

بررسی رابطه بین چرخش موسسه حسابداری و حق الزحمه غیر عادی حسابداری

در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

حبیب اله نخعی^a، محمد قنبری^b، داود قنبری^c
^a استادیار حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی قاین
^b دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی قاین
^c کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه مازندران بابلسر

نویسنده مسئول: داودقنبری (davoodghanbari۲۰۲۰@gmail.com)

چکیده

ارائه خدمات با کیفیت حسابداری امروزه دارای اهمیت فراوانی است و این مساله از آنجا که موسسات حسابداری و شرکت‌ها دارای رقبای فراوانی هستند اهمیت دوچندان می‌یابد؛ هدفی که این پژوهش دنبال می‌کند بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری و حق الزحمه غیر عادی حسابداری می‌باشد. در این پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با اعمال شرایط نمونه‌گیری با انتخاب ۶۸ شرکت در بازه زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ دوره ۷ ساله به عنوان نمونه آماری در نظر گرفته شدند. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد بین چرخش اجباری موسسات حسابداری و حق الزحمه غیر عادی حسابداری رابطه معناداری وجود ندارد ولی بین چرخش داوطلبانه موسسات حسابداری و حق الزحمه غیر عادی حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.

کلمات کلیدی: واژگان کلیدی: حسابداری؛ حق الزحمه حسابداری؛ کیفیت حسابداری

مقدمه

یکی از ابزارهای اصلی پاسخگویی^۱، حسابداری و حسابداری است. در واقع حسابداری و حسابداری در بعد نظارتی هر سیستمی جای دارد. زیرا هر سیستمی برای اینکه دوام داشته باشد به نظارت و بازخورد نیاز دارد. حق الزحمه حسابداری^۲، بازتابی از یک هزینه اقتصادی در سازمان است. سایمونیک(۱۹۹۶)^۳، در مطالعات خود نشان داد که حق الزحمه حسابداری بیشتر به اندازه، پیچیدگی، ریسک‌ها و دیگر عوامل ذاتی حسابداری مربوط است. عمل حسابداری به عنوان ابزاری برای بهبود کیفیت اطلاعات مالی گزارش شده از ارزش بسیار زیادی برخوردار است. و این سوال در ذهن تداعی می‌شود که واحد های تجاری چه بهایی را برای خدمات دریافتی از حسابرسان مستقل پرداخت می‌کنند. و آیا این بها توسط خودشان تعیین می‌شود یا اینکه خود حسابرس بهای خدمات خود را تعیین می‌کند و یا اینکه توسط مراجع حرفه ای تعیین می‌شود. [۴]. تاکنون مطالعات زیادی انجام شده است که اکثر آن‌ها یک هدف عمده را دنبال می‌کنند و آن تشخیص عوامل موثر بر حق الزحمه حسابداری است [۲] افزون بر این، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر ذینفعان برای ارزیابی عملکرد مالی واحدهای تجاری مختلف و تصمیم‌گیری در مورد موقعیت‌های گوناگون سرمایه‌گذاری، به نتایج حسابداری انجام شده به وسیله موسسات حسابداری مستقل اتکاء می‌کنند. از این رو هرچه کیفیت حسابداری بیشتر باشد، ارزش، اعتبار و قابلیت پذیرش آن به وسیله استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی افزایش می‌یابد [۸]

حسابداری به عنوان یک سازوکار اجتماعی، برای کمک به نظارت و کنترل رفتار مدیران و به عنوان ابزار نظارتی دولت‌ها است. در بعد اقتصادی، حسابرس به عنوان داور بی طرف و مستقل در روابط اقتصادی، قراردادهای و کاهش مخاطرات بالقوه اطلاعات عمل می‌کند و اطمینان خاطر و آرامش تصمیم‌گیران و عموم جامعه را فراهم می‌آورد. به عبارت روشن‌تر، حسابداری نقش‌های متعدد اجتماعی، اقتصادی و روانشناختی را به عهده دارد. (یاسایی، ۱۳۸۹). با رشد رقابت در حرفه حسابداری، موسسات حسابداری ضرورت ارائه خدمات خود با کیفیت هر چه بهتر و بهای کمتر به بازار را بیشتر دریافته‌اند. برای رقابت بر پایه ای به

غیر از کیفیت و متفاوت کردن خدمات، موسسات حسابرسی به دنبال بهینه ساختن حق الزحمه خود و بهترین پیشنهاد برای آن هستند. بدین ترتیب که هم درآمد خود را حداکثر سازند و هم کار را در شرایط رقابتی از دست ندهند. [۲].

چنانچه کیفیت اطلاعات حسابرسی افزایش یابد؛ سهامداران به عنوان ذینفعان اصلی در این مساله سود خواهند برد؛ چرا که آنان با اطلاعات دقیق تر به پیش بینی سود آینده تمرکز می کنند و با دقت بیشتری سهام خود را انتخاب می کنند [۷]. علاوه بر این کیفیت حسابرسی منجر می شود که جایگاه این مساله در بازار سرمایه بیشتر و بهتر شود و مدیران، سهامداران، و تامین کنندگان همگی در این چرخه سود خواهند کرد؛ با توجه به این موارد سنجش کیفیت حسابرسی با چالش های فراوانی روبرو می باشد؛ از طرف دیگر بررسی کیفیت حسابرسی و تأثیری که می تواند بر سایر متغیرهای بازار سرمایه داشته باشد بسیار مورد توجه و ضروری است [۹].

