

Lowballing of Audit Fees: the Consequences and Importance of the Client¹

Mohsen Rashidi², Shokufeh Hajizadeh³

Received: 2024/04/16

Accepted: 2024/07/04

Research Paper

Abstract

Purpose: Today, due to the globalization of the service market, all companies are trying to increase their share in this market. In order to achieve this goal, in addition to high quality, they should also consider reducing the price. Audit institutions are not exempt from this and must compete with each other to stay in this market. Therefore, other audit firms to compete with large audit firms should be able to provide high-quality services at a lower cost and more appropriate audit fees. Because, large audit institutions have more reputation, which is considered a credit for their audit report. The purpose of this research is to examine the role of credit and the importance of the client in lowballing of audit fees in TSE companies.

Method: The purpose of this study is descriptive and based on the nature and method of correlation. Considering that this research can be used in the decision making process of investors, the type of applied research is considered. In this research, library method has been used to collect data and information. Then, for collecting the research data, compact discs, visual and statistical archives of the Tehran Stock Exchange, the official website of Tehran Stock Exchange and other related online databases have been used. The data related to 95 TSE companies the between 2010 and 2020 were extracted and the combined data regression model was used to test the research hypotheses.

Findings: Based on the results of the research, the first hypothesis of the research based on the fact that there is a significant relationship between the client's credit and the lowballing of the audit fee has been confirmed. In the second hypothesis, the effect of the size of the audit firm on the relationship between the credit of the client and the lowballing of the audit fee has become significant. In the third hypothesis of the research, the effect of lowballing of the audit fee on the change of the audit fee in the following years of the audit of the client has become significant. Finally, the fourth research hypothesis showed that lowballing the audit fee has a significant impact on audit quality in the following years of the audit.

Conclusion: If the clients consider the increase in the audit fee as an increase in audit quality, they may show less resistance to the fee increase than expected, and when the decrease in the fee is appropriate, the demand of the clients to reduce the fee will be less than expected. The lowballing of the audit fee is a strong incentive to keep the client in the following years, in order to maintain the future stable income flow in order to compensate the fees of the early years.

Keywords: Audit Fee, Audit Quality, Importance of the Client, Lowballing.

JEL Classification: G41.

1. doi: 10.22051/jaasci.2024.46874.1851

2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economic, Lorestan University, Khorramabad, Iran. (rashidi.m@lu.ac.ir).

3. M.Sc. Department of Accounting, Faculty of Management and Economic, Lorestan University, Khorramabad, Iran. (hajizadeshokufe@gmail.com).



نرخ شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین: پیامدها و اهمیت صاحبکار^۱

محسن رشیدی^۲، شکوفه حاجی‌زاده^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۱/۲۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۴/۱۴

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: هدف از این پژوهش بررسی نرخ‌شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین، پیامدها و نقش اهمیت صاحبکار در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. منظور از نرخ‌شکنی، ارایه پیشنهاد قیمت حسابرسی کمتر از نرخ استاندارد محاسبه شده مطابق با مدل حق‌الزحمه حسابرسی است.

روش: داده‌های مربوط به ۹۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۴۰۰ استخراج و از مدل رگرسیونی داده‌های ترکیبی برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده شده است.

یافته‌ها: براساس نتایج پژوهش، اهمیت صاحبکار بر نرخ‌شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین، تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین، نتایج نشان می‌دهد که اندازه موسسه حسابرسی بر ارتباط بین اهمیت صاحبکار و نرخ‌شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین تأثیر دارد. از طرفی، تأثیر مستقیم نرخ‌شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین بر تغییر حق‌الزحمه حسابرسی در سال‌های بعدی حسابرسی صاحبکار، رد نشده است. در نهایت، نتایج پژوهش نشان داد که نرخ‌شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین تأثیر معنادار و مثبتی بر کیفیت حسابرسی در سال‌های آتی دارد.

نتیجه‌گیری: نرخ‌شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین انگیزه‌ای قوی برای حفظ صاحبکار در سال‌های بعدی است تا از این طریق جریان درآمد پایدار آتی را به منظور جبران حق‌الزحمه‌های سال‌های اولیه نگهداری کند.

دانش‌افزایی: بر اساس نتایج این پژوهش، صاحبکاران می‌توانند با پیش‌بینی روند کاهش حق‌الزحمه حسابرسی، قدرت چانه‌زنی خود را افزایش دهند. همچنین، حساب‌رسان می‌بایستی نسبت به کیفیت حسابرسی برنامه‌ریزی لازم را داشته باشند زیرا، ممکن است فرصتی برای کنترل قدرت چانه‌زنی صاحبکار فراهم آورد.

واژه‌های کلیدی: اهمیت صاحبکار، نرخ‌شکنی در حسابرسی نخستین، حق‌الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی.

طبقه‌بندی موضوعی: G41

doi: 10.22051/jaasci.2024.46874.1851

۱. دانشجویار، حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه لرستان، خرم‌آباد، ایران. نویسنده مسئول. (rashidi.m@lu.ac.ir).
۲. دانشجویار، حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه لرستان، خرم‌آباد، ایران. (hajizadeshokufe@gmail.com).
۳. کارشناسی ارشد، حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه لرستان، خرم‌آباد، ایران.

jaacsi.alzahra.ac.ir

مقدمه

امروزه با توجه به جهانی شدن بازار ارائه خدمات، همه شرکت‌ها در صدد بیشتر کردن سهم خود در این بازار هستند. برای رسیدن به این هدف باید علاوه بر کیفیت بالا، کاهش قیمت را هم در نظر بگیرند. موسسه‌های حسابرسی نیز از این قضیه مستثنی نیستند و برای ماندن در این بازار باید با هم رقابت کنند. بنابراین، سایر موسسه‌های حسابرسی برای رقابت با موسسه‌های بزرگ حسابرسی باید بتوانند خدمات با کیفیت بالا را با بهای تمام‌شده پایین‌تر و حق‌الزحمه حسابرسی مناسب‌تر ارائه دهند زیرا، موسسه‌های حسابرسی بزرگ از شهرت بیشتری نیز برخوردارند که خود اعتباری برای گزارش حسابرسی آن‌ها تلقی می‌شود. مبنای حق‌الزحمه دریافتی توسط موسسات حسابرسی عواملی از جمله ریسک، اندازه صاحبکار، پیچیدگی و سایر مواردی است که بخش عمده‌ای از آن در صورت‌های مالی نمود پیدا می‌کند. صورت‌های مالی تامین‌کننده اصلی اطلاعات مورد نیاز سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان یک شرکت هستند. بر اساس چنین سطح اعتمادی به صورت‌های مالی، نقش حسابرسان نیز حیاتی است (والکر^۱، ۲۰۰۳، ۵).

دیفوند و ژانگ^۲ (۲۰۱۴، ۲۸۴) بیان کردند که این ادبیات منحصراً متمرکز بر برآورد کمتر از واقع بوده و اینکه آیا نرخ‌شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد یا خیر، به صورت محدود مورد توجه قرار گرفته است. قانون‌گذاران به طور خاص در مورد روابط حسابرسان - صاحبکار نگران هستند چرا که این روابط با ارائه خدمات متنوع توسط حسابرسان در حال بهتر شدن است. در نتیجه، یکی از نگرانی‌های اصلی نهادهای نظارتی این است که موسسات حسابرسی با نرخ‌شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین در مقایسه با دیگر موسسات که چنین تلاشی نمی‌کنند سعی در بازیافت ضرر و زیان اولیه خود داشته و انگیزه قوی‌تری برای حفظ صاحبکار خود دارند. بنابراین، بازیابی ضرر ناشی از حق‌الزحمه اولیه در سال‌های آینده ممکن است به کاهش کیفیت حسابرسی در آن سال‌ها منجر گردد. به همین دلیل، مهم است که درک کنیم آیا نرخ‌شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین بر کیفیت حسابرسی در دوره آینده تأثیر می‌گذارد یا خیر.

1. Walker

2. Defond and Zhang

بیش از چهار دهه برآورد کمتر از حد حق الزحمه توسط حساب‌رسان موجب نگرانی نهادهای نظارتی بوده است. قانون‌گذاران موسسات حسابرسی را متهم می‌کنند که برای به دست آوردن کار حسابرسی از قیمت‌های غیرمعمول و پایین استفاده می‌کنند. راهکار جامعه حسابداران رسمی ایران برای حفظ و بهبود کیفیت حسابرسی این بود که کاهش حق الزحمه مستلزم عدول از نرخ‌های مصوب و یا کاهش ساعت کار می‌باشد. لذا موسسات حسابرسی حق کاهش حق الزحمه حسابرسی نسبت به سال مالی قبل را مگر در شرایط استثنایی نخواهند داشت. در ادبیات اقتصادی، هنگامی که مشاهده کیفیت امکان‌پذیر نباشد، قیمت را معیاری برای کیفیت در نظر می‌گیرند (شاپیرو^۱، ۱۹۸۳، ۶۶۵). حق الزحمه حسابرسی نیز معیاری از کیفیت حسابرسی در نظر گرفته می‌شود (کراسول، فرانسیس و تیلاور^۲، ۱۹۹۵، ۳۰۴). به نظر منطقی می‌رسد موسسه‌های بزرگ حسابرسی حق الزحمه بیشتری درخواست کنند و کیفیت حسابرسی آن‌ها نیز بالاتر باشد. مطالعات داخلی نیز بیانگر افزایش حق الزحمه حسابرسی متناسب با افزایش اندازه مؤسسه حسابرسی است (رشدی، ۱۳۹۳، ۴۳۶). به دنبال بحران‌های اقتصادی و مشکلات مالی پیش‌آمده برای بسیاری از شرکت‌ها، برخی از صاحبکاران از حساب‌رسان انتظار دارند که به منظور سهم شدن در شرایط نامساعد اقتصادی، ملاحظاتی را در حق الزحمه حسابرسی در نظر بگیرند (عابدی‌صدقیانی، واعظ، مظاهری و انواری، ۱۳۹۹، ۴۷۵). در این شرایط، چنانچه صاحبکاران، افزایش حق الزحمه حسابرسی را مترادف با افزایش کیفیت حسابرسی در نظر بگیرند، ممکن است برای افزایش حق الزحمه مقاومت کمتری نسبت به آنچه انتظار می‌رود، نشان دهند. با وجود ادبیات مستحکم در ارتباط با حق الزحمه‌ی حسابرسی، جزئیات آن از جمله ماهیت حق الزحمه به عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی، محدودیت‌های حق الزحمه و سایر جنبه‌ها، به طور کامل مورد بحث و بررسی قرار نگرفته است. رفتار حق الزحمه حسابرسی در طول زمان، به طور کامل شناسایی نشده و بررسی رفتار حق الزحمه حسابرسی در بلندمدت بیانگر شناخت ما از بازار حسابرسی می‌باشد. در ایران نیز رویکرد حرکت به سمت کاهش مالکیت دولت و بهبود روند خصوصی‌سازی در بین شرکت‌ها منجر به فراهم شدن

1. Shapiro

2. Craswell, Francis and Taylor

فرصت‌هایی برای موسسات حسابرسی در راستای دستیابی به منابع مالی بالاتر و افزایش سهم بازار شده که شرایط برای تغییر کیفیت حسابرسی را فراهم می‌آورد. به عبارتی، رقابت نسبت به سال‌های گذشته افزایش یافته است. این تغییرات منجر به شکل‌گیری یکی از اهداف این پژوهش مبنی بر بررسی حق‌الزحمه خدمات حسابرسی در پاسخ به افزایش رقابت بازار موسسات حسابرسی شده است. هدف دیگر از این پژوهش بررسی چگونگی ارتباط خدمات حسابرسی و اهمیت صاحبکار با نرخ‌شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین است. و اینکه آیا بازیابی هزینه‌ها، کیفیت حسابرسی در آینده را بدتر می‌کند یا نه. مسئله‌های مطرح شده مدت‌هاست باعث نگرانی قانون‌گذارها و فعالان بازار شده است.

