

بررسی رابطه بین تغییر مدیران و حق الزحمه حسابرسی

تاریخ دریافت: ۹۶/۸/۴

تاریخ پذیرش: ۹۷/۴/۱۳

مهدی صالحی^۱

محمود لاری دشت بیاض^۲

نجمه وظیفه‌دان^۳

چکیده:

هدف این پژوهش بررسی رابطه بین تغییرات مدیران و حق الزحمه حسابرسی است. در این راستا تغییر مدیران به تغییر مدیرعامل، رئیس هیئت مدیره و تغییر در وظیفه مدیران تقسیم شد و فرضیه‌های پژوهش بر اساس آن‌ها تبیین گردید. جامعه آماری پژوهش را نمونه‌ای متشکل از ۱۰۳ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۳، تشکیل داد. آزمون فرضیه‌های پژوهش از طریق داده‌های ترکیبی و به روش تابلویی صورت گرفت. در آزمون فرضیه اول پژوهش رابطه معناداری بین تغییر مدیرعامل شرکت و حق الزحمه حسابرسی مشاهده نشد. در ادامه و با آزمون فرضیه دوم پژوهش رابطه منفی و معناداری بین تغییر رئیس هیئت‌مدیره و حق الزحمه حسابرسی مشاهده گردید. به بیان دیگر تغییر رئیس هیئت مدیره در شرکت‌های نمونه باعث کاهش حق الزحمه حسابرسی می‌شود. در نهایت آزمون فرضیه سوم پژوهش نشان از رابطه مثبت و معنادار بین تغییر در درصد وظیفه مدیران با حق الزحمه حسابرسی دارد. به سخن دیگر تغییرات در وظیفه مدیران حاضر در هیئت‌مدیره باعث افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود.

کلمات کلیدی: تغییر مدیرعامل، تغییر رئیس هیئت‌مدیره، تغییر در وظیفه مدیران، حق الزحمه حسابرسی

۱- دانشیار حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، نویسنده مسئول، پست الکترونیک: mehdi.salehi@um.ac.ir

۲- استادیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد

۳- کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قائنات

۱. مقدمه

پژوهش‌های مستمر و بسیاری در زمینه حسابداری به موضوع قیمت‌گذاری حسابداری، یعنی بهای خدمات دریافتی توسط مؤسسات حسابداری برای حسابرسی صورت‌های مالی مشتریان خود (صاحبکاران)، اختصاص یافته است (هی و همکاران^۴، ۲۰۰۶). تحقیقات متعدد در این زمینه بیان می‌کنند که ریسک‌های حرفه‌ای و تخصصی موجود در هر کار حسابداری، بر قیمت حسابداری اثر می‌گذارند و هر چه ریسک بالاتر باشد، هزینه حسابداری بالاتر خواهد بود (هاستون و همکاران^۵، ۲۰۰۵؛ هی و همکاران، ۲۰۰۶؛ ونکاتارامان و همکاران^۶، ۲۰۰۸). در تحقیقات متعدد این موضوع مورد بحث قرار گرفته است که مؤسسات حسابداری در پذیرش هر کار حسابداری با سه ریسک مرتبط به هم مواجه هستند: (۱) ریسک تجاری مشتری که به سودآوری و بقای مشتری مربوط است؛ (۲) ریسک کار حسابداری، یعنی ریسک این که صورت‌های مالی مشتری نادرست باشند و حسابرس نتواند گزارش‌های نادرست را کشف کند؛ و (۳) ریسک حرفه‌ای حسابرس که هزینه‌های دعاوی قضایی احتمالی و آثار نامطلوب بر شهرت و اعتبار ناشی از کار حسابداری را دربر می‌گیرد (جوہانستون^۷، ۲۰۰۰، استنلی^۸، ۲۰۱۱).

از دیدگاه حسابرس، ابهامات پیرامون برکناری مدیرعامل، می‌تواند سبب نگرانی‌هایی در مورد سودآور بودن شرکت در آینده شود؛ به عبارت دیگر، ابهامات سبب بالا رفتن ریسک تجاری شرکت مشتری و در نهایت بالا رفتن ریسک حرفه‌ای حسابرس، می‌شود. همچنین این برکناری می‌تواند موجب ریسک در کار حسابداری شود. همان‌طور که در گزارش شماره ۹۹^۹ انجمن حسابداران رسمی آمریکا اشاره شده است، از جمله فشارهایی که منجر به تقلب می‌شود، فشار بیش از حد روی مدیریت یا کارکنان عملیاتی برای رسیدن به اهداف مالی تعیین شده توسط هیئت‌مدیره است. همان‌گونه که قبلاً اشاره شد، اگر عملکرد شرکت از نظر هیئت‌مدیره غیرقابل قبول باشد، اغلب منجر به برکناری مدیر خواهد شد. مدیری که عملکرد غیر قابل قبول دارد، به خوبی از موقعیت متزلزل خود آگاه است و ممکن است برای حفظ موقعیت خود عملکرد بالاتر از واقع گزارش کند. علاوه بر این، ممکن است مدیر جدید با توجه به تجربه مدیر عامل قبلی، برای برآورده ساختن انتظارات هیئت‌مدیره فشار بیش از حد روی خود احساس کند.

تحقیقات متعدد در حسابداری استدلال می‌کنند که برکنار ساختن مدیریت، یک عامل ریسک برای حسابرسان است (موک و رایت^{۱۰}، ۱۹۹۳؛ هلیار و همکاران^{۱۱}، ۱۹۹۶). مخصوصاً برکناری

4 . Hay & et, al.

5 .Houston & et, al.

6 .Venkataraman & et, al.

7 .Johnstone

8 .Stanley

9 .American Institute of Certified Public Accountant

10 . Mock & Wright

11 . Helliari & et, al

مدیرعامل ممکن است بسیار مخاطره آمیز باشد؛ و همان‌طور که فی و هادلک^{۱۲} (۲۰۰۴) بیان می‌کنند، ریسک حسابرسی نه تنها در برکناری مدیر عامل، بلکه در برکناری بسیاری از مدیران ارشد یا سایر اعضای هیئت مدیره نیز ایجاد می‌شود. در مطالعات بسیاری در ادبیات موجود بعضی از محققان متذکر می‌شوند که: (۱) تعیین علت برکناری مدیر عامل مشکل است، چون شرکت‌ها از آشکار ساختن اطلاعات مربوط به آن اکراه دارند (شن و کانلا^{۱۳}، ۲۰۰۲؛ فارل و ویدبی^{۱۴}، ۲۰۰۳)؛ و (۲) برکناری مدیر عامل ممکن است به علتی غیر از عملکرد ضعیف، مثلاً به علت سوء رفتار، باشد (ارتاگرو و کریشنان^{۱۵}، ۲۰۱۱). به عنوان مثال، ارتاگرو و کریشنان (۲۰۱۱) به منظور شناسایی دلایل مشخص در برکناری مدیران عامل از مقالات روزنامه‌ها (مثل وال استریت ژورنال^{۱۶}) استفاده کردند؛ آن‌ها فقط در ۲۶٪ از موارد نمونه تحت مطالعه خود، توانستند علتی صریح و روشن برای برکناری پیدا کنند. آن‌ها همچنین اشاره می‌کنند که در نمونه تحت مطالعه آن‌ها، وقتی که به نظر می‌رسد برکناری مدیرعامل در نتیجه عملکرد ضعیف شرکت نباشد، برکناری اغلب به دنبال بر ملا شدن اقدامات غیر اخلاقی یا غیر قانونی مدیرعامل، مثل دستکاری در حسابداری، انفاق افتاده است. اقدامات غیر اخلاقی یا غیر قانونی مدیرعامل، ریسک‌های آشکاری را برای مؤسسات حسابرسی در بر خواهد داشت، علی‌الخصوص اگر این اقدامات مربوط به موضوعات گزارش‌های مالی باشند. از این رو تحقیق پیش رو درصدد پاسخگویی به این سؤال است که آیا بین تغییر مدیران (مدیر عامل، رئیس و اعضای هیئت مدیره) و حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد یا خیر؟

۲. اهمیت موضوع

حق الزحمه حسابرسی یکی از عوامل اثر گذار بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی است (رجبی، ۱۳۸۷). پژوهش حاضر از دیدگاه نقشی که مدیران می‌توانند در تثبیت این قدرت برای حرفه حسابرسی داشته باشد بسیار حائز اهمیت است. همچنین شرط لازم تداوم خدمات حسابرسی کسب منافع اقتصادی از طریق حق الزحمه حسابرسی است که در سال‌های اخیر این حرفه نتوانسته به این منافع دست یابد. در چنین شرایطی انجام این پژوهش می‌تواند میزان اهمیت حق الزحمه خدمات حسابرسی را با بررسی رابطه آن با تغییر در سطوح مدیریت موجود در یک شرکت بیان کند. بعلاوه انجام این مطالعات از این منظر ارزشمند خواهد بود که نه تنها نیاز به خدمات حسابرسی را بر مبنای یکی از اساسی‌ترین تئوری‌های مالی حسابداری بیان می‌کند، بلکه نمود عینی جایگاه مدیران و اثر آن بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی را ارائه خواهد کرد. چراکه بازار سرمایه نسبت به مدیریت شرکت

12 . Fee & Hadlock

13 . Shen & Cannella

14 . Farrell & Whidbee

15 . Ertugrul & Krishnan

16 . The Wall Street Journal

حساسیت و نگرانی دارد. لذا هر زمان تغییری در مدیریت رخ دهد، یکی از علل آن می‌تواند بیانگر این موضوع باشد که مدیران در انجام وظیفه خود که همان افزایش ثروت سهامداران می‌باشد به نحو احسن عمل ننموده‌اند. فرایند تغییر مدیریت را می‌توان به عنوان یک استراتژی در نظر گرفت که در شرکت توسط مسؤلین و مالکان در جهت هماهنگ نمودن آن با تغییرات محیطی انجام می‌گیرد و این فرایند مکانیزم مداخله‌ای است که موجودیت فعلی و آتی شرکت را نشان می‌دهد. بررسی تأثیر تغییر مدیریت بر میزان حق الزحمه حسابرسی به لحاظ جایگاه تصمیمات مدیران در شرکت حائز اهمیت می‌باشد.