با توجه به این مطلب که گزارشگری مالی در واقع یک محصول ترکیبی از اظهارات مدیریت و فرآیند حسابرسی است و از طرفی شمار تحقیقاتی که حق الزحمه حسابرسی و ویژگی های کیفی اطلاعات و گزارشگری مالی را با هم مرتبط می کند پیوسته در حال افزایش است، می توان از حق الزحمه حسابرسی به عنوان معیاری برای کیفیتی حسابرسی بهره جست [۱۱].

در شرایط امروزی که رقابت جزئی از صنایع است این تئوری وجود دارد که حق الزحمه حسابرسی هزینه مورد انتظار از کیفیت پایین اطلاعات حسابداری را در خود لحاظ می کند. حسابرسان به طور معمول از شرکت و عملیات آن و چگونگی انعکاس این عملیات و همچنین نحوه تهیه صورتهای مالی آگاهی دارند. می توان عنوان کرد که اظهارنظر حسابرسان خود به تنهایی در بردارنده اطلاعات کاملی نیست؛ اما حق الزحمه ای که توسط حسابرسان مطالبه می شود، ارزیابی حسابرسان از کیفیت اطلاعات را نیز پوشش می دهد. این مساله بدین صورت است که حسابرسان ریسک تحریف با اهمیت را در هر یک از بخش های صورتهای مالی مورد بررسی قرار می دهند که این عمل باعث می شود که ارزیابی جامعی از کیفیت صورتهای مالی به دست آید و در نتیجه می توان عنوان کرد که حق الزحمه حسابرسی بهترین معیار برای نشان دادن نتیجه این ارزیابی است [۱۱].

بدیهی است با توجه به نقشی که موسسات حسابرسی در تصمیمات سهامداران و همچنین سرمایه گذاران دارند و با توجه به جایگاه آنها می توان عنوان کرد که استقلال و کیفیت حسابرسی موسسات به عنوان یک عامل کلیدی در تهیه گزارش های حسابرسی قلمداد می شوند، و این مساله برای این موسسات حیاتی به نظر می رسد؛ با توجه به این مساله برای افزایش و بهبود کیفیت حسابرسی راهکارهای مختلفی ارائه شده است که یکی از این پیشنهادات چرخش موسسات حسابرسی می باشد که در سالهای اخیر به عنوان یک پدیده رایج در نظر گرفته شده است که این امر ممکن است بر کیفیت حسابرسی تأثیر بگذارد [۳].

عرب و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان « نقش میانجیگری کیفیت حسابرسی بر رابطه بین دوره تصدی حسابرسان، حق الزحمه غیرعادی، اندازه موسسه حسابرسی و تخصص حسابرسان در صنعت با اظهار نظر درباره عدم تداوم فعالیت» انجام دادند. نتایج تحقیق حاکی از آن است که بین تصدی حسابرسان، اندازه موسسه حسابرسی و تخصص حسابرسان در صنعت با کیفیت حسابرسی رابطه معنادار و بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معنادار وجود ندارد. همچنین، نتایج نشان داد که بین کیفیت حسابرسی اظهارنظر حسابرسان با بند تاکید بر عدم تداوم فعالیت رابطه معناداری وجود دارد. علاوه بر این کیفیت حسابرسی نقش میانجی در رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی و تخصص حسابرسان در صنعت با اظهارنظر حسابرسی با بند تاکید بر عدم تداوم فعالیت دارد و نقش میانجی در رابطه بین تصدی حسابرسان و حق الزحمه غیرعادی حسابرسان با ارائه اظهارنظر حسابرسی با بند تاکید بر عدم تداوم فعالیت ندارد. در نهایت وضعیت مالی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اظهارنظر حسابرسی با بند تاکید بر عدم تداوم فعالیت را تعدیل نمی کند. [۵].

مطلب زاده (۱۳۹۸) تحقیقی تحت عنوان « بررسی نقش تعدیل گری کیفیت حسابرسی بر رابطه بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسان و فرض تداوم فعالیت در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» انجام دادند. در این پژوهش از روش داده های ترکیبی برای برآورد مدل و آزمون فرضیه ها استفاده شده است. همچنین برای تعیین نوع و جهت رابطه بین متغیرها از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شده است. همچنین جهت برسی مانایی، آزمون فیلیپس و پرون در این تحقیق مورد استفاده قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش، حاکی از این است حق الزحمه غیر عادی حسابرسان تأثیر معنی داری بر فرض تداوم فعالیت ندارد همچنین کیفیت حسابرسی تأثیر معنی داری بر رابطه بین حق الزحمه غیر عادی و تداوم فعالیت نمی گذارد. [۶].

