions, *Journal of Accounting Research*, Vol. 40 No. 4, pp. 1247-74.
- 21- Deis, D. and G. Giroux. (1992), Determinants of audit quality in the public sector. *The Accounting Review* 67 (3): 462-479.
- 22- Dunn K. and B.W. Mayhew. (2004). Audit firm industry specialization and client disclosure quality. *Review of Accounting Studies* 9 (1): 35 – 58.
- 23- Ferguson, A., and S. Taylor, (2007), Free cash flow, debt monitoring and audit fees: A re-examination, *Working Paper* (University of New South Wales, Sydney, NSW).
- 24- Fernando, G.D. and Elder, R.J. and Abdel-Meguid, A.M. (2008), Audit quality attributes, Client size and Cost of capital. <http://ssrn.com/abstract=817286>.
- 25- Geiger, M. and K. Raghunandan. (2002), Going-concern opinions in the new legal environment. *Accounting Horizons* 16(1): 17 - 26.
- 26- Griffin, P, D. Lont, and Y. Sun, (2009), Agency Problems and Audit Fees: Further Tests of the Free Cash Flow Hypothesis, *working paper series*, Available in www.ssrn.com.
- 27- HAY, D., JETER, D. (2011), The Pricing of Industry Specialisation by Auditors in New Zealand, *Accounting and Business Research* 41, 2, 171-195
- 28- Hoitash, Rani, Markelevich, Ariel J and Barragato, Charles A(2007). Auditor Fees and Audit Quality. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, No. 8,. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1025904>.
- 29- Jensen, M., (1986), Agency costs of FCF, corporate finance, and takeovers, *The American Economic Review* 76, 323-329.
- 30- Johnson, V., I. Khurana, and J. Reynolds. (2002), Audit-firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research* 19 (4): 637-660.
- 31- Mayhew, B., Wilkins, M., (2003), Audit firm specialization as a differentiation strategy: Evidence from fees charged to firms going public. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 22 (2), 33–52.
- 32- Myers, J., L. Myers, and T. Omer. (2003), Exploring the term of the auditor client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation?, *The Accounting Review* 78 (3): 779-800.
- 33- Neal, T.L., Riley Jr., R.R., (2004), Auditor industry specialist research design. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 23 (2), 169–179.

- 34- O'Keefe, T., R. King and K. Gaver. (1994), Audit fees, industry specialization, and compliance with GAAS reporting standards. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 13 (2): 42-55.
- 35- Palmrose, Z-V. (1986), Audit fees and auditor size: further evidence. *Journal of Accounting Research* 24: 97-110.
- 36- Simunic, D. (1984). Auditing, consulting, and auditor independence. *Journal of Accounting Research*, Vol. 22 No.2, pp. 679-702.
- 37- Simunic, D. A., and M. T. Stein. (1987), Product Differentiation in Auditing: Auditor Choice in the Market for Unseasoned New Issues. The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation Research Monograph Number 13. British Columbia, Canada: *The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation*.
- 38- Sinnott, W. (2004). Are there good reasons for auditor rotation? *Financial Executive* 20 (7): 29-32.
- 39- Suzanne Lowensohn, Laurence E. Johnson, Randal J. Elder, Stephen P. Davies. (2007), Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market. *Journal of Accounting and Public Policy* 26 705-732.
- 40- Titman, S and Trueman, B (1986), Information quality and the valuation of new issues, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 8 No. 2, pp. 159-72.