□ ۳. مبانی نظری پژوهش

قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، یکی از موضوع‌های مورد علاقه بسیاری از محققان حسابرسی است و تاکنون مطالعات زیادی در این زمینه انجام شده است و اکثر آن‌ها یک هدف عمده را دنبال می‌کنند و آن تشخیص عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی است. آگاهی از این عوامل هم برای صاحبکار و هم برای حسابرس مفید است. حسابرسان با دانستن عوامل مؤثر بر بهای خدمات خود می‌توانند این خدمات را به شکل مناسبی قیمت‌گذاری کنند (گیست^{۱۷}، ۱۹۹۲). اهمیت این موضوع، به خصوص در سال‌های اخیر و پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران در کشور ما بیشتر دیده می‌شود، زیرا پس از تشکیل جامعه، انحصار بازار کار حسابرسی شکسته شده و رقابت شدیدی بین حسابرسان شکل گرفته است؛ رویدادی که مدت‌ها قبل در اغلب کشورهای پیشرفته اتفاق افتاده است. بازار سرمایه نسبت به مدیریت شرکت حساسیت و نگرانی دارد. لذا هر زمان تغییری در مدیریت رخ دهد یکی از علل آن می‌تواند بیانگر این موضوع باشد که مدیران در انجام وظیفه خود که همان افزایش ثروت سهامداران می‌باشد به نحو احسن عمل ننموده‌اند. فرایند تغییر مدیریت را می‌توان به عنوان یک استراتژی در نظر گرفت که در شرکت توسط مسؤلین و مالکان در جهت هماهنگ نمودن آن با تغییرات محیطی انجام می‌گیرد و این فرایند مکانیزم مداخله‌ای است که موجودیت فعلی و آتی شرکت را نشان می‌دهد. در این راستا محققان همچنین پیشنهاد کرده‌اند که بکارگیری مدیران خارجی در عین حال که برای شرکت مفید و کارساز می‌باشد برای موفق عمل نمودن استراتژی تغییر مدیریت نیز لازم است. در بیشتر مطالعات رابطه بین تغییر مدیران و عملکرد افراد جانشین در انواع بنگاه‌های اقتصادی و سازمان‌ها بررسی شده و به نتایج متفاوتی رسیده‌اند. به‌عنوان مثال؛ فورتادو و کاران^{۱۸} (۱۹۹۰) در تحقیقی که به منظور بررسی تحلیل تغییر مدیریت در ۱۰۸ شرکت کوچک تولیدکننده به انجام رساند، نتیجه این بود که تنها شرکت‌هایی که برای تغییر مدیریت از قبل برنامه داشته‌اند در دوره بعد از تغییر مدیریت خود سودآوری را نشان داده‌اند.

در این تحقیق ادبیات نظری در خصوص رابطه قیمت حسابرسی را با بررسی یک عامل ریسک نسبتاً نادیده گرفته شده، یعنی برکناری مدیران در شرکت، بسط می‌دهیم. بر طبق چارچوب نظری

17 Gist

18 Furtado & Karan

پیشنهادی، برکناری ریسک بیشتر برای مؤسسه حسابرسی به همراه دارد و در نتیجه دستمزد حسابرسی بالاتر خواهد بود. بر مبنای مطالعات پیشین (فارل و ویدبی، ۲۰۰۳؛ کلایتون و همکاران، ۲۰۰۵)، بر این باوریم که برکناری معمولاً ناشی از عملکرد غیر قابل قبول شرکت است و نشانه‌ای است از اینکه راهبرد و رهبری شرکت به تغییرات وسیع نیاز دارد. عدم اطمینان‌هایی که در اطراف این تغییرات وجود دارد، منجر به ریسک تجاری بالاتر برای شرکت و در نتیجه ریسک بالاتر برای حسابرس خواهد شد. بعلاوه، برکناری مدیران می‌تواند ریسک حسابرسی را هم به علت فشار روی مدیریت فعلی مشتری برای عملکرد بهتر و هم به علت برکناری مدیران ارشد که معمولاً همراه با برکناری مدیر عامل انجام می‌شود، بالا ببرد. بسیاری از مطالعات انجام شده در ادبیات فرض بر این دارند رابطه‌ای اتفاقی بین عملکرد ضعیف شرکت و برکناری مدیر عامل وجود دارد (دفوند و پارک^{۱۹}، ۱۹۹۹؛ هاسون و همکاران^{۲۰}، ۲۰۰۱؛ وواک و همکاران^{۲۱}، ۲۰۱۱؛ کروسلند و چن^{۲۲}، ۲۰۱۳). همان گونه که هلوگ و همکاران^{۲۳} (۲۰۱۲) اشاره کرده‌اند، تحقیقات پیشین به طور قطع نشان داده‌اند که وقتی که عملکرد شرکت ضعیف باشد، در اغلب موارد مدیر عامل آن شرکت کنار گذاشته می‌شود. در جریان این ادبیات، محققان متعددی بر نقش هیئت مدیره در برکناری مدیر عامل تأکید می‌کنند؛ و بر این اساس، هیئت مدیره، بر مبنای انتظارات خود از عملکرد شرکت، مدیر عامل را ارزیابی می‌کند. هرگاه عملکرد شرکت از انتظارات هیئت مدیره فاصله زیادی داشته باشد، مدیر عامل منفصل شده و یا مجبور به استعفاء می‌شود. باور بر این است که در برکناری مدیرعامل، نه تنها هیئت مدیره از عملکرد اخیر شرکت ناراضی است، بلکه نگران است که عملکرد غیر قابل قبول در آینده نیز ادامه داشته باشد، مگر این که تغییرات اساسی صورت پذیرد. همان گونه که کلایتون و همکاران (۲۰۰۳) استدلال می‌کنند، برکناری معمولاً نشانه آن است که خط مشی‌های فعلی شرکت کارایی ندارند و تغییرات اساسی مورد نیاز است.

برکناری، هم از نظر جهت‌گیری راهبردی آینده شرکت و هم از نظر توانایی مدیر عامل جدید در مدیریت اثربخش تغییرات مورد نیاز، ایجاد ابهام می‌کند. در مورد ریسک به کارگماری مدیرعامل جدید توجه به این نکته لازم است که برکناری‌هایی که به دنبال عملکرد ضعیف شرکت انجام می‌شود، اغلب نتیجه معکوس می‌دهد؛ چون بسیاری از اعضای هیئت مدیره از آمادگی لازم برای انتخاب مدیرعاملی که بتواند جوابگوی مشکلات بنیادی شرکت باشد، برخوردار نیستند (ورسیما^{۲۴}، ۲۰۰۲). ابهاماتی که پیرامون برکناری وجود دارد، منجر به افزایش نوسان در قیمت سهام شرکت به مدت طولانی می‌شود، چون بازار در صدد ارزیابی تغییرات در راهبرد شرکت و همچنین قابلیت مدیرعامل جدید است. از دیدگاه حسابرس، ابهامات پیرامون برکناری مدیران، می‌تواند سبب نگرانی‌هایی در

19 . DeFond and Park

20 Huson et al.

21 . Wowak et al.

22 . Crossland and Chen

23 . Helwege et al.

24 . Wiersema

مورد سودآور بودن شرکت در آینده شود؛ به عبارت دیگر، ابهامات سبب بالا رفتن ریسک تجاری شرکت مشتری و نهایتاً بالا رفتن ریسک حرفه‌ای حسابرس، می‌شود.

همچنین برکناری می‌تواند موجب ریسک در کار حسابرسی شود. از جمله فشارهایی که منجر به تقلب می‌شود، «فشار بیش از حد روی مدیریت یا کارکنان عملیاتی برای رسیدن به اهداف مالی تعیین شده توسط هیئت مدیره» است. همانگونه که قبلاً اشاره کردیم، اگر عملکرد شرکت از نظر هیئت مدیره غیرقابل قبول باشد، اغلب منجر به برکناری مدیر خواهد شد. مدیری که عملکرد غیر قابل قبول دارد، بخوبی از موقعیت متزلزل خود آگاه است و ممکن است برای حفظ موقعیت خود عملکرد بالاتر از واقع گزارش کند. علاوه بر این، ممکن است مدیر جدید با توجه به تجربه مدیر قبلی، برای برآورده ساختن انتظارات هیئت مدیره فشار بیش از حد روی خود احساس کند. تحقیقات متعدد در حسابداری استدلال می‌کنند که برکنار ساختن مدیریت، یک عامل ریسک برای حسابرسان است (موک و رایت، ۱۹۹۹، ۱۹۹۳؛ هلیار و همکاران، ۱۹۹۶). مخصوصاً برکناری مدیرعامل ممکن است بسیار مخاطره آمیز باشد؛ و همان طور که فی و هادلک (۲۰۰۴) گزارش می‌دهند، ریسک حسابرسی نه تنها در برکناری مدیر عامل، بلکه در برکناری بسیاری از مدیران ارشد یا سایر اعضای هیئت مدیره نیز ایجاد می‌شود. در مطالعات بسیاری در ادبیات موجود بعضی از محققان متذکر می‌شوند که: (۱) تعیین علت برکناری مدیر عامل مشکل است، چون شرکت‌ها از آشکار ساختن اطلاعات مربوط به آن اکراه دارند (شن و کانلا، ۲۰۰۲)؛ و (۲) برکناری مدیر عامل ممکن است به علتی غیر از عملکرد ضعیف، مثلاً به علت سوء رفتار، باشد (ارتاگرو و کریشنان، ۲۰۱۱). به عنوان مثال، ارتاگرو و کریشنان (۲۰۱۱) به منظور شناسایی دلایل مشخص در برکناری مدیران عامل از مقالات روزنامه‌ها (مثل وال استریت ژورنال) استفاده کردند؛ آن‌ها فقط در ۲۶٪ از موارد نمونه تحت مطالعه خود، توانستند علتی صریح و روشن برای برکناری پیدا کنند. آن‌ها همچنین اشاره می‌کنند که در نمونه تحت مطالعه آن‌ها، وقتی که به نظر می‌رسد برکناری مدیرعامل در نتیجه عملکرد ضعیف شرکت نباشد، برکناری اغلب به دنبال برملا شدن اقدامات غیر اخلاقی یا غیر قانونی مدیرعامل، مثل دستکاری در حسابداری، اتفاق افتاده است. اقدامات غیر اخلاقی یا غیر قانونی مدیرعامل، ریسک‌های آشکاری را برای مؤسسات حسابرسی در بر خواهد داشت، علی‌الخصوص اگر این اقدامات مربوط به موضوعات گزارش‌های مالی باشند.