بذرافشان و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان « بررسی تأثیر حق الزحمه غیرعادی حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های منتخب بورس تهران» انجام دادند. حق الزحمه حسابرسی بازتابی از کیفیت حسابرسی برای استفاده کنندگان خارجی از صورت های مالی است. مبلغ حق الزحمه می تواند دلیلی بر میزان تلاش های حسابرسی یا تخمین وی از ریسک کل حسابرسی واحد صاحبکار باشد، از سوی دیگر دریافت حق الزحمه غیرعادی توسط حسابرسان

می تواند سبب اختلال استقلال حسابرسی ودلیلی بر وجود وابستگی اقتصادی صاحبکار با حسابرس باشد، که کاهش کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی را به دنبال خواهد داشت. هدف اصلی تحقیق حاضر این است که نشان دهد حق الزحمه غیرعادی حسابرسی چه تاثیری بر کیفیت گزارشگری مالی دارد . برای آزمون فرضیه تحقیق از داده های مربوط به ۵۲ شرکت در فاصله زمانی ۱۳۸۷ الی ۱۳۹۵ استفاده شده است. نتایج بدست آمده حاکی از آن است که مطابق با مفاهیم تیوریک، حق الزحمه غیرعادی حسابرسی اثر معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی ندارد.[۱]

میوچونگ و همکاران^۱ (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان « کم حساب کردن هزینه حسابرسی: عوامل تعیین کننده ، بازیابی و کیفیت حسابرسی در آینده» انجام دادند. نتایج هزینه های غیر حسابرسی و اهمیت مشتری نشان می دهد که وابستگی اقتصادی شرکت های حسابرسی را به سمت پایین ترغیب نمی کند. بعلاوه ، حسابرسان سطح پایین تمایل دارند تخفیفات اولیه کارمزد خود را در دوره های بعدی از طریق افزایش هزینه های حسابرسی جبران کنند. با استفاده از معیارهای متعدد کیفیت حسابرسی ، رابطه معناداری بین بازیابی هزینه های حسابرسی و کیفیت حسابرسی آینده پیدا نمی کنیم. به طور کلی ، برخلاف نگرانی تنظیم کنندگان ، نتایج ما نشان می دهد که LB کیفیت ممیزی را مختل نمی کند.[۱۳]

کام^۲ (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان « تأخیر گزارش حسابرسی ، حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی به دنبال ادغام شرکت حسابرسی: مدارکی از هتنگ کنگ» انجام دادند. با استفاده از ادغام شرکت های حسابرسی در هتنگ کنگ به عنوان تنظیمات ، این مقاله گزارش می دهد که مشتریان شرکت ادغام شده گزارش تأخیر گزارش ممیزی پس از ادغام در صنعت املاک را که شرکت ادغام شده متعاقباً بیش از نیمی از سهم بازار را به دست آورد ، کوتاهتر می کنند . به طور همزمان ، شواهد نشان نمی دهد که مشتریان شرکت ادغام شده هزینه های حسابرسی بالاتری را دریافت می کنند یا بعد از ادغام حسابرسی با کیفیت پایین تری ارائه می دهند. بنابراین ، نتایج نشان می دهد که ادغام شرکت های حسابرسی می تواند بدون معایب مربوطه به نفع مشتریان باشد. از آنجا که این یک مطالعه موردی است که ممکن است سهم بازار ، تخصص صنعت ، تخصص حرفه ای موسسات حسابرسی منحصر به فرد باشد ، لازم است تحقیقات بیشتری در مورد ادغام موسسات حسابرسی انجام شود تا مشخص شود آیا این نتایج قابل تعمیم هستند.[۱۲]

کوربلا^۱ و همکاران^۳ (۲۰۱۵) در تحقیق خود با عنوان "چرخش موسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی برای شرکت های ایتالیایی" و برای دوره زمانی ۱۹۹۸ تا ۲۰۱۱ به این نتایج رسیدند که اولاً کیفیت موسسات حسابرسی پس از چرخش در شرکت حسابرسی بهبود می یابد. و دوما در پی چرخش شرکت حسابرسی شرکت حق الزحمه حسابرسی تغییر نمی کند.

با توجه به آنچه ذکر شد بررسی رابطه بین حق الزحمه غیرعادی و همچنین چرخش حسابداری دارای اهمیت فراوانی در مطالعات حسابرسی است و به همین دلیل در این پژوهش به بررسی این سوال اساسی پرداخته می شود که آیا بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و چرخش موسسه حسابرسی رابطه وجود دارد یا خیر؟

روش تحقیق

این پژوهش با توجه به اسناد شرکت های بوری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته شده است و به همین دلیل این پژوهش به صورت گذشته نگر می باشد که بر اساس اطلاعات گذشته به دست آمده است. از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ نوع تحقیق توصیفی همبستگی می باشد. برای تجزیه و تحلیل داده ها نیز از رگرسیون چندگانه استفاده شده است.

جامعه آماری برای انتخاب نمونه، کل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال های ۱۳۹۲-۱۳۹۸ (یک دوره ۷ ساله) بوده است. تعیین شرکت های نمونه، آن دسته از شرکت ها که شرایط ذیل را نداشتند حذف گردید:

۱. از سال ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ در بورس اوراق بهادار حضور داشتند.

