

بررسی میزان تأثیر تأخیر در گزارش حسابرسی و حق الزحمه‌ی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در پی ادغام مؤسسات حسابرسی خدمات دهنده به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

علیرضا مؤمنی^۱

سیده زهرا حسینی*^۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۵/۲۶ تاریخ چاپ: ۱۳۹۹/۰۵/۲۹

چکیده

مؤسسات بزرگ حسابرسی، نتیجه‌ی صدها سال ادغام و تحصیل هستند. به سبب بروز مشکلاتی که در مؤسسات حسابرسی کوچک و متوسط به وجود آمده و معمولاً گریزی از آن نیست، ادغام روندی ضروری برای استمرار حیات حرفه‌ی حسابرسی در ایران است. پژوهش حاضر کوشیده است میزان تأثیر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و میزان تأخیر در روزهای گزارش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت‌هایی که از خدمات این شرکت‌ها استفاده کرده‌اند را مورد بررسی قرار دهد. به همین منظور و جهت نیل به اهداف پژوهش تعداد ۸۰ شرکت به عنوان نمونه و با استفاده از روش نمونه‌گیری سیستماتیک انتخاب شده است. از آنجا که نتایج این پژوهش می‌تواند در تصمیم‌گیری‌های شرکت‌ها و مؤسسات حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد، از نوع پژوهش‌های کاربردی است. همچنین با توجه به اینکه این پژوهش در پی یافتن ارتباط بین چندین متغیر است، از نوع توصیفی-همبستگی و روش‌شناسی آن از نوع پس‌رویدادی است. تعداد سال‌های مورد بررسی ۵ سال است (۱۳۹۳-۱۳۹۷). مدل‌های مورد بررسی، رگرسیون خطی چندگانه است که با استفاده از نرم‌افزار ایویوز مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته شده است. نتایج بررسی فرضیات نشان داد که در شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسان ادغام شده استفاده کرده‌اند، بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و کیفیت خدمات حسابرسی رابطه‌ی مثبت وجود دارد اما این رابطه در شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسان ادغام نشده استفاده نکرده‌اند، منفی است. در شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسان ادغام شده استفاده کرده‌اند، بین تأخیر در گزارش حسابرسی و کیفیت خدمات حسابرسی رابطه‌ی مثبت وجود دارد و در شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسان ادغام نشده استفاده نکرده‌اند، بین تأخیر در گزارش حسابرسی و کیفیت خدمات حسابرسی رابطه‌ی مثبت وجود دارد.

کلمات کلیدی

ادغام، مؤسسه‌ی حسابرسی ادغام شده، کیفیت حسابرسی، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، تأخیر گزارش حسابرسی

- ۱- استادیار گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور تهران غرب، تهران، ایران
- ۲- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه پیام نور تهران غرب، تهران، ایران (zahrahooseini18@gmail.com)

مقدمه

هنگامی که مؤسسات حسابرسی ادغام می‌شوند، قانون‌گذاران بیشتر بر روی جوانب منفی ادغام مؤسسات تمرکز می‌کنند تا جوانب مثبت آن. به عنوان مثال، در ذهن آن‌ها این سؤال به وجود می‌آید که آیا مؤسسه‌ی حسابرسی ادغام شده، کیفیت خدمات حسابرسی را کاهش و یا قیمت این خدمات را افزایش می‌دهد؟ بنابراین، مطالعات قبلی انجام شده در مورد ادغام مؤسسات حسابرسی، بر روی این موضوع متمرکز بوده‌اند که چگونه در مؤسسات ادغام شده، کیفیت خدمات حسابرسی کاهش می‌یابد، حق الزحمه‌ی حسابرسی افزایش می‌یابد و یا بازار خدمات حسابرسی پس از ادغام، متمرکزتر و یا کم‌تر رقابتی می‌شود (گونگ و همکاران^۱، ۲۰۱۶؛ چوی و همکاران^۲، ۲۰۱۷). سالیوان^۳ (۲۰۰۲) این گونه استدلال می‌کند که ممکن است به دنبال ادغام، بهره‌وری نیروی کار از طریق مقیاس‌های اقتصادی افزایش یابد. در نتیجه منطقی است که اظهار کنیم تأخیر در گزارشات حسابرسی کاهش می‌یابد. پژوهش حاضر به جهت ایجاد توازن در بحث ادغام یک شرکت حسابرسی، علاوه بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی و کیفیت حسابرسی، تأخیر در گزارش حسابرسی را نیز بررسی می‌کند.