در پژوهش‌های قبلی به بررسی ارتباط بین تغییرات حق‌الزحمه، مسائل مربوط به تغییرات هزینه‌ها (آقایی، اعتمادی و حسنی، ۱۳۹۵، ۴۶)، چسبندگی حق‌الزحمه حسابرسی (رشیدی، ۱۳۹۳، ۱۳۵) پرداخته شده است. به منظور بسط نتایج به دست آمده، نرخ‌شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در سال‌های نخستین به عنوان عامل موثر بر تغییرات حق‌الزحمه و نیز کیفیت حسابرسی به عنوان نتیجه حاصل از تغییر و نرخ‌شکنی، مورد مطالعه قرار گرفته است. به عبارتی، در پژوهش‌های پیشین به بررسی تاثیرگذاری و تاثیرپذیری حق‌الزحمه و تغییر آن بر مبنای نوع موسسات حسابرسی پرداخته شده است ولی در پژوهش فعلی، به بررسی نرخ‌شکنی در سال‌های نخستین و بعد خدمات حسابرسی پرداخته شده است. از طرفی، نرخ‌شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در سال‌های نخستین می‌تواند بیانگر واکنش موسسات نسبت به مسائل رقابتی باشد که با مطالعه آن می‌توان شکاف بین مبانی نظری و رویکردهای عملی را شفاف‌سازی کرد.

در ادامه پژوهش، ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های انجام شده، فرضیه‌ها، سپس روش پژوهش و مدل‌ها و در نهایت، نتایج و پیشنهادها ارائه می‌شود.

مبانی نظری پژوهش

نرخ‌شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین با قبول صاحبکار جدید و اهمیت صاحبکار
عزیزخانی و آقایی (۱۳۹۲، ۱۱۰) بیان می‌کنند که حسابرسان فعلی در نتیجه روند ناشی از دستیابی به کار اولیه حسابرسی به دلیل رقابت زیاد حسابرسی یا بالا بودن هزینه‌های حسابرسی اولیه،

در سال‌های آینده اقدام به افزایش نرخ نموده و در تعاملات آینده با صاحبکاران خود، هزینه مازاد می‌گیرند. چنین هزینه‌هایی منجر به برآورد کمتر از حد حق‌الزحمه‌های حسابرسی در سال اول می‌شود. به عبارتی، نرخ‌شکنی پاسخی رقابتی به انتظار بازیافت هزینه‌ها در آینده است و کاهش حق‌الزحمه دوره اولیه در بازیافت دوره‌های آینده مطرح می‌شود. در همین راستا، دای^۱ (۱۹۹۱، ۳۵۱) ادعا می‌کند که عدم تقارن اطلاعاتی باعث تخفیف اولیه حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. تخفیفات ارائه شده برای حق‌الزحمه حسابرسی ناشی از رقابت حسابرسی شدید و نه افشای هزینه‌های حسابرسی به صورت عمومی است.

ایجاد محدودیت در ارائه خدمات متنوع حسابرسی باعث می‌شود حساب‌برسان به احتمال کمتری حق‌الزحمه‌های حسابرسی را کاهش داده و استقلال حساب‌برس را بهبود بخشند. در ایران سازمان بورس و اوراق بهادار در سال ۱۳۹۱ و در راستای ماده ۱۱ دستورالعمل پذیرش بورس اوراق بهادار تهران، اقدام به انتشار دستورالعمل کنترل‌های داخلی برای ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران کرده است. طبق این ماده، حساب‌برس مستقل شرکت موظف است در خصوص استقرار و به کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش توسط شرکت با توجه به چارچوب کنترل‌های داخلی اظهارنظر کند که انتظار بر این است با توجه به این رویکرد، موسسات حسابرسی حق‌الزحمه را متناسب با ریسک و حجم کار مورد بررسی تعیین کنند. هوانگ، راقوناندان و راما^۲ (۲۰۰۹، ۱۷۷) نشان دادند که کاهش حق‌الزحمه حسابرسی سال اول فقط در دوره قبل از قانون ساریینز آکسلی یافت می‌شود و در سال مالی ۲۰۰۶ در دوره پس از قانون ساریینز آکسلی مشاهده نشده است. گاش و پالویس^۳ (۲۰۰۹، ۷۱) نیز نشان می‌دهند که در دوره پس از قانون ساریینز آکسلی، کاهش اولیه حق‌الزحمه حسابرسی در میان موسسات بزرگ حسابرسی وجود ندارد و فقط در بین سایر حساب‌برسان وجود دارد. با این حال، دسیر، کاسترلا و کاکینا^۴ (۲۰۱۴، ۶۲) دریافتند که تخفیف در

1. Dye

2. Huang et al

3. Ghosh and Pawlewicz

4. Desir et al

حق الزحمه‌های حسابرسی سال اول وجود داشته و موسسات حسابرسی حق الزحمه‌های حسابرسی سال اول خود را در کل با تخفیفی از ۱۶ تا ۳۴ درصد، ارائه می‌دهند.

یکی از سوالات مهم در بررسی نرخ‌شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین مربوط به عوامل اقتصادی محرک برآورد کمتر از حد است. در همین راستا، اترج و گرینبرگ^۱ (۱۹۹۰، ۲۰۳) بیان می‌کند که تغییر رتبه حسابرس، تخصص، کارآمدی مبتنی بر فناوری حسابرس جدید و رقابت حسابرسی از جمله عوامل موثر بر نرخ‌شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین است. در همین راستا، آنتل و دمسکی^۲ (۱۹۹۱، ۸) نشان می‌دهند که "صرفه‌های اقتصادی" هنگامی به وجود می‌آید که هزینه‌های حسابرسی و هزینه‌های غیرحسابرسی رابطه مثبتی باهم داشته باشند. بنابراین ارائه خدمات متنوع حسابرسی، اطلاعات مفیدی را در مورد صاحبکار در اختیار حسابرس قرار داده و بالعکس، و این امر حق الزحمه حسابرسی را کاهش می‌دهد. بنابراین، برای کاهش حق الزحمه‌های حسابرسی، برای صاحبکار بهتر است خدمات حسابرسی بلندمدتی را از موسسه حسابرسی دریافت کند. افزون بر این، ارائه خدمات متنوع حسابرسی می‌تواند به نوعی سرمایه‌گذاری حسابرس در زمینه افزایش اعتبار خود باشد. به نحوی که حسابرس برای تأمین خواسته‌های هر صاحبکار اعتبار خود را به خطر نمی‌اندازد. از طرف دیگر، آنتل و همکاران^۳ (۲۰۰۶، ۲۴۴) استدلال می‌کنند که اگر حسابرس و صاحبکار در مورد حق الزحمه‌های کمتر حسابرسی به جای حق الزحمه‌های بالاتر حسابرسی مذاکره کنند، حق الزحمه‌های حسابرسی به طور منفی با هم ارتباط خواهند داشت. این استدلال رابطه مثبت بین برآورد کمتر از حد و حق الزحمه‌های حسابرسی را پیش‌بینی می‌کند. موسسات حسابرسی در حال توسعه دامنه خدمات حسابرسی به صاحبکاران خود هستند. عزیزخانی، داغانی و احمدیان (۱۳۹۵، ۴۵) معتقدند که بسیاری از موسسات حسابرسی، متقبل زیان می‌شوند به این امید که بتوانند در آینده قراردادهای مشاوره‌ای پر سود با صاحبکاران خود منعقد کنند. این شرایط، فشار قابل توجهی بر حسابرسان به خصوص در رده مدیر و شریک مؤسسه برای حفظ و گردش کسب و کار وارد می‌آورد و به دنبال آن این نگرانی افزایش می‌یابد که فشارهای اقتصادی

1. Ettredge and Greenberg

2. Antle and Demski

3. Antle et al

برای حفظ روابط خوب تجاری با صاحبکاران، بی طرفی و استقلال حسابرس را زیر سؤال می برد (نیکبخت و مهربانی، ۱۳۸۵، ۱۳۴).

به طور معمول افزایش حق الزحمه حسابرسی، وفاداری صاحبکار را نسبت به حسابرس کاهش می دهد. در صورتی که حسابرس حق الزحمه خود را کاهش دهد، صاحبکار وفاداری بیشتری به حسابرس نشان می دهد. هر چه مبلغ پیشنهادی حق الزحمه دریافتی از صاحبکار کمتر باشد، امکان جذب بیشتر حسابرس وجود دارد، زیرا صاحبکاران به دنبال موسسه ای هستند که میزان هزینه کمتری برای آن ها در بر داشته باشد. انتظار بر این است که در موسسات بزرگ حسابرسی، نفوذ یا اهمیت صاحبکار حق الزحمه های حسابرسی اولیه را کاهش ندهد، زیرا انگیزه این موسسات حفظ استقلال و شهرت است. از طرف دیگر، اگر دیگر موسسات حسابرسی رقابت شدیدی را تجربه کنند و جذب صاحبکار جدید نسبت به استقلال حسابرسان یا شهرت برای آنها از اهمیت بیشتری برخوردار باشد، اهمیت صاحبکار ممکن است نقش مهمی در کاهش حق الزحمه های حسابرسی اولیه در بین آنها داشته باشد (چو، وون و کریشان، ۲۰۲۰، ۳).

با توجه به جایگاه و اهمیت صاحبکاران، موسسات بزرگ حسابرسی انگیزه بالایی برای حفظ کیفیت حسابرسی به منظور افزایش شهرت و جلوگیری از دعاوی حقوقی دارند (چو، وون و کریشان، ۲۰۲۰، ۴). در ایران نیز با توجه به دعاوی مطرح شده در سال های قبل علیه موسسات حسابرسی (از جمله مشکلات مربوط به شرکت های گروه ملی و کنتورسازی) و وجود چنین ریسک بالایی، موسسات حسابرسی بزرگ برای کنترل اثر این مخاطرات، تحت تاثیر نفوذ صاحبکار قرار نگرفته و اعتبار خود را حفظ نمایند. با این حال، این رویکرد ممکن است برای موسسات حسابرسی کوچک صدق نکند. به عنوان مثال، چی و همکاران^۲ (۲۰۱۲، ۳۳۰) دریافتند که موسسات حسابرسی کوچک استقلال خود را، فقط برای صاحبکاران مهم تر به خطر می اندازند. آن ها این رویکرد را برای موسسات بزرگ حسابرسی مشاهده نمی کنند. به طور مشابه، لی^۳ (۲۰۰۹، ۲۲۱) نشان داد صاحبکارانی که حق الزحمه های بالاتری پرداخت می کنند و از اعتبار بالاتری برخوردار هستند، با احتمال بیشتری

1. Cho, Kwon and Krishnan

2. Chi et al

3. Li

نظر غیرمشروط را دریافت خواهند کرد. انتظار بر این است که در موسسات بزرگ حسابرسی، نفوذ یا اعتبار صاحبکار منجر به کاهش حق الزحمه‌های حسابرسی در سال‌های اول نشود، زیرا انگیزه این موسسات حفظ استقلال و شهرت است. از طرف دیگر، اگر موسسات حسابرسی کوچک رقابت شدیدی را تجربه کنند و جذب صاحبکار جدید نسبت به استقلال یا شهرت برای آنها از اهمیت بیشتری برخوردار باشد، ممکن است اهمیت صاحبکار نقش مهمی در کاهش حق الزحمه‌های حسابرسی نداشته باشد (وقفی، کامران‌زاد و یرسلانی، ۱۴۰۱، ۶۵). به عبارتی، حسابرسان باید بتوانند بین نیازهای خود و وضعیت صاحبکاران تعادل ایجاد کنند (مهدوی و دریایی، ۲۰۱۶، ۲).