۲. سال مالی آن ها منتهی به ۱۲/۲۹ باشد.

^۱ Myojung ChoSoo et al

^۲ Kam-Wah

^۳ Cameran et al

۳. شرکت ها بین سال های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ تغییر سال مالی نداده باشند.

۴. اطلاعات مورد نیاز در سال های مورد بررسی وجود داشته باشد.

با توجه به اینکه هدف تحقیق بررسی رابطه بین چرخش موسسات حسابداری و حق الزحمه غیرعادی حسابداری است و از آنجا که دوگونه چرخش اجباری و داوطلبانه وجود دارد می توان فرضیات زیر را متصور بود:

فرضیه ۱: بین چرخش اجباری موسسه حسابداری و حق الزحمه غیرعادی حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ۲: بین چرخش داوطلبانه موسسه حسابداری و حق الزحمه غیرعادی حسابداری رابطه معناداری وجود دارد

حق الزحمه غیر عادی حسابداری (متغیر وابسته):

چوی (۲۰۰۸) حق الزحمه غیر عادی حسابداری را اختلاف بین حق الزحمه واقعی پرداختی به حسابرس (برای حسابرسی صورت های مالی سالیانه). و سطح حق الزحمه استاندارد که باید برای تلاش اشتغال حسابرس مطالبه شود در نظر می گیرد. (چوی و همکاران^۱، ۲۰۰۸ و سایمونیک^۲، ۱۹۸۰).

حق الزحمه حسابداری مورد انتظار - حق الزحمه حسابداری واقعی = حق الزحمه حسابداری غیر عادی

حق الزحمه غیر عادی حسابداری از رابطه زیر به دست می آید:

رابطه (۱-۲) روش محاسبه حق الزحمه غیر عادی حسابداری

LN FEE =

$$\beta_0 + \beta_1 LNTA + \beta_2 ROE + \beta_3 BIG + \beta_4 LOSS + \beta_5 LNINVREC + \beta_6 GROWTH + \beta_7 CHGLEVE + \beta_8 REPORTLAG + \varepsilon_0$$

بر اساس مدل بالا داریم:

LN FEE : لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابداری

LNTA : لگاریتم طبیعی کل دارایی ها

ROE : بازده سرمایه گذاری

BIG : متغیر مجازی که اگر حسابرس قانونی جزء شرکت های رده ی الف جامعه حسابداری باشد عدد یک می گیرد و اگر برعکس آن رخ دهد عدد صفر می گیرد.

LOSS_{it} : متغیر مجازی که اگر شرکت زیان ده باشد عدد یک می گیرد و اگر برعکس آن رخ دهد عدد صفر می گیرد.

LNINVREC : لگاریتم طبیعی از جمع حساب های دریافتنی و موجودی

GROWTH : نسبت تغییرات درآمد در سال های گذشته به سال جاری

CHGLEVE : تغییرات میانگین بدهی های بلند مدت بر دارایی های شرکت

REPORTLAG : تعداد روزهای بین پایان سال مالی و تاریخ اظهار نظر حسابرس.

ε₀ : حق الزحمه ی غیرعادی حسابداری.

چرخش اجباری و داوطلبانه موسسه حسابداری:

چرخش اجباری موسسات حسابداری، اشاره به این دارد که موسسه حسابرس مستقل یک شرکت به صورت اجباری تعویض گردد و از بین سایر موسسات واجد شرایط آن شرکت به عنوان حسابرس جدید انتخاب شود. با توجه به این که چرخش موسسات حسابداری پس از دوره ۴ ساله در سال ۹۲ الزامی شده است و شروع اولین دوره این مهلت از تاریخ تصویب این دستورالعمل است، بنابراین برای شناسایی چرخش های اجباری از اطلاعات مالی سال ۹۲ الی ۹۸ استفاده کرده ایم و در صورتی که حسابرس شرکت از سال ۹۲ به مدت ۴ سال متوالی تا سال ۹۵ و یا ۹۶ تغییر نکرده باشد و در سال ۹۶ و یا ۹۷ تغییر کرده باشد را به عنوان چرخش اجباری شناسایی کردیم.

همچنین، چرخش داوطلبانه موسسات حسابداری، اشاره به این دارد که موسسه حسابرس مستقل یک شرکت به صورت داوطلبانه تعویض گردد و از بین سایر موسسات واجد شرایط آن شرکت به عنوان حسابرس جدید انتخاب شود. در صورتی چرخش های داوطلبانه را شناسایی می کنیم که حسابرس مستقل یک شرکت نسبت به حسابرس سال گذشته خود تغییر کرده باشد، به استثنای چرخش هایی که پس از یک دوره متوالی ۴ ساله تغییر پیدا کرده باشد.