تمرکز بر روی تأخیر در گزارش حسابرسی از دو جهت اهمیت دارد. اول اینکه به موقع بودن صورت‌های مالی موضوع مهمی برای سرمایه‌گذاران است، زیرا بر اساس بیانیه‌ی کمیسیون اوراق بهادار^۴ (۲۰۰۲)، گزارش‌های دوره‌ای حاوی اطلاعات ارزشمندی برای سرمایه‌گذاران است و قبل از اینکه این اطلاعات در دسترس قرار بگیرد، وجود تأخیر طولانی باعث می‌شود این اطلاعات برای سرمایه‌گذاران کم ارزش شود. بارتوو و کونیچیکسکی^۵ (۲۰۱۷) این گونه استدلال می‌کنند که تأخیر اشاره شده توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار، باعث به وجود آمدن واکنش‌های غیر طبیعی قیمت سهام می‌شود. با توجه به این که صورت‌های مالی قبل از تاریخ گزارش حسابرسی قابل ارائه نیستند، در نتیجه می‌توان گفت تحقیق در مورد تأخیر گزارش حسابرسی، از جمله تحقیقات مربوط محسوب می‌شود (ویت‌وورث و لمبرت^۶، ۲۰۱۴). دومین دلیل این است که تأخیر در گزارش حسابرسی مستقیماً نشان می‌دهد که آیا مشتریان از ادغام شرکت‌های حسابرسی سود می‌برند یا خیر. زیرا مشتریان تنها پس از تأیید صورت‌های مالی توسط حسابرس می‌توانند از مزایای آن استفاده کنند. کاهش زمان حسابرسی ممکن است یک از نتایج ادغام شرکت‌های حسابرسی باشد (گونگ و همکاران، ۲۰۱۶). به هر حال در مورد اینکه شرکت‌ها از ادغام مؤسسات حسابرسی سود می‌برند، شواهد کافی وجود ندارد.

ادغام از دو منظر قابل تعریف است. تعریف قانونی و تعریف اقتصادی. تعریف قانونی بر ساختار قانونی معاملات تأکید می‌کند. در تعریف قانونی، ادغام عبارت است از ترکیب دو یا چند مؤسسه یا شرکت که بر اثر آن تنها یک مؤسسه یا شرکت به صورت قانونی ایجاد شود و مؤسسه یا شرکت ایجاد شده تحت عنوان جدید فعالیت خود را ادامه دهد. ادغام از دید اقتصادی به ۳ دسته‌ی متنوع، عمودی و افقی تقسیم می‌شود. ادغام مؤسسات حسابرسی از نوع ادغام افقی محسوب می‌شود (دپامفیلیس^۷، ۲۰۱۰).

1-Gong et al

2-Choi et al

3-Sullivan

4-Securities and Exchange Commission (SEC)

5-Bartov and Konichitchki

6-Whitworth and Lambert

7-Depamphilis

امروزه ادغام مؤسسات حسابرسی بزرگ، وسیله‌ای برای رشد محسوب می‌شود. اما در ایران با در نظر گرفتن گستردگی اقتصاد دولتی و وجود سازمان حسابرسی به عنوان بزرگ‌ترین مؤسسه‌ی حسابرسی و اینکه عملاً مؤسسات حسابرسی توانایی رقابت با این سازمان را ندارند، در نتیجه تاکنون پژوهشی که نشان دهد ادغام مؤسسات حسابرسی در ایران مطلوب بوده است یا نه، انجام نشده است. در نتیجه اکثر مقالات موجود در کشور تنها به صورت نظری این موضوع را بررسی کرده‌اند. پژوهش حاضر خواهد کوشید تأثیر کیفیت خدمات حسابرسی، تأخیر در گزارش حسابرسی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسان را در نتیجه‌ی ادغام مؤسسات رده‌ی الف جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران را مورد بررسی قرار دهد.