۴. پیشینه پژوهش

۱.۴. پیشینه داخلی

تنانی و نیک بخت، (۱۳۸۹)، تحقیق حاضر به آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی پرداخته است. برای این منظور، اطلاعات مورد نیاز از صورت‌های مالی شرکت‌ها و نیز از طریق مصاحبه با مسؤلان آن‌ها برای پنج سال متوالی (۸۲-۸۶) جمع آوری گردید و پس از مرتب سازی، ارتباط آن‌ها با حق الزحمه حسابرسی آزمون شد. یافته‌های این تحقیق نشان داد متغیرهای حجم عملیات (اندازه) شرکت، پیچیدگی عملیات شرکت، نوع مؤسسه حسابرسی و تورم ارتباط معنی داری

با حق الزحمه حسابداری دارند، ولی متغیرهای ریسک حسابداری و تحصیلات و تجربه مسؤول تهیه کننده صورت‌های مالی، با متغیر وابسته (حق الزحمه حسابداری) فاقد ارتباط آماری بودند.

خدادادی و حاجی زاده (۱۳۹۰) نیز در تحقیقی با عنوان نظریه نمایندگی و حق الزحمه حسابداری مستقل: آزمون فرضیه جریان‌های نقد آزاد به بررسی تأثیر هزینه‌های نمایندگی ناشی از فرضیه جریان‌های نقد آزاد بر حق الزحمه حسابداری پرداختند. نتایج آن‌ها موید وجود ارتباط مثبت و معنی دار بین هزینه‌های نمایندگی ناشی از جریان‌های نقد آزاد شرکت و حق الزحمه حسابداری بود. همچنین شواهد نشان داد در شرکت‌های دارای جریان‌های نقدی آزاد زیاد، بین سطح بدهی و حق الزحمه حسابداری ارتباط مثبت و معنی دار و بین نسبت فرصت‌های رشد آتی و حق الزحمه حسابداری، ارتباط منفی و معنی دار وجود دارد.

موسوی و داروغه حضرتی (۱۳۹۰) به بررسی نقش جریان نقد آزاد شرکت‌ها بر حق الزحمه حسابداری پرداختند. هدف از تحقیق، تعیین این موضوع بود که آیا بین جریان نقد آزاد و حق الزحمه حسابداری رابطه معنی داری وجود دارد. نتایج بررسی آن‌ها نشان داد که شرکت‌های با جریان نقد آزاد بالا دارای حق الزحمه حسابداری بیشتری هستند. همچنین در این شرکت‌ها، میزان بدهی و سود تقسیمی با حق الزحمه حسابداری از لحاظ آماری ارتباط معنی داری پیدا می‌کند.

اسدی و منتی منجق تپه (۱۳۹۰)، تحقیق حاضر در نظر دارد مدیریت سود را در سال تغییر مدیریت و دوره‌های پیرامون آن در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۳ الی ۱۳۸۷ بررسی کند. نتایج تحقیق، مدیریت مثبت سود در سال قبل از تغییر مدیریت را تأیید کرده، ولی شواهدی از مدیریت منفی سود در سال تغییر و مدیریت مثبت سود در سال بعد از تغییر، به دست نیامده است. همچنین، نتایج تحقیق نشان داد که مدیریت سود به اندازه نوع صنعتی که شرکت‌ها در آن فعالیت دارند، بستگی ندارد.

طبری و همکاران (۱۳۹۰) در جستجوی یافتن رابطه عوامل نظام راهبری با حق الزحمه حسابداری مستقل شرکت‌ها متوجه شدند که از بین ده عامل مورد بررسی، درصد مالکیت نهادهای دولتی و شبه دولتی و نوع حسابرس با حق الزحمه حسابداری مستقل رابطه مستقیم و معناداری دارد.

خدادادی و همکاران (۱۳۹۲) با بررسی رابطه بین ساختار مالکیت و حق الزحمه حسابداری دریافتند که بین مالکیت دولتی و مالکیت خانوادگی با حق الزحمه حسابداری رابطه معناداری وجود دارد، ولی بین مالکیت نهادی و مالکیت مدیریت با حق الزحمه حسابداری رابطه معناداری مشاهده نگردید.

موسوی شیری و پهلوان (۱۳۹۴) در تحقیقی با عنوان توازن بین مسئولیت‌های حسابداری و عمل بازاریابی توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران به نقش حق الزحمه حسابداری و کیفیت حسابداری، از بین رفتن استقلال حسابداری و سختی کار حسابداری در بازاریابی توسط حسابرسان پرداختند. تایج تحقیق حاکی از این است که حسابرسان از طریق کاهش حق الزحمه حسابداری و کاهش استقلال حسابداری اقدام به بازاریابی نموده و در شرایطی که جذب کار حسابداری سخت باشد از رویه‌هایی جهت بازاریابی کار حسابداری استفاده می‌کند. اگرچه نتایج تحقیق نشان می‌دهد که حسابرسان در خصوص کیفیت حسابداری چنین مصالحه‌ای جهت جذب کار انجام نمی‌دهند.

صالحی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی رابطه بین فرصت‌های سرمایه‌گذاری حسابرس برای مشتریان و حق الزحمه حسابرسان متخصص صنعت و غیر متخصص پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که فرصت‌های سرمایه‌گذاری ویژه شرکت نقش متمایزی در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی دارد و هنگامی که حسابرسی برای حسابرسی پر ریسک حق الزحمه بیشتری را درخواست می‌کند این حق الزحمه افزایش می‌یابد. علاوه بر این در مواردی که مشتری‌هایی که دارای فرصت‌های سرمایه‌گذاری متمایز از سایر شرکت‌های دیگر می‌باشند، حسابرس متخصص صنعت توانایی کمتری در تعیین حق الزحمه حسابرسی دارد.

۲.۴. پیشینه خارجی

کلایتون و همکاران^{۲۵} (۲۰۰۳) پیامد مهم برکناری مدیرعامل بر تغییر در نوسان حقوق صاحبان سهام مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها دریافتند که به دنبال برکناری مدیرعامل نوسان افزایش می‌یابد، حتی زمانی که مدیر عامل داوطلبانه کناره‌گیری کند و شخصی از درون شرکت جایگزین او شود. برکناری‌های اجباری نوسان را بیش از برکناری‌های داوطلبانه افزایش می‌دهند؛ و این یافته با دیدگاهی که برکناری اجباری را حاکی از محتمل‌تر بودن تغییرات وسیع راهبردی می‌داند، مطابقت دارد.

فلدمن و همکاران^{۲۶} (۲۰۰۹) به بررسی حق الزحمه‌های حسابرسی پس از ارائه مجدد و برکناری مدیر عامل، در نمونه‌ای از شرکت‌ها که صورت‌های مالی سال ۲۰۰۳ خود را ارائه مجدد کرده‌اند، پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که حق الزحمه‌های حسابرسی برای شرکت‌هایی که ارائه مجدد می‌کنند، در مقایسه با گروهی از شرکت‌های بدون ارائه مجدد، بالاتر است. آن‌ها دریافتند که برکناری مدیر عامل رابطه مثبت میان ارائه مجدد و قیمت حسابرسی را تعدیل می‌کند. نتایج نشان داد که تغییر مدیر امور مالی در شرکت‌هایی که ارائه مجدد دارند، حق الزحمه حسابرسی افزایش یافته را تعدیل می‌کند، اما تغییر مدیر عامل چنین تأثیری ندارد.

چارلز و همکاران^{۲۷} (۲۰۱۰) در تحقیق خود نشان می‌دهد که بین سال‌های ۲۰۰۰ و ۲۰۰۳ حق الزحمه‌های حسابرسی و ریسک گزارش مالی ارتباط مثبتی با یکدیگر دارند و این ارتباط رو به فزونی است. این مقاله بیش ارزشیابی سهام را یکی از عواملی می‌داند که به احتمال بسیار در دستکاری درآمدها سهیم است و باعث افزایش ریسک تحریف‌های عمده می‌شود. افزایش ریسک تحریفات عمده نیز به نوبه خود مستلزم این است که تلاش‌های مضاعفی در امر حسابرسی اعمال شوند و در نتیجه حق الزحمه‌های حسابرسی بالاتر روند.

کریم^{۲۸} (۲۰۱۰) قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی و نوع حسابرسی را در کشور بنگلادش بررسی کرده است. بر اساس نتایج تحقیق اندازه شرکت، ریسک حسابرسی و نوع حسابرس بر قیمت‌گذاری

25. Clayton et al.
26. Feldmann et al.
27. Charles et al.
28. Karim

خدمات حسابداری مؤثر می‌باشند.