فرضیه اول: اهمیت صاحبکار اثر مثبتی بر نرخ‌شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین دارد.

فرضیه دوم: اندازه موسسه حسابرسی تاثیر تعدیلگر مثبتی بر ارتباط بین اهمیت صاحبکار و نرخ‌شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین دارد.

جبران نرخ‌شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین، در دوره‌های بعدی

سایمون و فرانسیس^۱ (۱۹۸۸، ۲۵۸) و گریگوری و کالیر^۲ (۱۹۹۶، ۱۴) نشان دادند که حق الزحمه‌های حسابرسی در سه سال اول به طور قابل توجهی پایین‌تر از سال‌های بعد است، اما سطح حق الزحمه‌ها از سال چهارم به بعد از نظر آماری تغییری کرده است. به بیان دیگر، مؤسسه‌های حسابرسی در سال‌های اولیه، حق الزحمه درخواستی خود را تغییر نمی‌دهند، اما در سال‌های بعدی با توجه به شناختی که از صاحبکار به دست می‌آورند، اقدام به تعدیل حق الزحمه می‌کنند. کاهش این تفاوت‌ها بیانگر رقابتی بودن بازار خدمات حسابرسی است؛ زیرا بخشی از این تعدیلات ناشی از شناخت حق الزحمه درخواستی مؤسسه‌های رقیب است (رشیدی، ۱۳۹۳، ۴۳۱).

حسابرسانی که برآورد کمتر از حدی از حق الزحمه دارند، انگیزه‌هایی برای بازیافت تخفیف ارائه شده دارند زیرا آنها در سال اول پیشنهادهای کمتری را ارائه می‌دهند و انتظار می‌رود در سال‌های بعد نیز با صاحبکاران قرارداد منعقد نمایند. بنابراین، ممکن است در طول زمان شبه انحصار برای

1. Simon and Francis
2. Gregory and Collier

حسابرسان فعلی ایجاد شده و سعی در جبران خسارت اولیه با گرفتن حق الزحمه‌های حسابرسی بالاتر در سال‌های بعد داشته باشند. اگرچه حسابرسان ممکن است سعی کنند با ارائه خدمات متنوع حسابرسی در سال‌های بعد ضرر اولیه را جبران کنند، اما محدودیت‌های ارائه همزمان خدمات حسابرسی که توسط قوانین اعمال می‌شود، مانع از بازیافت کامل هزینه‌های مربوطه می‌شود (صالحی و ناظمی، ۱۴۰۰، ۴۶۴). بنابراین، انتظار بر این است که موسسات حسابرسی با گرفتن حق الزحمه‌های حسابرسی بیشتر در سال‌های آینده، زیان ناشی از تخفیف‌های اولیه حسابرسی را بازیابی کنند. در ایران نیز در شرکت‌های بورسی محدودیت تداوم انتخاب حسابرسان ممکن است زمان بازیافت را کاهش داده و در طی دوره ۴ ساله بازیافت تکمیل شود. به عبارتی، حسابرسان فرصت کافی برای نرخ شکنی بیش از حد در حسابرسی نخستین را ندارد و نرخ شکنی به صورت محدود ممکن است رخ دهد. بر اساس پژوهش مران‌جوری (۱۳۹۹) شرایط اقتصادی بازار حسابرسی ایران و شرایط متفاوت کاری بین موسسات حسابرسی دولتی و غیردولتی، منجر به شکل‌گیری رقابت و راهبردهای متفاوت در کنترل حق الزحمه حسابرسی می‌گردد.

فرضیه سوم: نرخ شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین تاثیر مثبتی بر تغییر حق الزحمه حسابرسی در سال‌های بعدی حسابرسی صاحبکار، دارد.

نرخ شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین و کیفیت حسابرسی در آینده

هدف از حسابرسی افزایش اعتبار صورت‌های مالی با تأیید اطلاعات حسابداری تهیه شده توسط مدیریت است. به منظور ایفای نقش خود، ضروری است که حسابرسان سطح معقولی از کیفیت حسابرسی را ارائه دهند. بر اساس پژوهش دیس و جیراکس^۱ (۱۹۹۶، ۶۱) کیفیت حسابرسی متشکل از توانایی حسابرسان برای کشف تحریف در صورت‌های مالی (صلاحیت حسابرسان) و تمایل او برای گزارش چنین تحریف‌های کشف شده (استقلال حسابرسان) است. آنها نشان دادند که با وجود حق الزحمه‌های حسابرسی پایین‌تر، کیفیت حسابرسی و ساعات حسابرسی بالاتر است. حسابرسی یک فعالیت اقتصادی است و منافع اقتصادی حسابرسان از طریق حق الزحمه تامین می‌شود. هنگامی

1. Deis and Giroux

که درآمد حسابرسی از هزینه انجام حسابرسی کمتر باشد حسابرسان ممکن است تلاش کمتری را صرف انجام حسابرسی کنند که میتواند تاثیر منفی بر کیفیت حسابرسی بگذارد. از طرفی، در شرایط وقوع نرخ‌شکنی حسابرس ممکن است تلاش کند مشتری را حفظ کرده و سایر خدمات را با حاشیه سود بالا ارائه کند که این امر با اخلال در استقلال می‌تواند بر کیفیت حسابرسی تاثیر منفی بگذارد (صالحی، ناظمی و نمازی، ۱۴۰۱، ۲۶).

دوپاچ و کینگ^۱ (۱۹۹۱، ۶۱) نشان دادند که نرخ‌شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین، تلاش حسابرس را کاهش نمی‌دهد. گال و همکاران^۲ (۲۰۰۹، ۲۶۵) نیز نشان دادند که به نظر می‌رسد کیفیت پایین سود در مطالعات آنها مربوط به فقدان دانش تخصصی صاحبکار و نه نرخ‌شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین باشد. موسسات حسابرسی با نرخ‌شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین ممکن است برای حفظ اعتبار خود کیفیت حسابرسی را به خطر نیندازند، مگر اینکه انگیزه خاصی برای این کار داشته باشند، مانند بازیابی تخفیف حق‌الزحمه ارایه شده در سال‌های اولیه قبول کار حسابرسی. میل به بازیابی سریع‌تر حق‌الزحمه می‌تواند تاثیر نامطلوبی بر کیفیت حسابرسی داشته باشد (اسناد، داغانی و یوسفی‌زاده، ۱۴۰۱، ۴). موسسات حسابرسی با برآورد کمتر از حد حق‌الزحمه ممکن است (با وجود افزایش سریع‌تر حق‌الزحمه‌های حسابرسی در سال‌های بعدی) وسوسه شوند تا برای کم نگه داشتن هزینه‌ها، حسابرسی با کیفیت پایین‌تری را انجام دهند (استنلی و همکاران، ۲۰۱۵، ۶۳۲). از طرفی، ممکن است موسسات حسابرسی با برآورد کمتر از حد حق‌الزحمه تمایل به کنترل گزارشگری جسورانه صاحبکار داشته باشند تا از این طریق بتوانند قبل از تغییر صاحبکار، حق‌الزحمه اولیه را بصورت کامل بازیافت نمایند (رشیدی، ۱۴۰۰، ۱۳۹). این استدلال نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی در سال‌های بعد برای موسسات حسابرسی با ارایه حق‌الزحمه کمتر از حد استاندارد، کمتر از دیگر موسسات حسابرسی خواهد بود. از طرف دیگر، حسابرسان می‌دانند که شرکت‌های صاحبکار برای شهرت و کیفیت حسابرسی به عنوان مهمترین عامل در انتخاب حسابرسان خود ارزش قائل هستند. اگر مشوق‌های مبتنی بر بازار،

1. Dopuch and King

2. Gul et al

مانند اجتناب از پرونده‌های قضایی و حفظ شهرت، موسسات حسابرسی با برآورد کمتر از حد حق الزحمه را به حفظ کیفیت حسابرسی در دوره‌های بعدی ترغیب کنند، ممکن است کیفیت حسابرسی منوط به بازیافت حق الزحمه نباشد (بال^۱، ۲۰۰۹، ۲۸۶).

فرضیه چهارم: نرخ شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین تاثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی در سال‌های آتی دارد.

روش‌شناسی پژوهش

جامعه آماری و نحوه انتخاب شرکت‌ها

جامعه آماری این پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۴۰۰ است. برای انتخاب نمونه، از بین کلیه شرکت‌های موجود، شرکت‌هایی که واجد هر یک از شرایط زیر نبوده‌اند، حذف شده و شرکت‌های باقیمانده برای اجرای آزمون، انتخاب شدند:

- ۱- به منظور همگن شدن نمونه آماری در سال‌های بررسی، شرکت‌ها پیش از سال ۱۳۹۰ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.
 - ۲- به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، دوره 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 پژوهش، تغییر فعالیت یا تغییر دوره مالی نداده باشند.
 - ۵- داده‌های مربوط به حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها کامل و در دسترس باشد.
- جامعه آماری مطالعه شده با توجه به داده‌های در دسترس برای متغیرهای پژوهش مربوط به کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. از این تعداد، در دوره ۱۰ ساله بین سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۴۰۰، ۹۵ شرکت شرایط حضور در مطالعه را داشتند.

| | |
|-------|--|
| ۴۱۰ | تعداد کل مشاهدات در دوره زمانی مورد مطالعه (بدون عرضه‌های اولیه) |
| (۹۶) | شرکت‌های عضو صنایع واسطه‌گری، سرمایه‌گذاری، لیزینگ و بیمه |
| (۲۴) | شرکت‌های تعلق شده |
| (۳۲) | عدم تطابق پایان دوره مالی |
| (۱۶۳) | عدم دسترسی به اطلاعات مربوط به حق الزحمه حسابرسی |
| ۹۵ | نمونه نهایی مورد مطالعه |

منبع: بورس اوراق بهادار تهران

منبع: یافته پژوهشگر

مدل و متغیرهای پژوهش

مدل پژوهش

به منظور بررسی تاثیر اهمیت صاحبکار بر نرخ شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین، از مدل‌های زیر بر مبنای پژوهش‌های پیشین استفاده شده است.