بیان مسئله

رشد در مؤسسات حسابرسی، به دو صورت انجام می‌شود. مؤسسات حسابرسی یا به صورت طبیعی و در طی کسب تجارب به رشد می‌رسند و یا اینکه ترکیب و یا ادغام می‌شوند (وفادار، ۱۳۹۷). امروزه در میان مؤسسات حسابرسی بحث ترکیب و ادغام به موضوعی حساس و مورد تقاضا تبدیل شده است. مؤسسات حسابرسی خارجی این مهم را بسیار پیشتر از ایران درک کرده‌اند و به مزایای آن دست پیدا کرده‌اند. به عنوان مثال، مؤسسه‌ی حسابرسی دیلویت توش توماتسو، از سال ۱۸۰۵ میلادی (۱۱۸۴ شمسی) شروع به ادغام مؤسسات حسابرسی کرده است و تا کنون بیش از ۱۰۰ مؤسسه‌ی حسابرسی را با یکدیگر ترکیب و یا ادغام نموده است (مؤسسه‌ی حسابرسی کاپی‌ام‌جی^۱، ۲۰۱۷). در حالی که اولین ادغام مؤسسات حسابرسی در ایران، در سال ۱۳۸۹ (ادغام مؤسسه‌ی حسابرسی هدف و همکاران با مؤسسه‌ی حسابرسی فریوران تحت نام جدید فریوران هدف) بوده است.

ادغام مؤسسات حسابرسی، یکی از دغدغه‌های جامعه‌ی حسابداران رسمی، سازمان بورس و اوراق بهادار و بانک مرکزی بوده است، اما توجه به این نکته حائز اهمیت است که تنها یک سوم از ادغام‌ها موفق بوده است. به همین دلیل بسیاری از مدیران این‌گونه فکر می‌کنند که آیا ادغام می‌تواند آن‌ها را به اهداف از پیش تعیین شده برساند یا خیر. مدیران به منظور این که بتوانند تشخیص دهند که آیا ادغام موفق خواهد بود یا نه، به چارچوبی نیازمندند که آن‌ها را هدایت و راهنمایی کند.

مؤسسات حسابرسی با استفاده از متخصصانی که در زمینه‌ی حسابداری و حسابرسی در اختیار دارند، در مورد صورت‌های مالی، نوعی خدمات تضمینی را به مشتری ارائه می‌دهند. از این رو کارایی حسابرسی به چگونگی استقرار پرسنل مؤسسه‌ی حسابرسی بستگی دارد. بازده حسابرسی از طریق تقسیم کار در شرکت‌های حسابرسی حاصل می‌شود (سالیوان، ۲۰۰۲).

برای استفاده‌ی مؤثر از شرکت حسابرسی ادغام شده، ۳ عامل بسیار مهم است. اولین مورد، تخصص حسابرس در صنعت است. پژوهش‌های موجود نشان می‌دهد که ادغام مؤسسات حسابرسی با یکدیگر، احتمال استفاده از نیروی متخصص را افزایش می‌دهد و در نتیجه شرکت‌های ادغام شده از طریق افزایش بهره‌وری نیروی کار متخصص می‌تواند به مقیاس اقتصادی بزرگ‌تری برسد (واتکینز و همکاران^۲، ۲۰۰۴).

دومین عامل، موقعیت مکانی است. هنگامی که شرکت‌های حسابرسی با یکدیگر ادغام می‌شوند، در نتیجه مشتریان مؤسسه‌ی حسابرسی قدیمی می‌توانند بدون پرداخت هزینه‌ی اضافی، به شرکت ادغام شده منتقل شوند. در نتیجه مشتریان

1-KPMG

2-Watkins et al

بدون اینکه هزینه‌ای پرداخت کرده باشند، به مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ‌تر منتقل شده‌اند. تنها تفاوتی که وجود دارد، منطقه‌ی جغرافیایی است که مؤسسه‌ی ادغام شده در آن احداث شده است (فرگوسن و همکاران، ۲۰۰۳).
 سومین عامل، تعداد مشتریان مؤسسه‌ی حسابرسی هستند. واضح است که شرکت‌های بورسی تمایل دارند از خدمات مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر بهره ببرند. این مؤسسات یا به خودی خود بزرگ هستند (مانند سازمان حسابرسی در ایران) و یا از ادغام چندین مؤسسه‌ی با یکدیگر به وجود آمده‌اند (سالیوان، ۲۰۰۲).
 ادغام برای مؤسسات حسابرسی کوچک و متوسط، امری ضروری است. چرا که استمرار حیات آن‌ها وابسته به این موضوع است (گرشاسبی، ۱۳۹۵).