رحمان خان و همکاران (۲۰۱۱) در پژوهش خود، اثر تمرکز مالکیت را بر حق الزحمه حسابداری در اقتصاد نوظهور بنگلادش بررسی کردند. نتایج این پژوهش نشان داد که حق الزحمه حسابداری رابطه منفی معناداری با مالکیت خانوادگی و سرمایه گذاران نهادی دارد.

آلالی^{۲۹} (۲۰۱۱) رابطه بین حق الزحمه حسابداری و اقلام تعهدی غیر اختیاری را برای ۸۱۸۷ شرکت، بین سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۶ بررسی کرد. نتایج تحقیق نشان داد که بین اقلام تعهدی غیر اختیاری و حق الزحمه حسابداری ارتباط مثبت و معنی‌داری وجود دارد. همچنین حق الزحمه حسابداری با سودآوری شرکت رابطه منفی دارد. شرکت‌ها در وضعیت مالی ضعیف (زیان) انتظار دارند تا حق الزحمه حسابداری بیشتری پرداخت کنند، این امر منجر به افزایش ریسک این شرکت‌ها می‌شود و سودآوری کاهش می‌یابد.

چان و همکاران^{۳۰} (۲۰۱۲) با استفاده از داده‌های مربوط به شرکت‌های فهرست شده در کشور چین از سال ۲۰۰۷ تا ۲۰۰۹، تأثیر سلطه مدیرعامل و عوامل رشد را در قیمت گذاری حسابداری، مورد بررسی قرار می‌دهند. نتایج بدست آمده نشان می‌دهند که به علت هزینه‌های بالای نمایندگی در شرکت‌های فهرست شده چینی، هم سلطه مدیرعامل و هم عوامل رشد، تأثیر مثبت معنی‌دار در حق الزحمه حسابداری دارند. با وجود این، از آن جایی که بسیاری از شرکت‌های فهرست شده چینی در مرحله ابتدایی رشد قرار دارند، تأثیر سلطه مدیرعامل بر حق الزحمه حسابداری، به عوامل رشد بستگی ندارد.

فلمن و همکاران (۲۰۰۹) به بررسی تجدیدارائه‌های حسابداری، حق الزحمه حسابداری و اثر تعدیل‌کننده گردش مدیران مالی پرداختند و در تجزیه و تحلیل تکمیلی کارشان به این نتیجه رسیدند که تغییرات مدیران مالی به دلیل تجدید ارائه‌ها حق الزحمه‌های حسابداری را افزایش می‌دهد، ولی تغییرات مدیران عامل به دلیل تجدید ارائه‌ها حق الزحمه‌ها را افزایش نمی‌دهد. از این رو که آن‌ها به این نتیجه رسیدند که تغییرات مدیران عامل حق الزحمه را افزایش نمی‌دهد، ما در قسمت نتیجه‌گیری فایل اصلاح‌شده قبلی بیان کردیم که نتایج ما همخوانی دارد با نتیجه پژوهش فلمن و همکاران (۲۰۰۹). زیرا ما به این نتیجه رسیدیم که دوره تصدی بالاتر، (تغییرات کمتر مدیران عامل) باعث افزایش حق الزحمه شده است. همچنین کستر و همکاران^{۳۱} (۲۰۱۳)، تأثیر گردش مدیران در هیئت‌مدیره را بر رابطه بین تجدید ارائه حسابداری و حق الزحمه حسابداری را بررسی کردند و به نتیجه مشابه با فلمن و همکاران (۲۰۰۹) رسیدند.

هانگ و همکاران^{۳۲} (۲۰۱۴) به بررسی رابطه بین گردش اجباری و اختیاری مدیرعامل با حق الزحمه حسابداری پرداختند. یافته‌های آن‌ها رابطه معناداری را بین گردش اجباری و اختیاری

29. Alali

30 . Chuan et al.

31 .Kester

32 .Huang et al.

مدیرعامل با حق الزحمه حسابرسی نشان نداد. سعید و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی رابطه بین ویژگی‌های مدیرعامل شامل دوره تصدی و تخصص مالی با به‌موقع بودن گزارش حسابرسی پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد که دوره تصدی و تخصص مالی مدیرعامل با به‌موقع بودن گزارش حسابرسی رابطه مثبت دارد. علی و ژانگ، (۲۰۱۵) در تحقیق خود به بررسی دوره تصدی مدیرعامل و مدیریت سود پرداختند. نتایج آن‌ها نشان می‌دهد که مدیران عامل جدید سعی دارند تا به طور شایسته‌ای برداشت بازار از توانایی‌هایشان را در سال‌های اولیه اشتغال به کارشان یعنی زمانی که وضعیت بازار نامشخص است، تحت تأثیر قرار دهند. همچنین آن‌ها اذعان کردند که بزرگنمایی در گزارش سود در سال آخر اشتغال مدیران عامل بسیار بیشتر است اما این نتیجه تنها از طریق بررسی بزرگنمایی در گزارش سود در سال‌های اولیه اشتغال به کار مدیران به دست می‌آید. گایونر و همکاران (۲۰۱۶) می‌باشند در پژوهشی دریافتند که هیئت مدیره مستقل و عدم تغییر مدیران، سبب افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود. برایان و ماسو (۲۰۱۶) به بررسی رابطه بین حقوق و مزایای پرداختی به مدیرعامل با حق الزحمه حسابرسی پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها حاکی از این است که بین حقوق و مزایای پرداختی به مدیرعامل با حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

۵. فرضیه‌های تحقیق

با توجه به مبانی نظری و پیشینه تحقیق فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه ۱: بین تغییر مدیرعامل و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ۲: بین تغییر رئیس هیئت مدیره و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ۳: بین تغییر در وظیفه مدیران حاضر در هیئت مدیره (موظف و غیرموظف) و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

۶. روش‌شناسی تحقیق

۱.۶. نوع روش

تحقیق حاضر، بدین دلیل که به آزمودن کارایی مباحث علمی در زمینه، بهای خدمات حسابرسی و تغییر مدیران و توسعه دانش کاربردی در مورد همبستگی رابطه و تأثیر پذیری میان متغیرها، از نظر هدف کاربردی (در پی حل یک مشکل خاص)، از بعد فرآیند، تحقیقی کمی (دارای نگرشی عینی به جمع‌آوری و تحلیل داده‌های کمی)، از نظر شیوه گردآوری و تحلیل اطلاعات، توصیفی-همبستگی (در پی تعریف و به دست آوردن اطلاعات از یک مشکل یا موضوع مشخص در روابط بین متغیرها) و از بعد منطقی، یک تحقیق استقرایی (درصد طراحی یک مدل کلی بر اساس مشاهدات تجربی و جمع‌آوری داده‌های کمی) است. پژوهش حاضر در طبقه رویکردهای اثبات‌گرایی قرار می‌گیرد.

۲.۶. جامعه آماری و روش نمونه‌گیری

جامعه آماری پژوهش به‌تمامی شرکت‌هایی محدود شد که حداقل از ابتدای سال مالی ۱۳۸۷ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته‌شده و تا پایان سال مالی ۱۳۹۳ در آن حضور داشته و از ویژگی‌های زیر برخوردار باشند:

۱- طی سال‌های مورد مطالعه تحقیق ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۳، نماد معاملاتی آن‌ها از تابلوی بورس خارج نشده باشد.

۲- شرکت در گروه شرکت‌های هلدینگ، سرمایه‌گذاری و یا واسطه‌گری مالی نباشد. چراکه ماهیت فعالیت و ترکیب صورت‌های مالی این شرکت‌ها با شرکت‌های تولیدی متفاوت بوده و قابلیت مقایسه با آن‌ها را ندارد.

۳- شرکت‌های مورد مطالعه نبایستی سال مالی و فعالیت خود را طی دوره‌های مورد نظر تغییر داده باشند (همگن بودن سال مالی و فعالیت در طول دوره مطالعه).

با توجه به محدودیت‌های بالا جامعه آماری پژوهش را ۱۰۳ شرکت پذیرفته‌شده در سازمان بورس اوراق بهادار تشکیل می‌دهد. لازم به ذکر است که تعداد ۶۱ مشاهده سال شرکت به علت پرت بودن داده از نمونه انتخابی پژوهش حذف گردیده‌اند و در نهایت جامعه آماری پژوهش را ۶۶۰ مشاهده سال شرکت تشکیل می‌دهد. از آنجاکه روش انجام پژوهش کتابخانه‌ای بوده و با داده‌های واقعی شرکت‌ها سروکار دارد، برای فراهم کردن اطلاعات شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران از منابع مختلفی از جمله سایت اطلاع‌رسانی بورس اوراق بهادار تهران و نرم‌افزار ره‌آوردنویین استفاده شد. برای تحلیل داده‌ها نیز از نرم‌افزار Stata و Eviews استفاده گردید.