مدل (۱) جهت بررسی فرضیه اول

$$LB_{it} = \beta_0 + \beta_1 CLIMP_{it} + \beta_2 ROA_{it} + \beta_3 EXPERT_{it} + \beta_4 CCR_{it} + \beta_5 MW_{it-1} + \beta_6 OP_{it-1} + \beta_7 SIZE_{it-1} + \beta_8 MTB_{it} + \beta_9 RESTATE_{it-1} + \varepsilon$$

مدل (۲) جهت بررسی فرضیه دوم

$$LB_{it} = \beta_0 + \beta_1 CLIMP_{it} + \beta_2 BIG_{it} + \beta_3 CLIMP * BIG_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 EXPERT_{it} + \beta_6 CCR_{it} + \beta_7 MW_{it-1} + \beta_8 OP_{it-1} + \beta_9 SIZE_{it-1} + \beta_{10} MTB_{it} + \beta_{11} RESTATE_{it-1} + \varepsilon$$

مدل (۳) جهت بررسی فرضیه سوم

$$\Delta LAF_{t+k} = \beta_0 + \beta_1 LB_t + \beta_2 \Delta SIZE_{t+k} + \beta_3 \Delta INVREC_{t+k} + \beta_4 \Delta ROA_{t+k} + \beta_5 \Delta LIQUID_{t+k} + \beta_6 \Delta LEV_{t+k} + \beta_7 LOSS_{t+k} + \beta_8 BIG_{t+k} + \beta_9 MTB_{t+k} + \beta_{10} CHGREV_{t+k} + \beta_{11} MW_{t+k} + \beta_{12} EXPERT_{t+k} + \beta_{13} OP_{t+k} + \beta_{14} RESTATE_{t+k} + \beta_{15} \Delta NAFR_{t+k} + \varepsilon$$

مدل (۴) جهت بررسی فرضیه چهارم

$$AUDIT_Q_{t+k} = \beta_0 + \beta_1 \Delta LAF_{t+k} + \beta_2 BB_t + \beta_3 SIZE_{t+k} + \beta_4 ROA_{t+k} + \beta_5 LEV_{t+k} + \beta_6 MTB_{t+k} + \beta_7 LOSS_{t+k} + \beta_8 EXPERT_t + \varepsilon_{t+k}$$

در مدل‌های مذکور:

LB نرخ شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین؛ LAF حق الزحمه خدمات حسابرسی؛ AUDIT_Q کیفیت حسابرسی؛ CLIMP اهمیت صاحبکار؛ SIZE اندازه شرکت صاحبکار؛ MTB نسبت ارزش بازار دارایی‌ها بر ارزش دفتری دارایی‌ها؛ ROA بازده دارایی‌ها؛ EXPERT تخصص حسابرسان؛ CCR تمرکز حسابرسان؛ MW ضعف‌های با اهمیت در کنترل‌های داخلی؛ OP نوع گزارش؛ RESTATE تجدید آرایه؛ BIG اندازه موسسه حسابرسی؛ ΔLAF تغییرات حق الزحمه حسابرسی؛ $\Delta SIZE$ تغییرات اندازه شرکت صاحبکار؛ $\Delta INVREC$ تغییرات نسبت موجودی کالا و حساب‌های دریافتی؛ ΔROA تغییرات بازده دارایی‌ها؛ $\Delta LIQUID$ تغییرات نسبت جاری؛ ΔLEV تغییرات نسبت بدهی؛ LOSS زیان؛ CHGREV رشد درآمد؛ $\Delta NAFR$ تغییرات هزینه‌های غیر حسابرسی نسبت به کل هزینه‌ها؛ $\Delta LNAF$ تغییرات حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی؛ BB تغییر حسابرسان بزرگ؛ LEV نسبت بدهی می‌باشند.

متغیرهای وابسته

نرخ شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین (LB): متغیری مجازی است که اگر تفاوت بین حق الزحمه واقعی و استاندارد ۳۰ درصد و یا بیش از ۳۰ درصد باشد، عدد یک و در غیر اینصورت صفر می‌پذیرد. حق الزحمه استاندارد مطابق با مدل زیر (برگرفته از هوانگ و همکاران، ۲۰۱۵، ۱۸۱) برای هر سال برآورد می‌شود سپس ضرایب به دست آمده در هر سال در مدل جایگذاری و بر اساس اطلاعات واقعی و ضرایب برآوردی، حق الزحمه هر سال محاسبه و با حق الزحمه واقعی مقایسه می‌شود.

مدل (۵)

$$LAF_t = \beta_0 + \beta_1 RESTATE + \beta_2 SIZE_t + \beta_3 INVREC_t + \beta_4 ROA_t + \beta_5 LIQUID_t + \beta_6 LEV + \beta_7 LOSS_t + \beta_8 BIG_t + \beta_9 MTB_t + \beta_{10} CHGREV_t + \beta_{11} MW_t + \beta_{12} OP_t + \varepsilon$$

در مدل مذکور:

LAF حق الزحمه حسابرسی؛ SIZE اندازه شرکت صاحبکار؛ INVREC نسبت موجودی کالا و حساب‌های دریافتی؛ ROA بازده دارایی‌ها؛ LIQUID نسبت جاری؛ LEV نسبت بدهی؛

LOSS زیان؛ BIG اندازه موسسه حسابرسی؛ MTB نسبت ارزش بازار دارایی‌ها بر ارزش دفتری دارایی‌ها؛ CHGREV رشد درآمد؛ MW ضعف‌های با اهمیت در کنترل‌های داخلی؛ OP نوع گزارش؛ RESTATE تجدید ارزیابی می‌باشد.

تغییرات حق‌الزحمه حسابرسی (ΔLAF): در این پژوهش متغیر وابسته تغییرات حق‌الزحمه حسابرسی است که برای محاسبه آن از تغییرات لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی در پایان هر سال نسبت به سال قبل استفاده می‌شود.

کیفیت حسابرسی (AUDIT_Q): به منظور محاسبه متغیر کیفیت حسابرسی مدل بال و شیواکومار (۲۰۰۶) به صورت مقطعی و برای هر صنعت برآورد می‌شود و قدرمطلق جزء خطای مدل مذکور بیانگر کیفیت حسابرسی است.

مدل (۶)

$$TACC_t = \alpha_0 + \alpha_1 \Delta REV_t + \alpha_2 PPE_t + \alpha_3 OCF_t + \alpha_4 DOCF_t + \alpha_5 OCF_t \times DOCF_t + \varepsilon_t$$

در مدل مذکور:

TACC کل اقلام تعهدی که برابر با سود خالص منهای جریان‌ات نقد عملیاتی است؛ ΔREV تغییر در درآمد فروش؛ PPE ناخالص اموال، ماشین‌الات و تجهیزات؛ OCF نسبت جریان‌ات نقد عملیاتی و DOCF در صورتی که جریان‌ات نقد عملیاتی شرکت در پایان سال منفی باشد، عدد یک و در غیر اینصورت صفر است.

متغیرهای مستقل

اهمیت صاحبکار (CLIMP): بیانگر قدرت و نفوذ صاحبکار است که از طریق نسبت کل دارایی‌های صاحبکار i به مجموع دارایی‌های کلیه صاحبکاران بورسی موسسه حسابرسی (مربوط به صاحبکار i) در پایان هر سال به دست می‌آید (چن، سان و وو، ۲۰۱۰، ۱۵۸).

حق‌الزحمه حسابرسی (LAF): حق‌الزحمه حسابرسی است که برای محاسبه آن از لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی در پایان هر سال استفاده می‌شود که از یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی استخراج می‌گردد.

اندازه موسسه حسابرسی (BIG): متغیری مجازی است که اگر حسابرس شرکت سازمان حسابرسی و یا یکی از موسسات رتبه الف جامعه حسابداران رسمی باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر می‌پذیرد.

متغیرهای کنترلی

های و همکاران (۲۰۰۶، ۱۵۰) طی پژوهشی در زمینه حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها، پارامترهای چون اندازه، اهرم گزارش زیان، نوع اظهارنظر را از عوامل تاثیرگذار بر حق الزحمه حسابرسی مدنظر قرار دادند. هونلز و کوئیک (۲۰۲۰، ۹۸۸) نیز پارامترهای چون بازده دارایی‌ها، نوع گزارش، بازده دارایی‌ها، نسبت هزینه‌های حسابرسی به کل هزینه‌ها و تغییر حسابرس را به عنوان عوامل تاثیرگذار بر حق الزحمه خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی مدنظر قرار دادند. از این رو در این پژوهش نیز عواملی که به طور بالقوه بر حق الزحمه حسابرسی (شامل خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی) و کیفیت حسابرسی تاثیر می‌گذارند، را به عنوان متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شده است و شامل موارد زیر می‌شوند:

اندازه شرکت (SIZE): برابر با لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت می‌باشد (علوی طبری و عارف منش، ۱۳۹۳).

ارزش بازار به ارزش دفتری (MTB): برابر با نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری آن می‌باشد.

بازده دارایی‌ها (ROA): برابر با نسبت سود قبل از بهره و مالیات به مجموع دارایی‌های شرکت است (میردریگوندی و طاهری‌نیا، ۱۴۰۰).

تخصص حسابرس (EXPERT): اگر مجموع دارایی‌های صاحبکاران موسسه حسابرسی در هر صنعت بیشتر از میانه مجموع دارایی‌های کلیه صاحبکاران آن صنعت باشد، عدد یک و در غیر اینصورت صفر می‌پذیرد.

تمرکز حسابرس (CCR): تمرکز حسابرس در صنعت برابر با نسبت تعداد شرکت‌هایی که موسسه حسابرسی در هر صنعت، مورد رسیدگی قرار داده، به کل شرکت‌های موجود در یک صنعت است (فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۳).

ضعف‌های با اهمیت در کنترل‌های داخلی (MW): متغیری مجازی است که اگر شرکت در سال مورد رسیدگی دارای ضعف کنترل‌های داخلی بر مبنای گزارش حسابرس مستقل (به علت عدم وجود دستورالعمل صدور گزارش کنترل‌های داخلی در سال‌های پیشین) یا گزارش کنترل‌های داخلی باشد عدد یک و در غیر اینصورت صفر می‌پذیرد.

نوع گزارش (OP): در صورتی که اظهارنظر حسابرسی از نوع تعدیل شده باشد (مردود، مشروط و عدم اظهارنظر) عدد یک و در غیر اینصورت صفر می‌پذیرد.

تجدید ارایه (RESTATE): در صورتی که در شرکت، تجدید ارایه صورت‌های مالی اتفاق افتاده باشد، عدد یک و در غیر اینصورت صفر می‌پذیرد.

تغییرات اندازه شرکت (Δ SIZE): برابر با تغییرات لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت می‌باشد.

نسبت موجودی کالا و حساب‌های دریافتی (Δ INVREC): برابر با تغییرات نسبت موجودی کالا و حساب‌های دریافتی به کل دارایی‌ها است.

تغییرات بازده دارایی‌ها (Δ ROA): برابر با تغییرات نسبت سود قبل از بهره و مالیات به مجموع دارایی‌ها می‌باشد.

تغییرات نسبت جاری (Δ LIQUID): برابر با تغییرات نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری می‌باشد.

تغییرات نسبت بدهی (Δ LEV): برابر با تغییرات نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها می‌باشد (رشیدی و ابراهیمی، ۱۴۰۰).

زیان (LOSS): اگر شرکت در پایان سال، متحمل زیان شده باشد، عدد یک و در غیر اینصورت صفر می‌گیرد.

رشد درآمد (CHGREV): برابر با لگاریتم طبیعی نسبت درآمد شرکت در سال جاری نسبت به سال قبل می‌باشد.

نسبت تغییرات هزینه‌های غیرحسابرسی به کل هزینه‌ها (Δ NAFR): برابر با تغییرات نسبت هزینه‌های غیرحسابرسی به کل هزینه‌های اداری است.