ادغام مؤسسات حسابرسی می‌بایست دلایلی داشته باشد. علاوه بر این، ادغام موانعی بر سر راه دارد. همچنین عواملی وجود دارد که باعث می‌شود ادغام جذاب باشد. در نهایت ادغام ساختاری به خصوص دارد. از دلایل ادغام مؤسسات حسابرسی می‌توان به داشتن نیروهای ماهر جایگزین، صرفه‌ی مقیاس، خدمات تخصصی و گسترش جغرافیایی خدمات اشاره کرد. از جمله موانع بر سر راه ادغام می‌توان به عوامل درون‌سازمانی و برون‌سازمانی، ایجاد تضاد منافع در نتیجه‌ی ادغام و از دست دادن برخی صاحبکاران، دشواری مذاکرات میان تک‌تک شعب و حتی شرکای مؤسسه‌های حسابرسی، نبود دانش کافی در مورد مزایای ادغام، نبود مؤسسه‌ی مناسب برای ادغام، عدم تمایل نسبت به واگذاری مدیریت، ترس از تغییر اشاره کرد (فلیگل، ۲۰۰۷؛ ووتون و همکاران، ۲۰۰۳). از جمله عواملی که باعث جذاب بودن یک مؤسسه برای ادغام می‌شود می‌توان به فن‌آوری به روز، معیارهای عملیاتی قوی، مشتریان خوب، کارمندان قوی (به ویژه افرادی که در دراز مدت پتانسیل شریک شدن دارند)، سابقه‌ی خوب در ارائه‌ی خدمات به موقع و غیره اشاره کرد. ادغام دارای ساختار مخصوصی است و در آن می‌بایست به مزایای شرکا و مدیران، میزان مالکیت، مزایای بازرخرد شرکا و ساختار اداره‌ی مؤسسه توجه نمود (وفادار، ۱۳۹۷).

فرضیات پژوهش

فرضیه توضیحی برای یک پدیده است. به منظور اینکه فرضیه، فرضیه‌ای علمی باشد، روش‌های پژوهش ایجاب می‌کند که فرد بتواند آن فرضیه‌ها را آزمایش کند. محققین و دانشمندان عموماً فرضیه‌های علمی را بر اساس مشاهدات قبلی پایه می‌گذارند که با تئوری‌های علمی موجود قابل توضیح نیست. حتی اگر کلمات «فرضیه» و «تئوری» غالباً به صورت مترادف استفاده شوند یک فرضیه‌ی علمی همانند یک تئوری علمی نیست. با توجه به مطالب بیان شده فرضیات پژوهش حاضر به صورت زیر تدوین شده‌اند:

- ۱- در شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسان ادغام شده استفاده کرده‌اند، بین حق الزحمه‌ی حسابرسی و کیفیت خدمات حسابرسی رابطه‌ی مثبت وجود دارد.
- ۲- در شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسان ادغام نشده استفاده نکرده‌اند، بین حق الزحمه‌ی حسابرسی و کیفیت خدمات حسابرسی رابطه‌ی منفی وجود دارد.
- ۳- در شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسان ادغام شده استفاده کرده‌اند، بین تأخیر در گزارش حسابرسی و کیفیت خدمات حسابرسی رابطه‌ی مثبت وجود دارد.

۴- در شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسان ادغام نشده استفاده نکرده‌اند، بین تأخیر در گزارش حسابرسی و کیفیت خدمات حسابرسی رابطه‌ی منفی وجود دارد.