مدل آزمون فرضیات

$$ABFEE_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Volchange_{i,t} + \beta_2 Manchange_{i,t} + \beta_3 Size_{i,t} + \beta_4 Cfo_{i,t} + \beta_5 Lev_{i,t} + \beta_6 Salesgr_{i,t} + \beta_7 RoA_{i,t} + \beta_8 Loss_{i,t} + \varepsilon$$

ABFEE: شاخص اندازه گیری حق الزحمه غیر عادی حسابرسی

جدول شماره ۱: نحوه اندازه گیری متغیرها

تغییر داوطلبانه موسسه حسابرسی که در صورت این تغییر برابر ۱ و در غیر این صورت صفر است.	Volchange
تغییر اجباری موسسه حسابرسی که در صورت این تغییر، برابر ۱ و در غیر این صورت صفر است.	Manchange
لگاریتم طبیعی فروش خالص	Size
جریان وجه نقد عملیاتی	Cfo
اهرم مالی شرکت که برابر است با جمع بدهی ها بر جمع دارایی ها	Lev
درصدی از رشد فروش شرکت نسبت به سال گذشته	Salesgr
بازده دارایی های شرکت	RoA
متغیر مجازی که اگر شرکت زیان ده باشد عدد یک می گیرد و اگر برعکس آن رخ دهد عدد صفر می گیرد.	Loss

یافته های تحقیق

تعیین روش بکارگیری داده های ترکیبی:

در پژوهش حاضر، مدل اشاره شده با استفاده از داده های ترکیبی (سال - شرکت) مربوط به ۶۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تخمین زده می شود. بنابراین، پیش از تخمین مدل با استفاده از داده های ترکیبی، باید در مورد روش مناسب بکارگیری این گونه داده ها در تخمین، تصمیم گیری نمود. ابتدا باید مشخص شود که اصولاً نیازی به در نظر گرفتن ساختار پانل داده ها (تفاوت ها یا اثرات خاص شرکت) وجود دارد یا اینکه می توان داده های مربوط به شرکت های مختلف را ادغام (Pooling) کرد و از آن در تخمین مدل استفاده نمود. در تخمین های تک معادله ای، برای اخذ تصمیم اخیر از آماره آزمون F (لیمر) استفاده می شود. براساس نتایج این آزمون، درباره رد یا پذیرش فرضیه برابری آثار ثابت خاص شرکت ها و در نهایت درباره انتخاب روش کلاسیک یا روش داده های پانل تصمیم گیری می شود. جدول شماره ۳ نتایج آزمون چاو (آماره F) مربوط به فرضیه یاد شده را در مورد مدل تحقیق نشان می دهد:

جدول شماره ۳: نتایج آزمون F (لیمر) برای انتخاب روش ترکیبی (Pooling) یا تلفیقی (Panel)

مدل	فرضیه صفر (H _۰)	آماره	درجه آزادی	p-value	نتیجه آزمون
اول	اثرات خاص شرکت معنی دار نیستند (روش Pooling مناسب است)	۱.۲۰۱۳	۶۷	۰.۱۴۷۶	H _۰ تأیید می شود (روش داده های پولینگ انتخاب می شود)

همان گونه که در جدول شماره ۳ دیده می شود، در سطح اطمینان ۹۵ درصد در هر دو مدل پژوهش فرض صفر آزمون تأیید شده است، بنابراین باید از روش داده های پولینگ استفاده نمود.

آزمون ناهمسانی واریانس:

در این پژوهش برای بررسی وجود مشکل ناهمسانی واریانس از آزمون بروش پاگان - کوک و ویسبرگ استفاده شده است.

جدول شماره ۴: نتایج آزمون آزمون بروش پاگان - کوک و ویسبرگ برای کشف ناهمسانی واریانس

مدل	فرضیه صفر (H _۰)	آماره X^2 بروش پاگان - کوک و ویسبرگ	p-value	نتیجه آزمون
اول	واریانس ها همسانند	۸۳۵.۵۹	۰.۰۰۰۰	H _۰ رد می شود (ناهمسانی واریانس وجود دارد)

بنابر نتایج حاصل از این آزمون که در جدول شماره ۴ آورده شده است، در مدل اول پژوهش مشکل ناهمسانی واریانس وجود دارد (زیرا احتمال یا p-value محاسبه شده کمتر از ۰.۰۵ است). بنابراین تخمین نهایی مدل با استفاده از آزمون GLS صورت می گیرد تا فرض همسانی واریانس ها در تحلیل رگرسیون برقرار بماند و مشکل ناهمسانی واریانس ها به این ترتیب حل شود.

نتایج آزمون مدل

نتایج حاصل از برآورد مدل پژوهش به شرح جدول ۴. می باشد.

$$ABFEE_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Volchange_{i,t} + \beta_2 Manchange_{i,t} + \beta_3 Size_{i,t} + \beta_4 Cfo_{i,t} + \beta_5 Lev_{i,t} + \beta_6 Salesgr_{i,t} + \beta_7 RoA_{i,t} + \beta_8 Loss_{i,t} + e$$