تغییر حسابرسان بزرگ (BB): در صورتی که حسابرسان قبلی و جدید شرکت، هر دو سازمان حسابرسی و یا یکی از موسسات رتبه الف جامعه حسابداران رسمی باشد، عدد یک و در غیر اینصورت صفر می‌پذیرد.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

در این بخش داده‌های مربوط به ۹۵ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۰-۱۳۹۹ بررسی می‌شوند. جدول زیر آماره‌های توصیفی متغیرهای مورد استفاده را نشان می‌دهد.

جدول ۱. آمار توصیفی

| متغیر | میانگین | میان | حداکثر | حداقل | انحراف معیار |
|-----------------------------|---------|--------|--------|--------|--------------|
| تغییرات حق الزحمه حسابرسی | ۰/۱۶۰ | ۰/۱۶۰ | ۱/۸۲۸ | -۰/۴۳۲ | ۰/۴۳۴ |
| کیفیت حسابرسی | ۰/۱۳۰ | ۰/۰۹۰ | ۰/۴۶۹ | ۰/۰۰۰۲ | ۰/۱۵۷ |
| اهمیت صاحبکار | ۰/۰۹۱ | ۰/۰۵۸ | ۰/۴۵۲ | ۰/۰۰۰۲ | ۰/۲۶۱ |
| حق الزحمه حسابرسی | ۴/۰۲۸ | ۷/۰۲۹ | ۱۱/۰۳۸ | ۲/۹۹۵ | ۰/۷۸۴ |
| اندازه صاحبکار | ۱۴/۶۱۷ | ۱۴/۳۳۳ | ۲۰/۷۶۸ | ۱۰/۳۵۲ | ۱/۶۶۱ |
| ارزش بازار به ارزش دفتری | ۲/۳۹۰ | ۱/۵۵۶ | ۴/۷۰۲ | -۰/۸۷۶ | ۰/۴۶۲ |
| بازده دارایی‌ها | ۰/۱۹۳ | ۰/۱۶۸ | ۰/۸۴۴ | -۰/۴۴۵ | ۰/۱۵۹ |
| تخصیص حسابرس | ۰/۱۹۲ | ۰/۰۶۷ | ۱/۰۰۰ | ۰/۰۰۰ | ۰/۲۷۶ |
| تمرکز حسابرس | ۰/۰۷۰ | ۰/۰۱۲ | ۰/۲۰۰ | ۰/۰۲۰ | ۰/۱۹۸ |
| تغییرات اندازه شرکت صاحبکار | ۰/۲۱۲ | ۰/۱۶۲ | ۲/۰۹۷ | -۰/۶۳۷ | ۰/۲۶۱ |
| تغییرات نسبت موجودی کالا | ۰/۱۵۲ | ۰/۰۷۱ | ۰/۶۲۲ | -۰/۵۹۴ | ۰/۱۱۷ |
| تغییرات بازده دارایی‌ها | ۰/۰۱۴ | ۰/۰۰۷ | ۰/۶۵۲ | -۰/۵۹۸ | ۰/۱۱۹ |
| تغییرات نسبت جاری | ۰/۱۰۵ | ۰/۰۲۳ | ۱/۲۴۵ | -۰/۶۲۸ | ۰/۲۱۳ |
| تغییرات بدهی | -۰/۰۱۳ | -۰/۰۰۳ | ۰/۸۶۲ | -۱/۰۱۸ | ۰/۱۲۹ |
| رشد درآمد | ۰/۲۲۳ | ۰/۲۱۶ | ۲/۷۹۰ | -۰/۵۹۷ | ۰/۳۹۵ |
| نسبت هزینه‌های غیرحسابرسی | ۰/۹۶۱ | ۰/۹۵۱ | ۰/۹۹۸ | ۰/۹۰۱ | ۰/۲۵۱ |

| متغیر | درصد یک | درصد صفر |
|-------------------------------------|---------|----------|
| برآورد کمتر از حد حق الزحمه حسابرسی | ۳۳/۷۳ | ۶۶/۲۷ |
| اندازه مؤسسه حسابرسی | ۶۹/۸۱ | ۳۰/۱۹ |
| ضعف‌های با اهمیت در کنترل‌های داخلی | ۳۵/۹۶ | ۶۴/۰۴ |
| نوع گزارش | ۴۷/۶۴ | ۵۲/۳۶ |
| تجدیدارایه | ۶۶/۴۰ | ۳۳/۶۰ |
| زیان | ۹/۶۳ | ۹۰/۳۷ |
| تغییر حسابرسان بزرگ | ۲۱/۴۳ | ۷۸/۵۷ |

منبع: یافته‌های نویسنده‌گان

همان‌طور که در جدول فوق می‌توان مشاهده کرد، میانگین تغییرات حق الزحمه حسابرسی ۰/۱۶۰ می‌باشد و می‌تواند بیانگر عدم افزایش حق الزحمه متناسب با تورم باشد. میانگین کیفیت حسابرسی برابر ۰/۱۳۰ است. متوسط متغیر نرخ شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین برابر ۳۳ درصد بود که نشان می‌دهد در ۳۳ درصد مشاهدات مقدار حق الزحمه واقعی از حق الزحمه استاندارد بیشتر بوده است. به طور میانگین، در ۶۹ درصد مشاهدات، حسابرس شرکت سازمان حسابرسی یا یکی از مؤسسات رتبه الف جامعه حسابداران رسمی می‌باشد. اهمیت صاحبکار با ۰/۰۹ نشان‌دهنده میزان قدرت و نفوذ محدود صاحبکار است. بازده دارایی‌ها با میانگین ۰/۱۹۳ بیانگر این موضوع است که شرکت تا چه حد در تبدیل پولی که سرمایه‌گذاری نموده است به سود خالص موفق بوده است. متوسط اهرم مالی برابر با ۰/۵۵۷ می‌باشد که نشان می‌دهد این شرکت‌ها حدود ۵۵ درصد منابع مالی خود را، از طریق بدهی تأمین می‌کنند، می‌توان عنوان کرد که ۵۵ درصد از شرکت‌ها ریسک مالی بالایی دارند. میانگین ۲/۳۹۰ برای ارزش بازار به ارزش دفتری بیانگر وجود فرصت‌های رشد در شرکت‌های مورد مطالعه است. متوسط ضعف با اهمیت در کنترل‌های داخلی با ۳۵/۹۶ درصد بیانگر وجود حداقل یک ضعف با اهمیت در کنترل‌های داخلی ۳۵ درصد از مشاهدات است. نوع گزارش حسابرسی برابر ۴۷/۶۴ بوده که نشان می‌دهد در ۴۷ درصد نمونه، اظهارنظر حسابرس تعدیل شده است.

در ادامه وضعیت تغییرات حق الزحمه حسابرسی به تفکیک هر سال ارایه شده است.

جدول ۲. آمار توصیفی

| حق الزحمه حسابرسی | میانگین | تغییر نسبت به سال قبل | مصوب جامعه حسابداران رسمی |
|-------------------|---------|-----------------------|---------------------------|
| سال ۱۴۰۱ | ۷۶۱٫۵۵۹ | ۰/۱۹۲ | ۰/۳۹ |
| سال ۱۴۰۰ | ۶۳۸٫۸۹۲ | ۰/۴۲۳ | ۰/۶۹ |
| سال ۱۳۹۹ | ۴۴۸٫۸۱۴ | ۰/۳۶۴ | ۰/۵۰ |
| سال ۱۳۹۸ | ۳۲۹٫۵۰۰ | ۰/۲۵۷ | ۰/۴۴ |
| سال ۱۳۹۷ | ۲۶۲٫۰۸۹ | ۰/۱۱۲ | ۰/۱۹ |
| سال ۱۳۹۶ | ۲۳۵٫۷۲۰ | ۰/۰۸۳ | ۰/۱۷ |
| سال ۱۳۹۵ | ۲۱۷٫۵۷۲ | ۰/۱۰۰ | ۰/۱۳ |
| سال ۱۳۹۴ | ۱۹۷٫۷۰۰ | ۰/۱۳۲ | - |
| سال ۱۳۹۳ | ۱۷۴٫۵۸۹ | ۰/۲۹۹ | - |

منبع: سایت جامعه حسابداران رسمی و یافته‌های نویسندگان

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

جدول (۳) نتایج حاصل از برآورد پارامترهای مدل اول پژوهش را نشان می‌دهد. با توجه به رد نشدن آماره‌های مدل، فرضیه‌های پژوهش بررسی می‌شود. در این بخش با توجه به آیین نامه حق الزحمه جامعه حسابداران رسمی و تغییرات تورمی، سال‌های ۱۳۹۸ لغایت ۱۴۰۰ به صورت تفکیکی و مقایسه‌ای ارایه شده است.

جدول ۳. نتایج آزمون مدل اول و دوم (فرضیه اول و دوم)

| متغیر | قبل از ۱۳۹۸ | | بعد از ۱۳۹۸ | |
|------------------------------|-------------|--------|-------------|--------|
| | آماره Z | احتمال | آماره Z | احتمال |
| اهمیت صاحبکار | ۴/۵۸۳ | ۰/۰۰۰ | -۲/۷۵۹ | ۰/۰۰۸ |
| اندازه مؤسسه | - | - | - | - |
| حسابرسی | - | - | - | - |
| اهمیت صاحبکار × اندازه مؤسسه | - | - | - | - |

| قبل از ۱۳۹۸ | | بعد از ۱۳۹۸ | | قبل از ۱۳۹۸ | | بعد از ۱۳۹۸ | | متغیر |
|-------------|---------|-------------|---------|-------------|---------|-------------|---------|-------------------------|
| احتمال | آماره Z | احتمال | آماره Z | احتمال | آماره Z | احتمال | آماره Z | |
| ۰/۳۲۰ | ۰/۹۹۴ | ۰/۰۰۰ | ۴/۸۲۲ | ۰/۳۰۴ | ۱/۰۲۷ | ۰/۰۲۸ | ۲/۱۸۰ | بازده دارایی‌ها |
| ۰/۱۳۸ | ۱/۴۸۴ | ۰/۰۰۰ | ۴/۳۷۴ | ۰/۰۶۱۷ | ۱/۸۶۸ | ۰/۰۱۶ | -۲/۴۰۱ | تخصص حسابرس |
| ۰/۰۲۲ | -۲/۲۸۱ | ۰/۲۸۱ | -۱/۱۲۱ | ۰/۰۱۸ | -۲/۳۶۵ | ۰/۰۰۰ | ۵/۸۳۹ | تمرکز حسابرس |
| ۰/۲۴۳ | -۱/۱۶۸ | ۰/۰۰۰ | ۳/۹۱۶ | ۰/۲۵۰ | -۱/۱۴۹ | ۰/۲۱ | ۰/۰۰۴ | ضعف‌های کنترل‌های داخلی |
| ۰/۰۱۰ | -۲/۵۸۴ | ۰/۰۰۰ | ۳/۸۴۰ | ۰/۰۱۷ | -۲/۳۷۷ | ۰/۰۰۰ | ۷/۵۱۱ | نوع گزارش |
| ۰/۰۰۰ | -۶/۴۰۶ | ۰/۷۸۶ | -۰/۳۷۷ | ۰/۰۰۰ | -۶/۱۹۲ | ۰/۰۰۲ | -۳/۰۴۴ | اندازه صاحبکار |
| ۰/۲۹۹ | ۱/۰۳۸ | ۰/۰۴۵ | -۱/۹۸۳ | ۰/۱۱۸ | ۱/۵۵۹ | ۰/۰۰۰ | -۴/۵۷۹ | ارزش بازار به دفتری |
| ۰/۹۴۴ | ۰/۰۶۹ | ۰/۰۰۰ | ۴/۷۶۱ | ۰/۹۸۰ | -۰/۰۲۴ | ۰/۰۰۰ | ۴/۸۷۰ | تجدید آرایه |
| ۰/۰۰۰ | ۹/۷۱۴ | ۰/۰۰۰ | -۳/۸۲۵ | ۰/۰۰۰ | ۷/۰۸۳ | ۰/۰۰۰ | -۶/۵۶۴ | جز ثابت |
| ۰/۱۸۰ | ۰/۳۸۷ | | | ۰/۱۵۴ | | ۰/۴۷۶ | | آماره مک فادن |
| ۹/۳۸۵ | | ۱۹/۳۴۶ | | ۸۳/۲۲۴ | | ۲۷/۱۲۶ | | آماره‌ی LR |
| ۰/۰۰۰ | | ۰/۰۰۰ | | ۰/۰۰۰ | | ۰/۰۰۰ | | احتمال آماره LR |