۳.۶. مدل و متغیرهای پژوهش

جهت آزمون فرضیه‌های تحقیق از مدل‌های رگرسیونی زیر بهره گرفته می‌شود:

مدل آزمون فرضیه اول:

$$LNAF_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 TURN-CEO_{it} + \alpha_2 LNASSETS_{it} + \alpha_3 REINTA_{it} + \alpha_4 FORGN_{it} + \alpha_5 LIQ_{it} + \alpha_6 DA_{it} + \alpha_7 ROA_{it} + \alpha_8 LOSS_{it} + \alpha_9 RESTATE_{it} + \alpha_{10} BIG_{it} + \alpha_{11} AUD_CHANGE_{it} + \alpha_{12} AUD_TENURE_{it} + \alpha_{13} BD_IND_{it} + \alpha_{14} BD_SIZE_{it} + \alpha_{15} DUAL_{it} Y_{it} + \epsilon_{t,i}$$

مدل آزمون فرضیه دوم:

$$LNAF_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 TURN-CH_{it} + \alpha_2 LNASSETS_{it} + \alpha_3 REINTA_{it} + \alpha_4 FORGN_{it} + \alpha_5 LIQ_{it} + \alpha_6 DA_{it} + \alpha_7 ROA_{it} + \alpha_8 LOSS_{it} + \alpha_9 RESTATE_{it} + \alpha_{10} BIG_{it} + \alpha_{11} AUD_CHANGE_{it} + \alpha_{12} AUD_TENURE_{it} + \alpha_{13} BD_IND_{it} + \alpha_{14} BD_SIZE_{it} + \alpha_{15} DUAL_{it} Y_{it} + \epsilon_{t,i}$$

مدل آزمون فرضیه سوم:

$$LNAF_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 TURN-DIRECT_{it} + \alpha_2 LNASSETS_{it} + \alpha_3 REINTA_{it} + \alpha_4 FORGN_{it} + \alpha_5 LIQ_{it} + \alpha_6 DA_{it} + \alpha_7 ROA_{it} + \alpha_8 LOSS_{it} + \alpha_9 RESTATE_{it} + \alpha_{10} BIG_{it} + \alpha_{11} AUD_CHANGE_{it} + \alpha_{12} AUD_TENURE_{it} + \alpha_{13} BD_IND_{it} + \alpha_{14} BD_SIZE_{it} + \alpha_{15} DUAL_{it} Y_{it} + \epsilon_{t,i}$$

که در مدل‌های فوق داریم:

۱.۳.۶. متغیر وابسته

$LNAF_{it}$: لگاریتم طبیعی بهای خدمات حسابداری شرکت i در سال t است که از روی یادشتهای همراه صورت‌های مالی استخراج می‌شود.

۲.۳.۶. متغیرهای مستقل

$TURN-CEO_{it}$: تغییر مدیر عامل شرکت i نسبت به سال قبل است. اگر مدیرعامل نسبت به سال قبل تغییر کرده باشد عدد یک و در غیر این صورت مقدار صفر می‌گیرد.

$TURN-CH_{it}$: تغییر در رئیس هیئت مدیره^{۳۳} شرکت i نسبت به سال قبل است. اگر رئیس هیئت مدیره نسبت به سال قبل تغییر کرده باشد عدد یک و در غیر این صورت مقدار صفر می‌گیرد.

$TURN Direct_{it}$: نشان دهنده تغییر نوع وظیفه مدیران (موظف و غیرموظف) در هیئت مدیره شرکت i نسبت به سال قبل است. اگر نسبت به سال قبل تغییر در درصد موظف و غیر موظف بودن هیات مدیره رخ داده باشد برای آن مقدار یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر در نظر گرفته می‌شود.

۳.۳.۶. متغیرهای کنترلی

$LnASSETS_{it}$: لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت i در سال t

$REINTA_{it}$: موجودی کالا به اضافه حساب‌های دریافتی تقسیم بر کل دارایی‌ها شرکت i در سال t

$FORGN_{it}$: اگر شرکت دارای فروش صادراتی باشد مقدار آن یک در غیر این صورت مقدار آن صفر فرض می‌شود.

LIQ_{it} : نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری شرکت i در سال t

DA_{it} : کل بدهی سال مالی t شرکت i تقسیم بر جمع دارایی‌های سال مالی t .

ROA_{it} : سود قبل از اقلام غیرمترقبه سال مالی t شرکت i تقسیم بر جمع دارایی‌های سال مالی t

$LOSS_{it}$: اگر در سال مالی t شرکت i زیان ده باشد مقدار یک در غیر این صورت مقدار آن صفر است.

$RESTATE_{it}$: اگر صورت‌های مالی تجدید ارائه شده باشند مقدار آن یک در غیر این صورت مقدار آن صفر فرض می‌شود.

BIG_{it} : اگر حسابرس شرکت را سازمان حسابداری بعنوان بزرگ‌ترین مؤسسه حسابداری در ایران بر عهده داشته باشد عدد یک، در غیر این صورت مقدار صفر می‌گیرد.

AUD_CHANGE_{it} : اگر حسابرس تغییر کرده باشد مقدار آن یک در غیر این صورت مقدار آن صفر فرض می‌شود.

AUD_TENURE_{it} : لگاریتم طبیعی دوره تصدی حسابرس با شرکت i در سال t

BD_IND_{it} : نسبت اعضای غیرموظف هیئت مدیره به کل اعضای هیئت مدیره شرکت i در سال t .

BD_SIZE_{it} : تعداد کل اعضای هیئت مدیره شرکت i در سال t .

$DUAL_{it} Y_{it}$: دوگانگی وظیفه مدیرعامل در صورتی که مدیر عامل رئیس هیئت مدیره یا نایب رئیس هیئت مدیره است، عدد یک و در غیر این صورت مقدار صفر می‌گیرد.

۷. یافته‌های تحقیق

۷.۱. آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرهای به کار برده شده این پژوهش در جدول ۱ مشاهده می‌شود. از آنجاکه شرکت‌های نمونه در هر دو فرضیه پژوهش یکسان است، متغیرها بر حسب مدل تفکیک نشدند. به منظور بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش از آزمون جارک - برا استفاده شده است. از آنجاکه مقدار معناداری آزمون برای متغیرها کمتر از میزان ۵ درصد است، می‌توان گفت متغیرها از توزیع نرمال پیروی نمی‌کنند. نکته شایان ذکر اینکه بر اساس قضیه حد مرکزی، ضرایب در داده‌های با تعداد مشاهدات بالا نرمال محسوب می‌شوند، هر چند توزیع اجزا نرمال نباشد (گرین، ۲۰۱۱). در این پژوهش نیز از آنجاکه تعداد داده‌ها از ۶۶۰ سال - شرکت تشکیل شده است، مشکلی از این بابت وجود نخواهد داشت؛ اگرچه باید یادآوری کرد در این پژوهش تا حد امکان داده‌های پرت (۶۱ مورد) از طریق نمودار جعبه‌ای حذف شدند. با توجه به جدول شماره ۱ میانگین حق الزحمه دریافتی حسابرسان ۷۲۱ میلیون ریال است. بیشترین حق الزحمه ۴۷۶۲ میلیون ریال و کمترین آن ۲۵ میلیون ریال می‌باشد. اختلاف زیاد بین حق الزحمه در شرکت‌های مورد مطالعه ناشی از این واقعیت است که شرکت‌های مختلف از نظر اندازه و نوع محصول و سطح ریسک و حتی نوع موسسه حسابداری با هم متفاوت هستند و مؤسسات حسابداری حق الزحمه خود را بر اساس فاکتورهای متفاوتی تعیین می‌نمایند. تغییرات مدیرعامل در شرکت‌های نمونه به طور میانگین ۲۲ درصد و تغییرات رئیس هیئت مدیره ۳۰ درصد است. همچنین تغییرات در اعضای موظف و غیرموظف به طور متوسط ۲۱ درصد می‌باشد. نظر به اینکه طبق قانون تجارت مدت تصدی اعضای هیات مدیره دو سال می‌باشد و دوره پژوهش حاضر ۶ سال می‌باشد نتایج بدست آمده طبیعی به نظر می‌رسد. در ادامه و در ارتباط با متغیرهای کنترلی پژوهش، مشاهده می‌شود که اندازه شرکت صاحبکار که از لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها بدست آمده است، به طور میانگین ۱۳ ونیم درصد است. نسبت موجودی کالا و حساب‌های دریافتی نیز به طور میانگین ۵۵ درصد می‌باشد. نسبت بدهی که به نوعی اهرم مالی شرکت محسوب می‌شود به طور میانگین ۶۴ درصد و بازده دارایی در شرکت‌های نمونه ۱۰ درصد می‌باشد. به طور متوسط زیان در شرکت‌های نمونه ۱۳ درصد و فروش خارجی آن‌ها ۵۹ درصد است. در ادامه یافته‌ها حاکی از این است که حدوداً ۹۰ درصد از شرکت‌های نمونه تجدید ارائه در صورت‌های مالی خود داشته‌اند. در ارتباط با متغیرهای حسابداری یافته‌ها نشان از این دارد که حسابداری ۲۳ درصد شرکت‌های نمونه را سازمان حسابداری بر عهده داشته است و تغییر حسابداری و لگاریتم دوره تصدی حسابرس به ترتیب ۲۰ درصد و ۰/۴۳۷ می‌باشد. متغیرهای حاکمیت شرکتی نیز گویای این است که ۶۰ درصد از اعضای هیئت مدیره‌ها

در شرکت‌های نمونه مستقل هستند و لگاریتم اندازه هیئت‌مدیره ه طور متوسط $0/705$ است. همچنین مدیران عامل در 21 درصد از شرکت‌های نمونه آ دو مسئولیتی هستند و همزمان رئیس یا نایب رئیس هیئت مدیره نیز می‌باشند.