جدول ۴: خلاصه نتایج آماری آزمون مدل دوم پژوهش

متغیر	ضرایب	انحراف معیار	آماره t	سطح معناداری (P-VALUE)	آزمون VIF
B. (عرض از مبدأ)	۰.۰۰۳۳	۰.۰۹۱۵	۰.۰۳۶۲	۰.۹۷۱۱	-----
VOLCHANGE (چرخش داوطلبانه مؤسسه حسابرسی)	۰.۰۷۱۳-	۰.۰۲۲۶	۳.۱۵۳۵-	۰.۰۰۱۷	۱.۳۱
MANCHANGE (چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی)	۰.۰۲۰۶-	۰.۰۱۹۴	۱.۰۶۴۱-	۰.۲۸۷۸	۱.۴۰
SIZE (اندازه شرکت)	۰.۰۰۰۸	۰.۰۱۶۵	۰.۰۴۶۱	۰.۹۶۳۳	۱.۱۳
CFO (جریان وجوه نقد عملیاتی)	۰.۱۴۷۴	۰.۰۶۱۲	۲.۴۰۹۶	۰.۰۱۶۴	۱.۲۳
LEV (اهرم مالی)	۰.۰۲۹۸	۰.۰۳۸۸	۰.۷۶۸۹	۰.۴۴۲۳	۱.۸۷
SALESGR (رشد فروش)	۰.۰۱۷۴-	۰.۰۲۵۳	۰.۶۸۷۳-	۰.۴۹۲۳	۱.۲۰
ROA (بازده دارایی)	۰.۱۰۳۰-	۰.۰۹۵۹	۱.۰۷۴۳-	۰.۲۸۳۲	۲.۶۳
LOSS (زیان شرکت)	۰.۰۳۷۰-	۰.۰۳۴۸	۱.۰۶۴۵-	۰.۲۸۷۷	۱.۶۰
آماره F فیشر	۲.۲۱۴۱	سطح معنی داری آماره F		۰.۰۱۹۳	
ضریب تعیین	۰.۳۳۸۱	آماره دوربین واتسن		۱.۵۶۰۱	

تعیین وجود چند هم خطی (آزمون VIF):

هم خطی وضعیتی است که نشان می دهد یک متغیر مستقل تابعی خطی از سایر متغیرهای مستقل است. اگر هم خطی در یک معادله رگرسیون بالا باشد بدین معنی است که بین متغیرهای مستقل همبستگی بالایی وجود دارد و ممکن است با وجود بالا بودن R^2 ، مدل از اعتبار بالایی برخوردار نباشد. با توجه به ستون آخر جدول شماره ۴-۶ مقدار VIF برای کلیه متغیرهای مستقل کمتر از ۵ ($VIF < 5$) می باشد. بنابراین بین متغیرهای مستقل هم خطی وجود ندارد. بنابراین مدل برازش شده دارای اعتبار می باشد.

آزمون دوربین واتسون:

آماره دوربین واتسون پس از برآورد ضرایب، مقدار ۱.۵۶۰۱ را نشان می دهد که به معنی عدم وجود همبستگی پیاپی در جزء اخلال می باشد. نتیجتاً مشکل خودهمبستگی سریالی در این فرضیه مشاهده نمی شود.

آماره F فیشر:

قبل از آزمون فرضیه پژوهش براساس نتایج به دست آمده، باید از صحت نتایج اطمینان حاصل نمود. بدین منظور برای بررسی معناداری کل مدل از آزمون F استفاده گردید. با توجه به سطح معنی داری آماره F محاسبه شده (۰.۰۱۹۳)، می توان ادعا نمود که مدل رگرسیونی برازش شده معنادار است.

ضریب تعیین (R^2):

با توجه به ضریب تعیین مدل برازش شده می‌توان ادعا نمود، حدود ۳۴ درصد از تغییرات در متغیر وابسته مدل (حق‌الزحمه غیرعادی حسابداری)، توسط متغیرهای مستقل توضیح داده می‌شود.

نتایج فرضیه‌های تحقیق:

فرضیه اول:

H_0 : بین چرخش اجباری مؤسسه حسابداری و حق‌الزحمه غیرعادی حسابداری رابطه معنی‌داری وجود ندارد.
 H_1 : بین چرخش اجباری مؤسسه حسابداری و حق‌الزحمه غیرعادی حسابداری رابطه معنی‌داری وجود دارد.
 ضریب برآوردی متغیر مستقل MANCHANGE در جدول ۴-۶ نشان‌دهنده عدم رابطه معنی‌دار میان چرخش اجباری مؤسسه حسابداری و حق‌الزحمه غیرعادی حسابداری در سطح خطای ۰.۰۵ است. زیرا میزان p-value محاسبه شده برای ضریب این متغیر مستقل تحقیق، بیشتر از ۰.۰۵ بدست آمده است. لذا فرض H_0 تأیید و فرض H_1 رد می‌شود. بنابراین می‌توان گفت بین چرخش اجباری مؤسسه حسابداری و حق‌الزحمه غیرعادی حسابداری در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه معنی‌داری وجود ندارد.