مدل‌های پژوهش

در تحقیق حاضر بر اساس پژوهش انجام شده توسط لای (۲۰۱۹) جهت بررسی فرضیات از مدل رگرسیون حداقل مربعات معمولی (OLS) استفاده شده است. این مدل‌ها به شرح ذیل است:

مدل ۱ (جهت بررسی فرضیات اول و دوم):

$$ABS_DAX_{j,t} \cong \varepsilon_0 + \varepsilon_1 LAF_{j,t} + \varepsilon_2 LTA_{j,t} + \varepsilon_3 \varepsilon_4 Loss_{j,t} + \varepsilon_4 Modify_{j,t} \\ + \varepsilon_5 LnARL_{j,t} + \varepsilon_6 Cata_{j,t} + \varepsilon_7 ROA_{j,t} + \varepsilon_8 Lev_{j,t} \\ + \varepsilon_9 Liq_{j,t} + \eta_{j,t}$$

مدل ۲ (جهت بررسی فرضیات سوم و چهارم):

$$ABS_DAX_{j,t} \cong \varepsilon_0 + \varepsilon_1 LnARL_{j,t} + \varepsilon_2 LTA_{j,t} + \varepsilon_3 Loss_{j,t} + \varepsilon_4 Modify_{j,t} \\ + \varepsilon_5 LAF_{j,t} + \varepsilon_6 EPS_{j,t} + \varepsilon_7 ROA_{j,t} + \varepsilon_8 Lev_{j,t} \\ + \varepsilon_9 Liq_{j,t} + \eta_{j,t}$$

متغیر وابسته

کیفیت خدمات حسابرسی: همانند بسیاری از مطالعات که از معیار کیفیت اقلام تعهدی اختیاری جهت اندازه‌گیری کیفیت خدمات حسابرسی استفاده کرده‌اند، در این پژوهش نیز بر اساس پژوهش انجام شده توسط لای (۲۰۱۹) از این معیار استفاده شده است. کیفیت اقلام تعهدی اختیاری مبتنی بر این ایده است که تعهدات، آگاهی‌دهندگی سودها را با هموار کردن نوسانات موقتی در جریان‌های نقدی بهبود می‌بخشد و همانند آنچه در مدل دیچو و دیچاو (۲۰۰۲) اندازه‌گیری شده است، در این پژوهش نیز اندازه‌گیری می‌شود. این مدل به شرح زیر است:

$$\frac{Acc_{i,t}}{Assets_{i,t}} \cong \varepsilon_0 + \varepsilon_1 \frac{CFO_{i,t-1}}{Assets_{i,t}} + \varepsilon_2 \frac{CFO_{i,t}}{Assets_{i,t}} + \varepsilon_3 \frac{CFO_{i,t-1}}{Assets_{i,t}} + \eta_{i,t}$$

در این مدل (CFO) برابر با جریان وجوه نقد عملیاتی و (ACC) میزان اقلام تعهدی اختیاری است. اقلام تعهدی از کسر نمودن جریان وجوه نقد عملیاتی از سود خالص حاصل می‌شود. (Assets) ارزش دفتری خالص دارایی‌ها در ابتدای دوره می‌باشد. لذا بر مبنای رگرسیون بالا کیفیت اقلام تعهدی اختیاری به شرح زیر اندازه‌گیری می‌شود. این مدل تعدیل شده‌ی مدل جونز می‌باشد:

$$Accrual\ Quality_{i,t} \cong |\eta_{i,t}|$$

یعنی اینکه، کیفیت اقلام تعهدی اختیاری برابر است با قدر مطلق باقیمانده‌های برآوردی شرکت t در سال t ، مقادیر زیاد (کم) Accrual Quality بیانگر کیفیت پایین (بالای) اقلام تعهدی و در نتیجه کیفیت پایین (بالای) حسابرسی است. ذکر این نکته حائز اهمیت است که اقلام تعهدی اختیاری بر اساس روش‌های دیگری نیز قابل محاسبه است.

متغیر مستقل

LFA: این متغیر که به عنوان متغیر مستقل از آن استفاده خواهیم کرد بر اساس لگاریتم حق‌الزحمه‌ی حسابرسی افشا شده در یادداشت‌های صورت‌های مالی شرکت‌ها قابل محاسبه است (لای، ۲۰۱۹).