جدول ۱، آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	بیشینه	کمینه	چولگی	کشیدگی	احتمال جاکو-برا
حق الزحمه حسابرسی (میلیون ریال)	۷۲۱	۴۵۰	۷۶۵	۴۷۶۲	۲۵	۲/۶۱	۱۰/۶۳	۰/۰۰۰۰
لگاریتم حق الزحمه حسابرسی	۶/۲۰	۶/۱۰	۰/۸۴۲	۸/۴۶۸	۳/۲۱	۰/۲۵	۳/۳۵	۰/۰۰۴۳
تغییر مدیرعامل	۰/۲۲۵	۰	۰/۴۱۸	۱	۰	۱/۳۱۱	۲/۷۲۱	۰/۰۰۰۰
تغییر رئیس هیئت‌مدیره	۰/۳۰۶	۰	۰/۴۶۱	۱	۰	۰/۸۴۱	۱/۷۰۸	۰/۰۰۰۰
تغییر در وظیفه مدیران	۰/۲۱۲۱	۰	۰/۴۰۹	۱	۰	۱/۴۰۸	۲/۹۸۳	۰/۰۰۰۰
اندازه شرکت	۱۳/۵۱۵	۱۳/۴۶۸	۱/۳۴	۱۸/۱۱	۱۰/۰۳	۰/۴۷۴	۳/۶۱۲	۰/۰۰۰۰
نسبت ح دریافتی و موجودی کالا	۰/۵۵۴	۰/۵۷۹	۰/۱۸۵	۰/۹۴۷	۰/۰۰۶	۰/۵۷	۳/۱۲۹	۰/۰۰۰۰
فروش خارجی	۰/۵۹۰	۱	۰/۴۹۲	۱	۰	-۰/۳۶۹	۱/۱۳۶	۰/۰۰۰۰
نسبت جاری	۱/۴۴۵	۱/۲۴۳	۰/۹۰۶	۶/۹۸۳	۰/۱۶۴	۳/۲۴۱	۱۶/۷۹۹	۰/۰۰۰۰
نسبت بدهی	۰/۶۴۱	۰/۶۴۸	۰/۲۳۸	۱/۸۷۷	۰/۰۶۵	۰/۶۹۸	۵/۹۴۵	۰/۰۰۰۰
بازده دارایی	۰/۱۰۵	۰/۰۹۱	۰/۱۳۷	۰/۵۳۷	-۰/۲۹۹	۰/۲۱۲	۳/۷۴۶	۰/۰۰۰۰
زیان شرکت	۰/۱۳۹	۰	۰/۳۴۶	۱	۰	۲/۰۸۲	۵/۳۳۵	۰/۰۰۰۰
تجدید ارائه	۰/۹۰۴	۱	۰/۲۹۴	۱	۰	-۲/۷۵۳	۸/۵۸۱	۰/۰۰۰۰
اندازه مؤسسه حسابرسی	۰/۲۳۳	۰	۰/۴۲۳	۱	۰	۱/۲۶۰	۲/۵۹۰	۰/۰۰۰۰
تغییر حسابرس	۰/۲۰۹	۰	۰/۴۰۶	۱	۰	۱/۴۳۰	۳/۰۴۶	۰/۰۰۰۰
لگاریتم دوره تصدی حسابرس	۰/۴۳۷	۰/۴۷۷	۰/۲۸۵	۰/۹۰۴	۰	-۰/۱۹۲	۲/۰۴۲	۰/۰۰۰۰
استقلال هیئت مدیره	۰/۶۰۸	۰/۶۰۰	۰/۱۹۵	۰/۸۵	۰	-۰/۹۸۲	۳/۵۴۷	۰/۰۰۰۰
لگاریتم اندازه هیئت مدیره	۰/۷۰۵	۰/۶۹۸	۰/۰۲۸	۰/۸۴۵	۰/۴۷۷	۱/۷۶۷	۱۸/۳۲۷	۰/۰۰۰۰
دومسئولیتی بودن مدیرعامل	۰/۲۱۵	۰	۰/۴۱۱	۱	۰	۱/۳۸۶	۲/۹۲۲	۰/۰۰۰۰

۲.۷. آمار استنباطی

جدول ۲، نتایج آزمون F لیمر

نتیجه	مقدار احتمال	آماره F	آزمون اف لیمر
روش پانلی مناسب تر است	۰/۰۰۰۰	۴/۷۴	مدل ۱
روش پانلی مناسب تر است	۰/۰۰۰۰	۴/۷۸	مدل ۲
روش پانلی مناسب تر است	۰/۰۰۰۰	۴/۵۸	مدل ۳

با توجه به اینکه مدل آزمون فرضیه‌ها یک مدل رگرسیون با داده‌های ترکیبی می‌باشد، برای تعیین تخمین مناسب آن بایستی ابتدا آزمون F لیمر بر روی آن انجام گردد. در جدول ۲ نتایج آزمون F لیمر برای مدل‌های پژوهش ارائه شده است. نتیجه حاصل از آزمون F لیمر برای مدل‌های مربوط به فرضیه‌های پژوهش حاکی از این است که فرضیه H_0 این آزمون رد شده و داده‌های مربوط به این مدل‌ها از روش پانل تبعیت می‌کنند. پس از مشخص شدن استفاده از روش داده‌های پانلی، لازم است تا مشخص شود که مدل پانلی مورد استفاده می‌بایست دارای اثرات ثابت باشد یا اثرات تصادفی. برای این منظور از آزمون هاسمن استفاده نموده که نتایج آن در جدول ذیل خلاصه شده است:

جدول ۳، نتایج آزمون هاسمن

نتیجه	مقدار احتمال	آماره کای دو	آزمون هاسمن
روش پانلی با اثرات ثابت	۰/۰۰۰۸	۳۵/۳۸	مدل ۱
روش پانلی با اثرات ثابت	۰/۰۰۰۰	۵۲/۹۰	مدل ۲
روش پانلی با اثرات ثابت	۰/۰۰۰۰	۶۶/۴۳	مدل ۳

نتیجه حاصل از آزمون هاسمن برای مدل‌های مربوط به فرضیه‌های پژوهش حاکی از این است که فرضیه H_0 این آزمون رد شده و روش برآورد پارامترهای این مدل‌ها روش پانلی با اثرات ثابت است. به دلیل اینکه روش داده‌های تابلویی، ترکیبی از داده‌های سری زمانی و داده‌های مقطعی می‌باشد، مشکلات مربوط به وجود خودهمبستگی و ناهمسانی واریانس در مدل پیش می‌آید (توکلی، ۱۳۷۸). در این پژوهش برای بررسی شرط عدم ناهمسانی واریانس از آزمون LR و برای بررسی شرط عدم خود همبستگی سریالی از آزمون وولدریج استفاده شد. نتایج حاصل از بررسی وجود ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی را در هر سه مدل نشان داد. لذا برای رفع ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی سریالی در هر سه مدل از روش GLS استفاده شد.

۱،۲،۷. نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

با توجه به قسمت قبل، مناسب‌ترین روش جهت تخمین مدل مربوط به آزمون فرضیه، استفاده از روش حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) جهت برازش مدل، می‌باشد. نتایج حاصل از برآورد پارامترهای مدل مربوط به فرضیه اول پژوهش به شرح جدول ذیل است. یافته‌های جدول ۴، و مقدار ضریب تعیین تعدیل شده حاکی

از این است که متغیر تغییر مدیرعامل ۷۵ درصد از تغییرات حق الزحمه حسابرسی را توضیح می‌دهد. معناداری آماره $F(18/172)$ بیانگر معناداری کلی مدل اول پژوهش است. در ادامه و با توجه به آماره t در سطح معناداری ضرایب و علامت ضرایب رگرسیون هر یک از متغیرها می‌توان نتیجه گرفت که، متغیر تغییر مدیرعامل با حق الزحمه حسابرسی ارتباط معناداری ندارد. بنابراین فرضیه اول پژوهش رد می‌شود. همچنین، در این مدل بین متغیر نسبت حساب دریافتی و موجودی کالا و فروش خارجی شرکت با حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معناداری دارد. در مقابل متغیر تجدید ارائه، اندازه موسسه حسابرسی و دومسئولیتی بودن مدیرعامل با حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارند و بین دیگر متغیرهای پژوهش با حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری مشاهده نمی‌شود.

جدول ۴، نتایج برازش نهایی مدل مربوط به فرضیه اول پژوهش

متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	P_value
مقدار ثابت	۶/۸۸۲	۰/۵۳۸	۱۲/۷۸۸	۰/۰۰۰۰
تغییر مدیرعامل	۰/۰۱۲	۰/۰۲۹	۰/۴۳۴	۰/۶۶۴
اندازه شرکت	۰/۰۰۷	۰/۰۰۵	۱/۳۴۶	۰/۱۷۸
نسبت ح دریافتی و موجودی کالا	-۰/۱۱۵	۰/۰۳۸	-۳/۰۰۴	۰/۰۰۲
فروش خارجی	-۰/۳۷۴	۰/۰۷۷	-۴/۸۴۲	۰/۰۰۰
نسبت جاری	۰/۰۱۱	۰/۰۲۰	۰/۵۸۰	۰/۵۶۲
نسبت بدهی	۰/۰۶۳	۰/۱۰۷	۰/۵۸۹	۰/۵۵۵
بازده دارایی	-۰/۱۸۰	۰/۱۵۲	-۱/۱۸۴	۰/۲۳۶
زیان شرکت	-۰/۰۱۸	۰/۰۵۳	-۰/۳۳۶	۰/۷۳۶
تجدید ارائه	۰/۰۸۰	۰/۰۱۸	۴/۴۲۷	۰/۰۰۰
اندازه مؤسسه حسابرسی	۰/۱۹۷	۰/۰۵۸	۳/۳۸۶	۰/۰۰۰
تغییر حسابرس	۰/۰۴۹	۰/۰۷۴	۰/۶۶۲	۰/۵۰۸
لگاریتم دوره تصدی حسابرس	۰/۱۱۶	۰/۱۷۳	۰/۶۷۰	۰/۵۰۳
استقلال هیئت مدیره	-۰/۰۲۰	۰/۰۶۲	-۰/۳۲۴	۰/۷۴۶
لگاریتم اندازه هیئت مدیره	-۱/۰۲۰	۰/۸۳۰	-۱/۲۲۹	۰/۲۱۹
دومسئولیتی بودن مدیرعامل	۰/۰۸۴	۰/۰۳۵	۲/۴۲۱	۰/۰۱۵
ضریب تعیین تعدیل شده			۰/۷۵۱	
آماره F			۱۸/۱۷۲	
سطح معناداری F			۰/۰۰۰۰	

۲،۲،۷. نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

یافته‌های جدول ۵، و مقدار ضریب تعیین تعدیل شده حاکی از این است که متغیر تغییر رئیس هیئت مدیره ۷۵ درصد از تغییرات حق الزحمه حسابرسی را توضیح می‌دهد. معناداری آماره $F(18/841)$ بیانگر معناداری کلی مدل دوم پژوهش است. در ادامه و با توجه به آماره t در سطح معناداری ضرایب و علامت ضرایب رگرسیون هر یک از متغیرها می‌توان نتیجه گرفت که، متغیر تغییر رئیس هیئت مدیره با حق الزحمه حسابرسی ارتباط منفی و معناداری دارد. بنابراین فرضیه دوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود. این نتیجه نشان از آن دارد که با تغییر رئیس هیئت مدیره حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های نمونه کاهش می‌یابد. همچنین، در این مدل نیز بین متغیر نسبت حساب دریافتنی و موجودی کالا و فروش خارجی شرکت با حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معناداری دارد. در مقابل متغیر تجدید ارائه، اندازه موسسه حسابرسی و دومسئولیتی بودن مدیرعامل با حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارند و بین دیگر متغیرهای پژوهش با حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری مشاهده نمی‌شود.