منبع: یافته‌های نویسندگان

بر اساس نتایج حاصل شده در جدول (۳)، سطح خطا مربوط به متغیر اهمیت صاحبکار ۰/۰۰۰ بوده و نشان می‌دهد که متغیر اعتبار صاحبکار معنادار است. بر این اساس اعتبار صاحبکار تأثیر مثبت و معناداری بر نرخ‌شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین دارد. با این حال، با بررسی سال‌های ۱۳۹۸ تا ۱۴۰۰ می‌توان مشاهده کرد که این رابطه منفی و معنادار شده است.

آماره Z متغیر تعاملی اندازه مؤسسه حسابرسی و اهمیت صاحبکار برابر ۳/۰۱۸- است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، ضریب متغیر تعاملی معنادار است. نتایج نشان می‌دهد که اندازه مؤسسه حسابرسی تأثیر مثبتی بر ارتباط بین اهمیت صاحبکار و نرخ‌شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین داشته و شدت اثرگذاری را افزایش داده است.

جدول ۴. نتایج آزمون مدل سوم (فرضیه سوم)

| متغیر | سال t | | t+1 | | t+2 | | t+3 | |
|--|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|
| | آماره t | احتمال | آماره t | احتمال | آماره t | احتمال | آماره t | احتمال |
| نرخ شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین | ۷/۰۸ | ۰/۰۰۰ | ۶/۵۸۶ | ۰/۰۰۰ | ۴/۳۰۲ | ۰/۰۰۰ | ۰/۱۸۷ | ۰/۸۵۱ |
| تغییرات اندازه شرکت صاحبکار | ۴/۱۳ | ۰/۰۰۰ | ۳/۷۳۸ | ۰/۰۰۰ | ۳/۲۵۸ | ۰/۰۰۱ | ۳/۱۸۶ | ۰/۰۰۲ |
| نسبت موجودی کالا و حساب‌های دریافتی | -۱/۰۲ | ۰/۳۰۵ | -۳/۰۹۷ | ۰/۰۰۲ | -۲/۳۹۹ | ۰/۰۱۷ | -۱/۶۱۶ | ۰/۱۰۶ |
| تغییرات بازده دارایی‌ها | -۱/۱۴ | ۰/۲۵۲ | -۱/۱۷۹ | ۰/۲۳۹ | -۳/۲۴۸ | ۰/۰۰۱ | -۳/۲۰۸ | ۰/۰۰۱ |
| تغییرات نسبت جاری | ۴/۶۱ | ۰/۰۰۰ | ۲/۹۷۳ | ۰/۰۰۳ | ۴/۵۱۳ | ۰/۰۰۰ | ۴/۱۱۰ | ۰/۰۰۰ |
| تغییرات بدهی | ۱/۵۸ | ۰/۱۱۲ | ۰/۵۰۲ | ۰/۶۱۶ | ۰/۲۰۹ | ۰/۸۳۴ | -۱/۱۲۳ | ۰/۲۶۲ |
| زیان | ۱/۲۰ | ۰/۲۲۹ | ۰/۴۷۶ | ۰/۶۳۴ | ۰/۲۹۸ | ۰/۷۶۶ | ۰/۹۲۴ | ۰/۳۵۶ |
| اندازه مؤسسه حسابرسی | ۱/۸۲ | ۰/۰۶۸ | ۰/۸۵۱ | ۰/۳۹۵ | ۱/۳۸۸ | ۰/۱۶۵ | ۰/۹۶۸ | ۰/۳۳۳ |
| ارزش بازار به دفتری | ۰/۶۱ | ۰/۵۴۱ | ۲/۵۵۷ | ۰/۰۱۱ | ۴/۰۱۲ | ۰/۰۰۰ | ۶/۴۲۴ | ۰/۰۰۰ |
| رشد درآمد | -۰/۱۳ | ۰/۸۹۲ | ۱/۰۰۵ | ۰/۳۱۵ | ۰/۰۶۹ | ۰/۹۴۵ | -۰/۵۷۹ | ۰/۵۶۳ |
| ضعف‌های کنترل‌های داخلی | -۱/۴۷ | ۰/۱۴۰ | -۰/۶۰۰ | ۰/۵۴۸ | -۰/۸۴۶ | ۰/۳۹۸ | ۱/۳۷۸ | ۰/۱۶۹ |
| تخصیص حسابرسی | -۰/۰۴ | ۰/۹۶۷ | ۲/۳۳۶ | ۰/۰۲۰ | ۱/۲۵۷ | ۰/۲۰۹ | ۳/۰۴۱ | ۰/۰۰۲ |
| نوع گزارش | -۰/۰۱ | ۰/۹۸۵ | -۱/۶۲۳ | ۰/۱۰۵ | -۱/۳۰۰ | ۰/۱۹۴ | -۰/۳۸۱ | ۰/۷۰۳ |
| تجدید ارزیابی | ۰/۶۵ | ۰/۵۱۱ | ۴/۳۴۹ | ۰/۰۰۰ | ۵/۰۶۵ | ۰/۰۰۰ | ۳/۴۸۵ | ۰/۰۰۱ |
| نسبت هزینه‌ها | -۱۲/۲۴ | ۰/۰۰۰ | -۱۳/۶۷ | ۰/۰۰۰ | -۱۵/۶۴ | ۰/۰۰۰ | -۱۳/۵۱ | ۰/۰۰۰ |
| جز ثابت | ۱/۰۸ | ۰/۲۷۷ | ۱۱/۲۵۶ | ۰/۰۰۰ | ۱۵/۸۰۰ | ۰/۰۰۰ | ۱۶/۵۶۵ | ۰/۰۰۰ |
| ضریب تعیین | ۰/۱۴۱ | | ۰/۱۳۴ | | ۰/۱۱۴ | | ۰/۱۰۷ | |
| ضریب تعیین تعدیل شده | ۰/۱۳۱ | | ۰/۱۲۵ | | ۰/۱۰۳ | | ۰/۰۹۵ | |
| آماره F | ۱۷/۴۳۶ | | ۱۴/۷۴۱ | | ۱۰/۸۵۰ | | ۸/۸۸۱ | |
| احتمال آماره F | ۰/۰۰۰ | | ۰/۰۰۰ | | ۰/۰۰۰ | | ۰/۰۰۰ | |
| دوربین واتسون | ۲/۴۷۰ | | ۲/۲۸۸ | | ۲/۲۹۵ | | ۲/۳۲۶ | |

منبع: یافته‌های نویسندگان

بر اساس نتایج جدول ۴ و با کنترل اثرات سال و صنعت، ضریب متغیر نرخ شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین برابر ۰/۱۵۴ می‌باشد و سطح خطای آن ۰/۰۰۰ بوده که کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین، نرخ شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین تأثیر مثبتی بر تغییر حق الزحمه حسابرسی در سال‌های بعدی حسابرسی صاحبکار، دارد. ضریب متغیر نرخ شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین از ۰/۱۵۴ در سال اول به ۰/۰۰۱ در سال آخر رسیده است که بیانگر تاثیرات برآورد کمتر از حد حق الزحمه حسابرسی بر حق الزحمه سال‌های آتی است اما این تاثیر در سال‌های آینده کمتر شده است. نتایج حاصل از بررسی مدل چهارم پژوهش در جدول زیر آمده است:

جدول ۵. نتایج آزمون مدل چهارم (فرضیه چهارم)

| متغیر | سال t | | t+1 | | t+2 | | t+3 | |
|-------------------------------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|
| | آماره t | احتمال | آماره t | احتمال | آماره t | احتمال | آماره t | احتمال |
| تغییرات حق الزحمه حسابرسی | ۲/۵۱ | ۰/۰۱۱ | ۲/۸۷۶ | ۰/۰۰۴ | -۲/۸۸۷ | ۰/۰۰۴ | -۳/۳۱۱ | ۰/۰۰۱ |
| تغییر حسابرسان بزرگ | ۰/۳۷ | ۰/۷۰۷ | -۱/۶۷۱ | ۰/۰۹۵ | -۰/۹۳۹ | ۰/۳۴۸ | ۰/۲۷۵ | ۰/۷۸۳ |
| اندازه صاحبکار | ۳/۲۸ | ۰/۰۰۱ | ۹/۵۳۳ | ۰/۰۰۰ | ۹/۳۵۱ | ۰/۰۰۰ | ۸/۹۱۵ | ۰/۰۰۰ |
| بازده دارایی‌ها | ۹/۹۱ | ۰/۰۰۰ | ۱۳/۵۲۰ | ۰/۰۰۰ | ۱۲/۹۹۱ | ۰/۰۰۰ | ۱۰/۹۴ | ۰/۰۰۰ |
| اهرم مالی | -۱/۱۴ | ۰/۲۵۰ | ۴/۴۲۰ | ۰/۰۰۰ | ۴/۳۲۹ | ۰/۰۰۰ | ۳/۱۶۷ | ۰/۰۰۲ |
| ارزش بازار به دفتری دارایی‌ها | ۶/۰۱ | ۰/۰۰۰ | -۰/۸۲۷ | ۰/۴۰۹ | -۱/۴۳۰ | ۰/۱۵۳ | -۱/۴۲ | ۰/۱۵۵ |
| زیان | ۱۲/۲۴ | ۰/۰۰۰ | ۹/۲۶۱ | ۰/۰۰۰ | ۸/۹۸۰ | ۰/۰۰۰ | ۸/۱۷۵ | ۰/۰۰۰ |
| تخصیص حسابرس | ۰/۳۲ | ۰/۷۴۲ | ۰/۸۷۸ | ۰/۳۸۰ | ۱/۴۳۱ | ۰/۱۵۳ | ۱/۴۲۷ | ۰/۱۵۴ |
| جز ثابت | -۲/۰۵ | ۰/۰۴۰ | -۹/۷۳۲ | ۰/۰۰۰ | -۹/۶۸۵ | ۰/۰۰۰ | -۹/۱۹ | ۰/۰۰۰ |
| ضریب تعیین | ۰/۳۸۵ | | ۰/۴۰۶ | | ۰/۴۳۵ | | ۰/۴۶۸ | |
| ضریب تعیین تعدیل شده | ۰/۳۱۵ | | ۰/۳۲۸ | | ۰/۳۵۰ | | ۰/۳۷۴ | |
| دوربین واتسن | ۱/۶۸۲ | | ۱/۶۲۵ | | ۱/۶۶۸ | | ۱/۷۵۹ | |
| آماره F | ۵/۳۷۸ | | ۵/۲۱۵ | | ۵/۱۲۸ | | ۵/۰۱۲ | |
| احتمال آماره F | ۰/۰۰۰ | | ۰/۰۰۰ | | ۰/۰۰۰ | | ۰/۰۰۰ | |

منبع: یافته‌های نویسندگان

بر اساس نتایج جدول ۵ و با کنترل اثرات سال و صنعت، ضریب متغیر نرخ شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین برابر ۰/۰۲۰ می باشد و سطح خطای آن ۰/۰۱ بوده که کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین، نرخ شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین تأثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی در سال‌های بعدی دارد. آماره t متغیر نرخ شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین از ۲/۵۱ در سال اول به ۳/۳۱۱- در سال آخر رسیده است که بیانگر تأثیرات برآورد کمتر از حد حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی سال‌های آتی است.