فرضیه دوم:

H_0 : بین چرخش داوطلبانه مؤسسه حسابداری و حق‌الزحمه غیرعادی حسابداری رابطه معنی‌داری وجود ندارد.
 H_1 : بین چرخش داوطلبانه مؤسسه حسابداری و حق‌الزحمه غیرعادی حسابداری رابطه معنی‌داری وجود دارد.
 ضریب برآوردی متغیر مستقل VOLCHANGE در جدول ۴-۶ نشان‌دهنده وجود رابطه منفی و معنی‌دار میان چرخش داوطلبانه مؤسسه حسابداری و حق‌الزحمه غیرعادی حسابداری در سطح خطای ۰.۰۵ است. زیرا میزان p-value محاسبه شده برای ضریب این متغیر مستقل تحقیق، کمتر از ۰.۰۵ بدست آمده است. لذا فرض H_0 رد و فرض H_1 تأیید می‌شود. بنابراین می‌توان گفت بین چرخش داوطلبانه مؤسسه حسابداری و حق‌الزحمه غیرعادی حسابداری در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه منفی و معنی‌داری وجود دارد.

نتایج متغیرهای کنترلی تحقیق:

-ضریب برآوردی متغیر مستقل SIZE در جدول شماره ۵ نشان‌دهنده وجود رابطه منفی و معنی‌دار میان اندازه شرکت و کیفیت حسابداری در سطح خطای ۰.۰۵ است. زیرا میزان p-value محاسبه شده برای ضریب این متغیر مستقل تحقیق، کمتر از ۰.۰۵ بدست آمده است. بنابراین می‌توان گفت بین اندازه شرکت و کیفیت حسابداری در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه منفی و معنی‌داری وجود دارد.
 -ضریب برآوردی متغیر مستقل CFO در جدول شماره ۵ نشان‌دهنده وجود رابطه منفی و معنی‌دار میان جریان وجوه نقد عملیاتی و کیفیت حسابداری در سطح خطای ۰.۰۵ است. زیرا میزان p-value محاسبه شده برای ضریب این متغیر مستقل تحقیق، کمتر از ۰.۰۵ بدست آمده است. بنابراین می‌توان گفت بین جریان وجوه نقد عملیاتی و کیفیت حسابداری در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه منفی و معنی‌داری وجود دارد.
 -ضریب برآوردی متغیر مستقل LEV در جدول شماره ۵ نشان‌دهنده وجود رابطه منفی و معنی‌دار میان اهرم مالی و کیفیت حسابداری در سطح خطای ۰.۰۵ است. زیرا میزان p-value محاسبه شده برای ضریب این متغیر مستقل تحقیق، کمتر از ۰.۰۵ بدست آمده است. بنابراین می‌توان گفت بین اهرم مالی و کیفیت حسابداری در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه منفی و معنی‌داری وجود دارد.
 -ضریب برآوردی متغیر مستقل SALESGR در جدول شماره ۵ نشان‌دهنده وجود رابطه منفی و معنی‌دار میان رشد فروش و کیفیت حسابداری در سطح خطای ۰.۰۵ است. زیرا میزان p-value محاسبه شده برای ضریب این متغیر مستقل تحقیق، کمتر از ۰.۰۵ بدست آمده است. بنابراین می‌توان گفت بین رشد فروش و کیفیت حسابداری در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه منفی و معنی‌داری وجود دارد.
 -ضریب برآوردی متغیر مستقل ROA در جدول شماره ۵ نشان‌دهنده وجود رابطه مثبت و معنی‌دار میان بازده دارایی و کیفیت حسابداری در سطح خطای ۰.۰۵ است. زیرا میزان p-value محاسبه شده برای ضریب این متغیر مستقل تحقیق، کمتر از ۰.۰۵ بدست آمده است. بنابراین می‌توان گفت بین بازده دارایی و کیفیت حسابداری در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.

-ضریب برآوردی متغیر مستقل LOSS در جدول شماره ۵ نشان دهنده عدم رابطه معنی دار میان زیان شرکت و کیفیت حسابداری در سطح خطای ۰.۰۵ است. زیرا میزان p-value محاسبه شده برای ضریب این متغیر مستقل تحقیق، بیشتر از ۰.۰۵ بدست آمده است. بنابراین می توان گفت بین زیان شرکت و کیفیت حسابداری در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه معنی داری وجود ندارد.

نتیجه گیری و پیشنهادات

در این تحقیق به بررسی اثر چرخش اجباری و داوطلبانه موسسات حسابداری بر حق الزحمه غیر عادی حسابداری پرداختیم. بدین منظور از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با اعمال شرایط نمونه گیری با انتخاب ۶۸ شرکت در بازه زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ دوره ۷ ساله این نتایج به دست آمدند.