جدول ۵، نتایج برازش نهایی مدل مربوط به فرضیه دوم پژوهش

متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	P_value
مقدار ثابت	۶/۷۵۸	۰/۵۷۹	۱۱/۶۵۸	۰/۰۰۰
تغییر رئیس هیئت مدیره	-۰/۰۷۷	۰/۰۳۳	-۲/۳۱۱	۰/۰۲۱
اندازه شرکت	۰/۰۱۱	۰/۰۰۶	۱/۸۹۸	۰/۰۵۸
نسبت دریافتنی و موجودی کالا	-۰/۰۷۶	۰/۰۲۴	-۳/۱۶۱	۰/۰۰۱
فروش خارجی	-۰/۳۵۲	۰/۰۷۲	-۴/۸۴۹	۰/۰۰۰
نسبت جاری	۰/۰۱۰	۰/۰۲۱	-۰/۴۷۰	۰/۶۳۷
نسبت بدهی	۰/۰۲۳	۰/۱۰۸	۰/۲۱۲	۰/۸۳۲
بازده دارایی	-۰/۲۰۵	۰/۱۴۶	-۱/۳۹۶	۰/۱۶۳
زیان شرکت	-۰/۰۲۲	۰/۰۵۱	-۰/۴۳۴	۰/۶۶۴
تجدید ارائه	۰/۰۸۵	۰/۰۱۷	۴/۸۰۰	۰/۰۰۰
اندازه مؤسسه حسابرسی	۰/۲۰۰	۰/۰۶۱	۳/۲۵۰	۰/۰۰۱
تغییر حسابرس	۰/۰۵۷	۰/۰۸۳	۰/۶۸۳	۰/۴۹۴
لگاریتم دوره تصدی حسابرس	۰/۱۱۶	۰/۱۷۶	۰/۶۶۱	۰/۵۰۸
استقلال هیئت مدیره	-۰/۰۳۳	۰/۰۵۵	-۰/۵۹۸	۰/۵۴۹
لگاریتم اندازه هیئت مدیره	-۰/۸۹۰	۰/۸۶۵	-۱/۰۲۸	۰/۳۰۴
دومسئولیتی بودن مدیرعامل	-۰/۰۸۵	۰/۰۳۵	۲/۳۷۸	۰/۰۱۷
ضریب تعیین تعدیل شده			۰/۷۵۸	
آماره F			۱۸/۸۴۱	
سطح معناداری F			۰/۰۰۰۰	

۲،۲،۷. نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش

جدول ۶، نتایج برازش نهایی مدل مربوط به فرضیه سوم پژوهش

متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	P_value
مقدار ثابت	۶/۸۸۶	۰/۵۲۳	۱۳/۱۶۲	۰/۰۰۰
تغییر در وظیفه مدیران در هیئت مدیره	۰/۱۱۹	۰/۰۳۱	۳/۸۰۱	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	۰/۰۰۵	۰/۰۰۵	۰/۹۲۹	۰/۳۵۲
نسبت ح دریافتنی و موجودی کالا	-۰/۰۸۰	۰/۰۲۸	-۲/۷۹۰	۰/۰۰۵
فروش خارجی	-۰/۳۷۲	۰/۰۷۸	-۴/۷۳۹	۰/۰۰۰
نسبت جاری	۰/۰۰۶	۰/۰۱۹	۰/۳۲۲	۰/۷۴۶
نسبت بدهی	۰/۰۵۳	۰/۱۰۷	۰/۴۹۸	۰/۶۱۸
بازده دارایی	-۰/۱۷۵	۰/۱۲۷	-۱/۳۸۴	۰/۱۶۶
زیان شرکت	-۰/۰۱۴	۰/۰۵۰	۰/۲۸۳	۰/۷۷۶
تجدید ارائه	۰/۰۷۴	۰/۰۱۸	۴/۰۷۸	۰/۰۰۰
اندازه مؤسسه حسابرسی	۰/۱۹۹	۰/۰۵۲	۳/۸۰۷	۰/۰۰۰
تغییر حسابرس	۰/۰۴۲	۰/۰۶۹	۰/۶۰۸	۰/۵۴۳
لگاریتم دوره تصدی حسابرس	۰/۱۱۸	۰/۱۶۵	۰/۷۱۹	۰/۴۷۲
استقلال هیئت مدیره	۰/۰۴۶	۰/۰۷۶	۰/۶۱۱	۰/۵۴۱
لگاریتم اندازه هیئت مدیره	-۱/۰۷۸	۰/۷۷۷	-۱/۳۸۷	۰/۱۶۵
دومسئولیتی بودن مدیرعامل	۰/۰۷۴	۰/۰۲۹	۲/۵۰۲	۰/۰۱۲
ضریب تعیین تعدیل شده			۰/۷۵۷	
آماره F			۱۸/۷۰۶	
سطح معناداری F			۰/۰۰۰۰	

یافته‌های جدول ۶، و مقدار ضریب تعیین تعدیل شده حاکی از این است که متغیر تغییر در وظیفه مدیران در هیئت مدیره ۷۵ درصد از تغییرات حق الزحمه حسابرسی را توضیح می‌دهد. معناداری آماره F (۱۸/۷۰۶) بیانگر معناداری کلی مدل سوم پژوهش است. در ادامه و با توجه به آماره t در سطح معناداری ضرایب و علامت ضرایب رگرسیون هر یک از متغیرها می‌توان نتیجه گرفت که، متغیر تغییر در وظیفه مدیران در هیئت مدیره با حق الزحمه حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری دارد. بنابراین فرضیه سوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۹ درصد پذیرفته می‌شود. این نتیجه نشان از آن دارد که با تغییر وظیفه مدیران در هیئت مدیره (تغییر در درصد اعضای موظف و غیرموظف)،

حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های نمونه افزایش می‌یابد. همچنین، در این مدل نیز بین متغیر نسبت حساب دریافتی و موجودی کالا و فروش خارجی شرکت با حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معناداری دارد. در مقابل متغیر تجدید ارائه، اندازه موسسه حسابرسی و دومسئولیتی بودن مدیرعامل با حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارند و بین دیگر متغیرهای پژوهش با حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری مشاهده نمی‌شود.

۸. بحث و نتیجه‌گیری

بحث و موضوع اصلی در این پژوهش بررسی ارتباط بین تغییرات در مدیران حاضر در هیئت مدیره و حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به آن پرداخته شد. بحثی که در این مورد مطرح می‌شود، این است که آیا تغییرات مدیران در شرکت‌های ایرانی مطالعه (از قبیل تغییر مدیرعامل، رئیس هیئت‌مدیره و تغییر در درصد اعضای موظف و غیرموظف) بر حق الزحمه‌های حسابرسی در این شرکت‌ها اثرگذار است یا خیر؟ پاسخ به این سؤال خود منعکس‌کننده هدف اصلی این مطالعه می‌باشد. جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش در بورس اوراق بهادار تهران (جامعه آماری) طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۳، نمونه‌ای متشکل از ۱۰۳ شرکت به صورت حذف سیستماتیک انتخاب گردید.

در آزمون فرضیه اول به بررسی رابطه بین تغییر مدیرعامل و حق الزحمه حسابرسی پرداخته شد. که نتایج آزمون رابطه معناداری در سطح را بین این دو متغیر نشان نداد. این نتیجه مخالف با یافته‌های گایونر و همکاران (۲۰۱۶) می‌باشد. آن‌ها دریافتند که هیئت مدیره مستقل و عدم تغییر مدیران، سبب افزایش هزینه حسابرسی شده است. همچنین نتایج پژوهش همسو با یافته‌های فلدمن و همکاران (۲۰۰۹)، کستر و همکاران (۲۰۱۳) و هوانگ و همکاران (۲۰۱۴) می‌باشد که بین برکناری مدیرعامل و حق الزحمه حسابرسی ارتباطی نیافتند. همچنین به لحاظ مفهومی موافق با نتایج تنانی و علوی (۱۳۹۲) می‌باشد که مدیران اجرای هیچ تاثیری روی حق الزحمه ندارند.

در آزمون فرضیه دوم به بررسی رابطه بین تغییر رئیس هیئت مدیره و حق الزحمه حسابرسی پرداخته شد. نتایج وجود رابطه منفی و معنادار در سطح اطمینان ۹۵ درصد را نشان می‌دهد که حاکی از پذیرش فرضیه فوق می‌باشد. این نتیجه مخالف با یافته‌های گایونر و همکاران (۲۰۱۶) می‌باشد. این نتیجه به لحاظ مفهومی نیز مخالف با نتایج با تنانی و علوی (۱۳۹۲) می‌باشد که مدیران اجرای هیچ تاثیری روی حق الزحمه ندارند.