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش به بررسی نرخ شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین و پیامد و نقش اهمیت صاحبکار پرداخته شده است.

فرضیه اول پژوهش مبنی بر این که بین اهمیت صاحبکار و نرخ شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین رابطه مستقیمی وجود دارد، تأیید شده است. بدین ترتیب می توان بیان کرد که اهمیت صاحبکار باعث می شود حسابرسان انگیزه بیشتری جهت حفظ صاحبکار داشته باشد بنابراین، تخفیف بیشتری در حق الزحمه ارائه می نماید. در حقیقت طبق ثنوری وابستگی اقتصادی در حسابرسی، انتظار بر این است که حسابرسان به دلیل پیوند و رابطه اقتصادی با صاحبکارانی خاص، انگیزه‌های لازم برای به خطر انداختن استقلال خود و ارائه گزارش مطلوب مشتری را داشته باشد چرا که این وابستگی، توانایی موسسه حسابرسی را برای تحمل فشارهای صاحبکار کاهش داده و احتمال دارد که صاحبکار و حسابرسان به دلیل وابستگی متقابل اقتصادی به دنبال سازگاری بیشتری باشند زیرا با از بین رفتن این ارتباط، هر دو طرف متحمل هزینه‌هایی می شوند. حسابرسان با منازعه با مشتری مهم اقتصادی خود، درآمد خود را با تهدید مواجه می سازد و صاحبکار نیز با منازعه با حسابرسان، اظهار نظر و گزارش حسابرسی مطلوبی که مورد نظر دارد را از دست می دهد (بلی و گیجر، ۲۰۱۳، ۵۸۳) ولی در سال‌های ۱۳۹۸ تا ۱۴۰۰ شاهد تغییر این ارتباط هستیم، به نحوی که با افزایش اهمیت صاحبکار، نرخ شکنی نیز کاهش یافته است. این نتیجه با یافته‌های چو، وون و کریشان (۲۰۲۰، ۱۰۶۷)، صالحی و همکاران (۱۴۰۱، ۲۱) ولی (۲۰۰۹، ۲۰۱) همخوانی دارد.

فرضیه دوم پژوهش مبتنی بر این که اندازه موسسه حسابرسی تاثیر مثبتی بر ارتباط بین اهمیت صاحبکار و نرخ شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین دارد، تأیید شده است. می توان بیان کرد موسسات بزرگ حسابرسی برای حفظ شهرت و موقعیت خود سعی می نماید تحت تاثیر اهمیت صاحبکار قرار نگیرند و تخفیف در حق الزحمه خود را کنترل نمایند. در حقیقت موسسات حسابرسی بزرگ علی رغم اینکه به دنبال حفظ و جذب مشتری های بیشتر هستند، سعی دارند شهرت و موقعیت خود را از دست ندهند پس در مواجهه با صاحبکاران با اهمیت، استقلال خود را حفظ نموده و در ارائه خدمات، کاهشی قائل نمی شوند. دی آنجلو (۱۹۸۱، ۱۱۳) بیان می نماید در صورت شکست حسابرسی، یک حسابرس ممکن است تحت تعقیب اقدامات قانونی توسط نهادهای قانونی یا سرمایه گذاران قرار بگیرد که منجر به آسیب به شهرت حسابرس می شود و به طور بالقوه موجب می شود حسابرس حق الزحمه خود از دیگر مشتریان را نیز از دست بدهد. این نتیجه با یافته های چو، وون و کریشانان (۲۰۲۰، ۱۰۶۷) و چی و همکاران (۲۰۱۲، ۳۲۰) همخوانی دارد.

فرضیه سوم پژوهش مبتنی بر این که نرخ شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین تاثیر مثبتی بر تغییر حق الزحمه حسابرسی در سال های بعدی حسابرسی صاحبکار، دارد، تأیید شده است. بدین ترتیب می توان بیان کرد که نرخ شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین منجر به افزایش تغییر حق الزحمه حسابرسی در سال های بعدی حسابرسی صاحبکار می شود. طبق نظر دی آنجلو (۱۹۸۱، ۱۱۷)، با توجه به رقابتی بودن بازار حسابرسی و رقابت حسابرسان بر سر کسب منافع آتی، حسابرسان به منظور جذب صاحب کار، مبلغ قرارداد حسابرسی را با تخفیف ارائه می دهند تا این که با افزایش حق الزحمه در آینده، زیان مبلغ تخفیف داده شده را جبران کنند. در چنین شرایطی، حسابرسان تمایل به کاهش حق الزحمه های حسابرسی نخستین به منظور دستیابی به منافع آتی هستند. بنابراین، تخفیف حق الزحمه در سال های اول با افزایش حق الزحمه در سال های آتی همراه است. این نتیجه با یافته های عثی عشری و صفرزاده (۲۰۲۳، ۱۶)، و گریگوری و کالیر (۱۹۹۶، ۱۳) همخوانی دارد.

فرضیه چهارم پژوهش مبتنی بر این که نرخ شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین تاثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی در سال های آتی دارد، تأیید شده است. بدین ترتیب می توان بیان کرد

کاهش حق الزحمه حسابرسی بر نحوه ایفای وظیفه حسابرسان تأثیر دارد. کراسول، فرانسیس و تیلور (۱۹۹۵، ۲۹۷) بیان می‌کنند حق الزحمه حسابرسی می‌تواند به عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شود. هویتاش، مارکلویچ و باراگاتو (۲۰۰۷، ۷۶۱) بر این باورند که با کاهش حق الزحمه حسابرسی، حسابرسان تلاش خود را کاهش می‌دهند و کیفیت حسابرسی را به خطر می‌اندازند. برا این اساس، میزان حق الزحمه حسابرسی می‌تواند بر کیفیت کار حسابرسان و خطای حسابرسی را تأثیرگذار واقع شود (سرلک و همکاران، ۱۳۹۸، ۳۶۷). به عبارتی، حسابرسان در سال‌های ابتدایی به منظور تثبیت جایگاه خود و حفظ کار، حسابرسی را با قیمت کمتر و کیفیت بالاتر انجام می‌دهند ولی در سال‌های بعدی که احتمال تغییر اجباری (و نیز اختیاری) حسابرسان افزایش می‌یابد، کیفیت حسابرسان کاهش پیدا می‌کند. این نتیجه با یافته‌های وقفی و همکاران (۱۴۰۱، ۴۴) و بال (۲۰۰۹، ۲۷۷) همخوانی دارد.

در راستای نتایج پژوهش، پیشنهادات زیر مطرح می‌شود:

پیشنهاد می‌شود حسابرسان با شناخت عواملی مانند نرخ شکنی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین، خدمات خود را به شکل مناسبی قیمت‌گذاری کنند. اهمیت این موضوع، به خصوص در سال‌های اخیر که بازار حسابرسی رقابتی‌تر شده است افزایش پیدا کرده است. بنابراین موسسه‌ای موفق است که بتواند با توجه به ویژگی شرایط اقتصادی بهترین برآورد را از حق الزحمه خود داشته باشد تا ضمن حفظ کیفیت کار، آن را با حداقل هزینه انجام دهد. از طرفی، پیشنهاد می‌شود به منظور کاهش تأثیرپذیری موسسات حسابرسی از صاحبکاران، افزایش حق الزحمه سالانه به صورت شناور و بر اساس رتبه موسسات صورت پذیرد.

در پژوهش حاضر مبنای نرخ شکنی، انحراف از الگوی استاندارد حق الزحمه حسابرسی در نظر گرفته شده است و این در شرایطی است که ممکن است این انحراف ناشی از توانایی و تخصص حسابرسی و شناسایی و مدیریت سریع‌تر ریسک باشد لذا لازم است در تعمیم نتایج با احتیاط عمل گردد. همچنین، برای محاسبه اهمیت حسابرسی از نسبت کل دارایی‌های صاحبکار به مجموع دارایی‌های کلیه صاحبکاران مؤسسه حسابرسی استفاده شده است، که ممکن است تفسیر نتایج را با محدودیت مواجه سازد.

منابع

- اسناد، فاطمه؛ داغانی، رضا و یوسفی زاده، سحر. (۱۴۰۱). تأثیر ارتباطات اجتماعی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی. تحقیقات حسابداری و حسابرسی doi: 10.22034/iaar.2022.313812.1464
- رشیدی، محسن. (۱۳۹۳). بررسی چسبندگی حق الزحمه حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۱(۴)، ۴۴۸-۴۳۱.
- رشیدی، محسن. (۱۴۰۰). نقش نقض قراردادها بدهی بر ریسک‌پذیری و پاداش پرداختی به مدیران بر مبنای وضعیت اعتباری. راهبرد مدیریت مالی، ۳۳(۹)، ۱۵۵-۱۳۵.
- رشیدی، محسن و ابراهیمی، ابراهیم. (۱۴۰۰). نقش توانایی مدیران و هموارسازی سودهای تقسیمی در تغییر محتوای اطلاعاتی سودهای جاری. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۴)، ۶۰۳-۵۸۱.
- سرلک، نرگس، جودکی چگنی، زهرا، حیدری سورشجانی، زهرا. (۱۳۹۹). رابطه تخفیف حق الزحمه حسابرسی با خطای حسابرسی و کیفیت سود در وضعیت رکود اقتصادی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۳)، ۳۸۰-۳۶۰.
- عابدی صدقیانی، بابک؛ واعظ، سید علی؛ مظاهری، اسماعیل و انواری، ابراهیم. (۱۴۰۰). بررسی رابطه بین کاهش حق الزحمه حسابرسی در دوران بحران اقتصادی با کیفیت اطلاعات حسابداری. فصلنامه حسابداری مالی، ۲۱(۸۴)، ۴۹۳-۴۷۰.
- علوی طبری، سید حسین؛ عارف منش، زهره. (۱۳۹۳). تخصص صنعت حسابرس و پیامدهای حسابرسی. حسابداری و منافع اجتماعی، ۴(۱)، ۴۵-۲۱.
- عزیزخانی، مسعود و آقاییگی، زینب. (۱۳۹۲). بررسی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین و سنوات آینده دوره تصدی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. دانش حسابداری، ۴(۱۵)، ۱۰۵-۱۲۷.
- عزیزخانی، مسعود؛ داغانی، رضا و احمدیان، مژگان. (۱۳۹۵). تأثیر سیاست چرخش اجباری حسابرس بر حق الزحمه حسابرسی، شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابرسی، ۱۶(۶۴)، ۴۳-۶۲.
- صالحی، تابنده؛ ناظمی، امین و نمازی، نویدرضا. (۱۴۰۱). تدوین الگوی کاهش نرخ شکنی در حسابرسی نخستین با استفاده از روش نظریه پردازی زمینه‌ای. تحقیقات حسابداری و حسابرسی (تحقیقات حسابداری)، ۱۴(۵۴)، ۳۸-۲۱.