بین چرخش اجباری موسسات حسابداری و حق الزحمه غیر عادی حسابداری رابطه معناداری وجود ندارد ولی بین چرخش داوطلبانه موسسات حسابداری و حق الزحمه غیر عادی حسابداری رابطه معناداری وجود دارد. مبنای نظری مدل های بررسی شده در خصوص قیمت گذاری خدمات حسابداری نشان می دهد که زمانی یک مشتری به طور داوطلبانه اقدام به تغییر حسابرس خود می نماید که یا از پایین بودن مبلغ حق الزحمه خدمات حسابداری نسبت به حسابرس کنونی خود لذت برده و یا از طریق تعامل با موسسه حسابداری در جهت استفاده خدمات حسابداری در سال های آینده، تخفیفی در مبلغ حق الزحمه حسابداری سال اول خود استفاده نماید. به طور کلی، تغییر داوطلبانه حسابرس می تواند ناشی از اعمال فشار بر تمرکز حسابرسان فعلی نسبت به صدور گزارشات مقبول، شهرت نام موسسه حسابداری جدید، درجه تخصص صنعت موسسات حسابداری و یا کاهش قیمت حق الزحمه حسابداری می باشد. نتایج بررسی ها نشان داد که بیشترین رسوایی مالی در دوره ارتباط طولانی مدت بوده است، ولی بالاترین درصد رسوایی مالی در دوره کوتاه مدت اتفاق می افتد. به دلیل این که میزان فساد مالی در دوره طولانی مدت کم بود، محققان نتیجه گرفتند که چرخش موسسات حسابداری برای کاهش میزان شکست های مالی لازم نمی باشد. که می توان به نتایج تحقیقات پیشین شامل تحقیق آستانا^۴ (۲۰۱۲) به این نتیجه رسیدند که تغییر حسابرس باعث کاهش حق الزحمه حسابداری می شود، موسسات حسابداری برای پذیرش کار با صاحبکاران جدید حق الزحمه حسابداری را کاهش می دهند تا بتوانند کار جدیدی را به دست آورند. [۸] و گرفتن و لونت^۵ (۲۰۱۱) نشان دادند که قبل و بعد از اخراج حسابرس، هزینه حسابداری شرکت ها نسبت به هزینه نرمال حسابداری کاهش یافته است. [۱۰] نتیجه تحقیق کوربلا و همکاران (۲۰۱۵) نشان داد که در پی چرخش شرکت حسابداری شرکت حق الزحمه حسابداری تغییری نمی کند.

منابع و ماخذ:

- [1] بذرافشان، ف و داداشی، ا (۱۳۹۷) بررسی تاثیر حق الزحمه غیرعادی حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های منتخب بورس تهران، اولین همایش ملی مدیریت و اقتصاد با رویکرد اقتصاد مقاومتی، مشهد
- [2] تنانی، م (۱۳۸۹) "آزمون عوامل موثر بر حق الزحمه حسابداری" پایان نامه دکتری، تهران، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.
- [3] حساس یگانه، ی وجعفری، و (۱۳۸۹) "بررسی تأثیر چرخش موسسات حسابداری بر کیفیت گزارش حسابداری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۹، بهار ۸۹، صص ۲۵-۴۲.
- [4] شباهنگر، (۱۳۸۳) "ثوری حسابداری" جلد اول، سازمان حسابداری، نشریه ۱۵۷.
- [5] عرب، ر و رضایی منفرد، م (۱۳۹۸)، نقش میانجیگری کیفیت حسابداری بر رابطه بین دوره تصدی حسابرس، حق الزحمه غیرعادی، اندازه موسسه حسابداری و تخصص حسابرس در صنعت با اظهار نظر درباره عدم تداوم فعالیت، دومین کنفرانس بین المللی نوآوری های اخیر در مدیریت اقتصاد و حسابداری، تهران
- [6] مطلب زاده، س (۱۳۹۸) بررسی نقش تعدیل گری کیفیت حسابداری بر رابطه بین حق الزحمه غیرعادی حسابرس و فرض تداوم فعالیت در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پنجمین کنفرانس بین المللی علوم مدیریت و حسابداری، تهران

^۴ Ashthana, S et al

^۵ Griffin et al

- [7] Andrew, B. J. (۲۰۱۱). Does accounting quality enhance the timeliness of price discovery? American Accounting Association, Annual meeting .Research Interaction Forum, Denver, Colorado
- [8] Ashthana,S. and J.BOONE. (۲۰۱۲) Abnormal audit fee and audit quality” Working paper, University of Texas at San Antinio. Audit opinion of annual report of listed companies” Economic Management,No, ۲,, pp. ۶۴-
- [9] Dechow, P. M., &Dichev, I.D. (۲۰۰۲). The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors. The Accounting Review ,۷۷, ۳۵۶۰
- [10] Griffin , P &Lont, D. (۲۰۱۱) Audit Fees Around Dismissals And Resignations: Additional Evidence" Journal Of Contemporary Accounting & Economics
- [11] Hribar, P., Kravet, T., & Wilson, R. (۲۰۱۴).A new measure of accounting quality.Rev Account Stud, ۱۹, ۵۰۶۵۳۸-
- [12] Kam-Wah Lai (۲۰۱۹). Audit report lag, audit fees, and audit quality following an audit firm merger: Evidence from Hong Kong. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation ۱۴ August ۲۰۱۹Volume ۳۶ (Cover date: September (۲۰۱۹)Article ۱۰۰۲۷۱
- [13] Myojung ChoSoo Young KwonGopal V. Krishnan (۲۰۲۰). Audit fee lowballing: Determinants, recovery, and future audit quality. Journal of Accounting and Public PolicyAvailable online ۳۱ October ۲۰۲۰In press, corrected proofArticle ۱۰۶۷۸۷