در آزمون فرضیه سوم به بررسی رابطه تغییر وظیفه مدیران و حق الزحمه حسابرسی پرداخته شد. نتایج وجود رابطه مثبت و معنادار در سطح اطمینان ۹۹ درصد نشان داد که حاکی از پذیرش فرضیه فوق می‌باشد. این نتیجه مخالف با یافته‌های گایونر و همکاران (۲۰۱۶)، کستر و همکاران (۲۰۱۳) است. در ارتباط با متغیرهای حاکمیت شرکتی در این پژوهش و با توجه به نتایج مدل‌های پژوهش ارتباطی بین استقلال هیئت مدیره با حق الزحمه حسابرسی مشاهده نشد. این نتیجه مخالف با پژوهش ملکیان و همکاران (۱۳۹۱) و لونتیس و دیمیتروپولوس (۲۰۱۰) است. آن‌ها به ترتیب

رابطه منفی و مثبتی بین استقلال هیئت مدیره و حق الزحمه حسابرسی مشاهده کردند. همچنین در ارتباط با متغیر دومسئولیتی بودن مدیرعامل، نتایج پژوهش با یافته‌های ملکیان و همکاران (۱۳۹۱) مشابه است. آن‌ها نیز در پژوهش خود ارتباط مثبتی بین دومسئولیتی بودن مدیرعامل و حق الزحمه حسابرسی پیدا کردند.

یافته‌های این پژوهش، ادبیات حوزه مرتبط با ریسک حسابرسی را به عنوان عوامل تعیین کننده قیمت گذاری حسابرسی و عامل ریسک مهم مربوط به حسابرسی (تغییر مدیران) که مؤسسات حسابرسی در ارزیابی ریسک آن‌ها واکنش نشان می‌دهند، بسط می‌دهد. با توجه به نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش و اثرگذاری تغییر وظیفه مدیران بر حق الزحمه حسابرسی، پیشنهاد می‌گردد تا مؤسسات حسابرسی این نکته را در تصمیم‌گیری‌های خود برای حسابرسی واحدهای تجاری مدنظر قرار دهند. به مجمع عمومی سهامداران نیز پیشنهاد می‌گردد هنگام تصمیم به تغییر مدیران نتایج این تحقیق را در تصمیم‌گیری‌های خود لحاظ نمایند. همچنین با توجه به اینکه در ایران، پژوهش‌های اندکی در ارتباط با تغییر مدیران انجام شده است، لذا پیشنهاد می‌گردد، پژوهش‌هایی در زمینه تأثیر تغییرات مدیران بر کیفیت کنترل‌های داخلی و علاوه بر این تأثیر دانش مالی و تجربه مدیران بر حق الزحمه حسابرسی نیز می‌تواند مفید باشد.

عدم افشای کامل حق الزحمه حسابرسی در تمامی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و همچنین عدم افشای وظیفه مدیران از لحاظ موظف و غیرموظف بودن در گزارش هیئت مدیره شرکت‌ها از جمله محدودیتهای این تحقیق بوده‌اند ولی تأثیری در روایی و پایایی تحقیق نداشته‌اند.

□ منابع

- ۱- اسدی، غلامحسین؛ و منتی منجق تپه، وحید. (۱۳۹۰). بررسی تأثیر تغییر مدیریت بر مدیریت سود. چشم‌انداز مدیریت مالی و حسابداری، ۱، ۹۷-۱۱۴.
- ۲- افلاطونی، عباس. (۱۳۹۲). تجزیه و تحلیل آماری با Eviews در تحقیقات حسابداری و مدیریت مالی، تهران: انتشارات ترمه.
- ۳- تنانی، محسن و نیکبخت، محمد رضا. (۱۳۸۹). آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی. تابستان ۲ (۴)، ۱۱۱-۱۳۲.
- ۴- توکلی، اکبر، (۱۳۷۸)، اقتصادسنجی کاربردی، اصفهان، انتشارات مانی.
- ۵- خدادادی، ولی؛ و حاجی زاده، سعید. (۱۳۹۰). تئوری نمایندگی و حق الزحمه حسابرسی مستقل: آزمون فرضیه جریان‌های نقد آزاد. پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی. ۱(۲)، ۹۲-۷۶.
- ۶- خدادادی، ولی، قلمبر، محمدحسین، چراغی‌نیا، علی، (۱۳۹۵). بررسی تأثیر سیاست تقسیم سود بر رابطه بین کیفیت سود و حق الزحمه حسابرسی. دانش حسابداری مالی، ۳(۱)، ۱۱۱-۱۳۳.
- ۷- صالحی، مهدی، صحت، محسن، مقدس نوقابی، مجتبی. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین فرصت‌های سرمایه‌گذاری حسابرسان برای مشتریان و حق الزحمه حسابرسان متخصص صنعت و غیر متخصص. دانش

حسابداری و حسابداری مدیریت، ۵ (۱۷)، ۱۴۵-۱۳۵.

۸- طبری علوی، حسین، رجبی، روح الله، شهبازی، منصوره. رابطه نظام راهبری و حق الزحمه حسابداری مستقل. دانش حسابداری، ۲ (۵)، ۱۰۱-۷۵.

۹- موسوی شیری، محمود، پهلوان، مریم (۱۳۹۴). توازن بین مسئولیت‌های حسابداری و عمل بازاریابی توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران. پیشرفت‌های حسابداری، ۷ (۲)، ۲۱۸-۱۸۳.

۱۰- موسوی، سید علیرضا؛ و داروغه حضرتی، فاطمه. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین جریان نقد آزاد و حق الزحمه حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، ۳ (۱۰)، ۱۷۳-۱۴۱.

1. Alali, F. (2011). Audit fees and discretionary accruals: Compensation structure effect. *Managerial Auditing Journal*, 26(2), 90-113.

2. Ali, A. and Zhang, W. (2015), "CEO tenure and Earnings Management", *Journal of Accounting and Economics* 59, 60-79. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30 (3): 157-179.

3. Charles, S. Glover, S.M. & Sharp, N.Y. (2010). The association between financial reporting risk and audit fees before and after the historic events surrounding SOX. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29(1), 15-39.

4. Chuan, L. Guo-hua, C. Bang-han, Q. & Jia-Yu, B. (2012). CEO Domination, Growth Factors and Audit Pricing. *Contemporary Finance & Economics*, (4), 110-119.

5. Clayton, M.J. Hartzell, J.C. & Rosenberg, J.V. (2003). The impact of CEO turnover on equity volatility. *Journal of Business*, 78(5), 1779-1808.

6. Crossland, C. & Chen, G. (2013). Executive accountability around the world: Sources of cross-national variation in firm performance-CEO dismissal sensitivity. *Strategic Organization*, 11 (1), 78-109.

7. DeFond, M. & Park, C. (1999). The effect of competition on CEO turnover. *Journal of Accounting and Economics*, 27 (1), 35-56.

8. Ertugrul, M. & Krishnan, K. (2011). Can CEO dismissals be proactive? *Journal of Corporate Finance*, 17 (1), 134-151.

9. Fee, C.E. & Hadlock, C. (2004). Management turnover across the corporate hierarchy. *Journal of Accounting and Economics*, 37 (1), 3-38.

10. Feldmann, D.A. Read, W.J. & Abdolmohammadi, M.J. (2009). Financial Restatements, Audit Fees, and the Moderating Effect of CFO Turnover. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 205-223.

11. Gist, W. (1992). Explaining variability in external audit fees. *Accounting &*

Business Research, 23(89), 74-79.

12.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.

13.Helliar, C. Lyon, B. Monroe, G. Ng, J. & Woodliff, D. (1996). UK auditors' perceptions of inherent risk. *British Accounting Review*, 28 (1), 45-72.

14.Helwege, J. Intinoli, V. & Zhang, A. (2012). Voting with their feet or activism? Institutional investors' impact on CEO turnover. *Journal of Corporate Finance*, 18 (1), 22-37.

15.Houston, R.W. Peters, M. & Pratt, J. (2005). Nonlitigation risk and pricing audit services. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24 (1), 37-53.

16.Huang, H. Parker, R.J. Yan, Y-C.A. & Lin, Y-H. (2014). CEO Turnover and Audit Pricing. *Accounting Horizons*, 28(2), 297-312.

17.Huson, M. Parrino, R. & Starks, L. (2001). Internal monitoring mechanisms and CEO turnover: A long-term perspective. *The Journal of Finance*, 56 (6), 2265-2297.

18.Johnstone, K. (2000). Client acceptance-decisions: Simultaneous effects of client business risk, audit risk, auditor business risk, and risk adaption. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 19 (1), 1-25.

19.Karim, W.A. (2010). Audit pricing, Audit Concentration and BIG4 Premium in Bangladesh. *Journal of. Financial*, (10), 1-43.

20.Kester, L. Georgakopoulos, G. Kalantonis, P. & Boufounou, P. (2013). The Impact of Board of Directors' Turnover on the Association between Financial Restatements and Audit Fees. *Journal of Applied Finance & Banking*, 3(2), 1792-6599.

21.Mock, T. & Wright, A. (1993). An exploratory study of auditors' evidential planning judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 12 (2), 39-61.

22.Mock, T. & Wright, A. (1999). Are audit program plans risk-adjusted? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18 (1),55-74.

23.Saeed R, B. Zalailah S, Norsiah A, (2015), "CEO characteristics and audit report timeliness: do CEO tenure and financial expertise matter?", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 Iss 8/9 pp. 998 – 1022.

24.Shen, W. & Cannella, A. (2002). Power dynamics within top management and their impacts on CEO dismissal followed by inside succession. *Academy of*

Management Journal, 45 (6), 1195-1206.

25. Stanley, J. (2011). Is the audit fee disclosure a leading indicator of clients' business risk? Auditing: A Journal of Practice & Theory, 30 (3), 157-179.

26. Wiersema, M. (2002). Holes at the top, why CEO firings backfire. Harvard Business Review 80 (12), 70-77.

27. Wowak, A. Hambrick, D. & Henderson, A. (2011). Do CEOs encounter within-tenure settling up? A multiperiod perspective on executive pay and dismissal. Academy of Management Journal, 54 (4), 719-739.