صالحی، تابنده و ناظمی، امین. (۱۴۰۰). تاثیر پدیده نفرین برنده در نرخ شکنی بر تلاش حسابرس در انجام وظایف حسابرسی با استفاده از نظریه بازی ها. بررسیهای حسابداری و حسابرسی، ۲۸(۳)، ۴۶۰-۴۸۶.

مران جوری، مهدی. (۱۳۹۹). شناسایی و رتبه‌بندی استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۱)، ۱۱۴-۱۳۱.

میردریگوندی، محمد؛ طاهری نیا، مسعود. (۱۴۰۰). بررسی نقش تعدیل‌کنندگی مسئولیت اجتماعی شرکت بر رابطه بین ضمانت وام بانکی و حق الزحمه حسابرس. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۱(۳)، ۸۹-۱۰۶.

نیکبخت، محمدرضا و مهربانی، حسین. (۱۳۸۵). بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه‌های غیر حسابرسی موسسات حسابداری بر استقلال حسابرس. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۳(۴۴)، ۱۴۷-۱۲۹.

وققی، سیدحسام؛ کامران راد، صدیقه و برسلانی، سکینه. (۱۴۰۱). تأثیر تخفیف حق الزحمه حسابرسی بر جبران آن و کیفیت اطلاعات حسابداری با تأکید بر نقش تخصص حسابرس. (پژوهش‌های حسابرسی) پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۹)، ۴۴-۷۰.

References

- Abedi Sadaghiani, B; Vaez. S. A; Mazaheri. E; Anvari. E. (2021). The relation between audit fee cuts during the economic crisis and audit quality. 21(84), 470-493. (In Persian)
- Alavi Tabari, S. H; & Arefmanesh, Z. (2014). Audit Firm Industry Specialization and Audit Outcomes. *Journal of Accounting and Social Interests*, 4(1), 21-45. (In Persian)
- Alzoubi, E. (2018). Audit quality, debt financing, and earnings management: Evidence from Jordan. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 30, 69-84
- Alrashidi, R; Baboukardos; Arun, T. (2021). Audit fees, non-audit fees and access to finance: Evidence from India, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Volume 43, 1003-97.
- Antle, R, Demski, J.S. (1991). Contracting frictions, regulation, and the structure of CPA Firms. *J. Acc. Re.*, (Supplement), 1-24.
- Antle, R; Gordon, E; Narayanamoorthy, G; Zhou, L. (2006). The joint determination of audit fees, non-audit fees, and abnormal accruals. *Rev. Quant. Financ. Acc.* 27(3). 235-266.
- Asnaashari, H. and Safarzadeh, M.H. (2023), "An investigation of the Iranian audit firms' transparency: evidence from an Islamic context", *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JIABR-01-2023-0003>
- Ball, R. (2009). Market and political/regulatory perspectives on the recent accounting scandals. *J. Acc. Res.*, 47(2). 277-323.

- Blay, A. D; & Geiger, M. A. (2013). Auditor fees and auditor independence: Evidence from going Concern Reporting Decisions. *Contemporary Accounting Research*. 30: 579-606.
- 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. *Acc. Rev.* 85 (1), 127-158.
- Chi, W; Douthett Jr; E. B; Lisic, L. L. (2012). Client importance and audit partner independence. *J. Account. Public Policy*. 31(3). 320-336.
- Cho, Myojung. Soo, Young Kwon. Krishnan, Gopal V. (2020). Audit fee lowballing: Determinants, recovery, and future audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(4). 1067-87.
- Choi, J.-H; J.-B. Kim, X. Liu, and D. A. Simunic. (2008). Audit pricing, legal liability regimes, and Big 4 premiums: Theory and cross-country evidence. *Contemporary Accounting Research*. 25(1). 55-99.
- Craswell A; Francis, J. & Taylor, S. (1995). Auditor brand name reputation and industry specialization. *Journal of Accounting and Economics*. 20(3). 297-322.
- DeAngelo, L. (1981). Auditor independence, 'lowballing', and disclosure regulation. *J. Acc. Econ*, 3, 113-127.
- DeFond, M; Zhang, J. (2014). A review of archival audit research. *J. Acc. Econ*, 58(2-3). 275-326.
- Deis, D; Giroux, G. (1996). The effect of auditor changes on audit fees, audit hours, and audit quality. *J. Acc. Public Policy*. 15(1). 55-76.
- Desir, R; Casterella, J.R; Kokina, J. (2014). A reexamination of audit fees for initial audit engagements in the Post-SOX. *Period. Audit: A J. Pract. Theory*. 33(2). 59-78.
- Dopuch, N; King, R.R. (1991). The impact of mas on auditors' independence: an experimental markets study. *J. Acc. Res. (Supplement)*, 60-98.
- Dye, R. (1991). Informationally motivated auditor replacement. *J. Acc. Econ*, 14(4). 347-374.
- Ettredge, M; Greenberg, R. (1990). Determinants of fee cutting on initial audit engagements. *J. Acc. Res.* 28(1). 198-210.
- Ferguson, A; Lennox, C. & Taylor, S. (2005). Audit Fee Rigidities in the Presence of Market Frictions: Evidence and Explanations. Working paper, University of New South Wales.
- Francis, J; LaFond, R; Olsson, P; & Schipper, K. (2005). The market pricing of accruals quality. *Journal of Accounting and Economics*, 39(2), 295-327.
- Francis, J. R. & Simon, D.T. (1987). A test of audit pricing in the small-client segment of the U.S audit market. *The Accounting Review*. 62(1). 145-157.
- Francis, J. R; P. N. Michas, and S. E. Seavey. (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.

- Tsipouridou, M; & Spathis, C. (2012). Earnings management and the role of auditors in an unusual IFRS context: The case of Greece. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 21(1), 62–78.
- Choi, W. W; Lee, H. Y; & Jun, B. W. (2009). The provision of tax services by incumbent auditors and earnings management: Evidence from Korea. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 20(1), 79–103
- Ghosh, A; Pawlewicz, R. (2009). The impact of regulation on auditor fees: evidence from the Sarbanes-Oxley Act. *Audit: A J. Pract. Theory*. 23(2). 67-78.
- Gist, W. (1992). “Explaining variability in external audit fees”. *Accounting & Business Research*. 23(22). 74-79.
- Government Accountability Office (GAO). (2008). Audits of public companies. Continued concentration in audit market for large public companies does not call for immediate action.
- Gregory, A; Collier, P. (1996). Audit fees and auditor change: An investigation of the persistence of fee reduction by type of change. *J. Bus. Finance Acc.* 23(1). 13-28.
- Gul, F.A; Fung, S.Y.K; Jaggi, B.L. (2009). Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors’ industry expertise. *J. Acc. Econ.* 47(3). 265-287.
- Huang, H; Raghunandan, K; Rama, D. (2009). Audit fees for initial audit engagements before and after SOX. *Audit: A J. Pract. Theory*. 28(1). 171-190.
- Hoitas, R, Markelevich. & Barragato, C. A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 22, 761-786.
- 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.
- Hohenfels, D; & Quick, R. (2020). Non-audit services and audit quality: evidence from Germany. *Review of Managerial Science*, 14(5), 959-1007.
- Li, C. (2009). Does client importance affect auditor independence at the office level? Empirical evidence from going-concern opinions. *Contemp. Acc. Res.* 26(1). 201-230.
- M. Cho, Soo Young Kwon and G. V. Krishnan. (2020). Audit fee lowballing: Determinants, recovery, and quality. *Journal of Accounting and Public Policy*. 40(4). 1-24.
- Mahdavi, G; & Daryaei, A. A. (2016). Attitude toward auditing, marketing and corporate governance (An examination based in Parsons’ social action theory). *International Journal of Corporate Social Responsibility*, 1(1), 1- 16.
- Maranjory, M. (2020). Identifying and Ranking the Marketing Strategies in Auditing Profession. *Accounting and Auditing Review*, 27(1), 114-131. (In Persian)
- Minnis, M; & Shroff, N. (2017). Why regulate private firm disclosure and auditing? *Accounting and Business Research*, 47(5), 473–502.
- Mirdrikvandi, M; & taheerina, M. (2021). The Moderating Role of Corporate Social Responsibility on the Relationship between Bank Loan Guarantee and Audit Fees. *Journal of Accounting and Social Interests*, 11(3), 89-106. (In Persian)
- Nikbakht. M. R; Mehrabani. H. (2006). The Effect of Non-Audit Services & non-Audit Fees of Audit Firms on Auditors Independence. *Accounting and Auditing Review*. 13(44), 129-147. (In Persian)

- Rashidi Baqhi. M. (2015). Review Audit Fee Stickiness. *Accounting and Auditing Review*. 21(4), 431-448. (In Persian)
- Rashidi Baqhi. M. (2020). Role of Contractual Obligations Violations on Risk Appetite and CEO Compensation Based on Credit Status. *Journal of Financial Management Strategy*. 33(9), 135-155. (In Persian)
- Rashidi. M. Ebrahimi. E. (2021). The Role of Managers' Ability and Smoothing Dividends in Changing the Information Content of Current Earnings. *Accounting and Auditing Review*. 27(4), 581-603.
- Sajadi, S. & Zarei, R (2006.). The effect of audit firm and client characteristics on audit fees, *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 14(3), 67-90. (In Persian)
- Shapiro, C. (1983). Premiums for high quality products as returns to reputations *Quarterly Journal of Economics*. 98(4). 659-679.
- Simon, D.T; Francis, J.R. (1988). The effects of auditor change on audit fees: tests of price cutting and price recovery. *Acc. Rev.* 63(2). 255-269.
- Stanley, J.D; Brandon, D.M; McMillan, J.J. (2015). Does lowballing impair audit quality? Evidence from client accruals surrounding analyst forecasts. *J. Acc. Public Policy*. 34(6). 625-645.
- Vaez, S; Ramazan Ahmadi, M. & Rashidi Baqhi, M. (2013). Impact of audit quality on audit fee in listed companies, *financial accounting science*. 3(1). 92-114. (in Persian).
- Vanstraelen, A; & Schelleman, C. (2017). Auditing private companies: What do we know? *Accounting and Business Research*, 47(5), 565-584
- Iatridis, G. E. (2013). Environmental disclosure quality: Evidence on environmental performance, corporate governance and value relevance. *Emerging Markets Review*, 14(1), 55-75
- Walker, M. (2003). Principal/agency theory when some agents are trustworthy. *Accounting and Finance Working Paper*. Manchester: Manchester Business School, Manchester University.
- Wooten. Thomas C. (2003). "Research about Audit Quality ". *The CPA Journal*. January 2003, published in 2011.
- Sarlak. S; Joudaki Chegeni. Z; & Heidari Surshjani. Z. (2020). The Relationship between Audit Fee Discount and Audit Error and Earnings Quality in Times of Recession. *Accounting and Auditing Review*. Vol. 27, No.3, pp. 360 – 380. (In Persian)

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.