LNARL: این متغیر نیز از طریق لگاریتم تعداد روزهایی که بین پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرسی است به دست خواهد آمد (لای، ۲۰۱۹).

متغیرهای کنترل

در این پژوهش از متغیرهای کنترل گوناگون استفاده خواهیم کرد که به شرح جدول زیر است:

LTA: لگاریتم کل دارایی‌ها

Foreign: لگاریتم میزان فروش و درآمد خارجی شرکت‌ها.

Loss: که متغیری مجازی است و در صورتی که واحد تجاری در طول سال جاری دچار زیان شده باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر.

Modify: نظر حسابرس. در صورتی که اظهار نظر حسابرس مقبول باشد، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر.

LNARL: توضیح ارائه شده.

CATA: نسبت جاری، نسبت دارایی جاری به کل دارایی.

ROA: که بیانگر نسبت درآمد (سود) قبل از کسر مالیات و بهره به کل دارایی‌ها است.

LEV: اهرم، نسبت کل بدهی به کل دارایی.

LIQ: نقدینگی، نسبت دارایی جاری به بدهی جاری.

LFA: توضیح ارائه شده.

جامعه‌ی آماری و نمونه‌گیری

پژوهش حاضر کلیه‌ی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را به عنوان جامعه‌ی آماری انتخاب کرده است. در نمونه‌گیری این مطلب رعایت شده است که شرکت‌هایی انتخاب شود که از خدمات حسابرسان ادغام شده استفاده کرده باشند. بر همین اساس و به جهت بررسی فرضیات اول و سوم ۴۰ شرکت که از خدمات حسابرسان ادغام شده استفاده کرده‌اند استخراج شد. جهت بررسی فرضیات دوم و چهارم، با توجه به اینکه توازن در نمونه‌گیری برقرار باشد، ۴۰ شرکت که از خدمات حسابرسان ادغام شده استفاده نکرده‌اند نیز انتخاب شده‌اند. به این صورت ۸۰ شرکت به عنوان نمونه مورد بررسی قرار گرفته می‌شود. ذکر این نکته لازم است که سال مالی تمامی شرکت‌ها ۲۹ اسفندماه است و این شرکت‌ها حق الزحمه‌ی حسابرسی خود را افشا کرده‌اند.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

آمار توصیفی به ۳ صورت نشان داده شده است. جدول ۱ که آمار توصیفی کل شرکت‌ها را ارائه کرده است. جدول ۲ آمار توصیفی شرکت‌هایی را نشان می‌دهد که از خدمات مؤسسات حسابرسی ادغام شده استفاده کرده‌اند و جدول ۳ آمار توصیفی شرکت‌هایی را ارائه می‌کند که از خدمات مؤسسات حسابرسی که ادغام نشده‌اند استفاده کرده‌اند.

جدول ۱- آمار توصیفی کل شرکت‌ها

متغیر	میانگین	میانه	کمترین	بیشترین
ABSDAX	۰.۰۴۸۶۰۷	۰.۰۵۷۷۵۵	-۰.۲۱۴۳	۰.۳۱۵۶۰۰
LAF	۸.۹۸۸۵۹۴	۸.۹۶۱۴۲۱	۸.۰۷۱۸۸۲	۱۰.۰۵۶۷۱
LTA	۱۲.۰۷۲۳۳	۱۲.۱۱۹۸۳	۱۰.۸۲۷۶۳	۱۴.۴۱۱۱۶
LOSS	۰.۲۵۲۵۰۰	۰.۰۰۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰۰۰	۱.۰۰۰۰۰۰
MODIFY	۰.۵۰۵۰۰۰	۱.۰۰۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰۰۰	۱.۰۰۰۰۰۰
LNARL	۱.۸۶۶۵۸۰	۱.۹۱۳۸۱۴	۱.۲۷۸۷۵۴	۲.۴۷۲۷۵۶
CATA	۱.۱۷۷۲۶۱	۰.۷۲۷۳۴۷	۰.۰۶۵۲۵۸	۲۱.۵۶۵۹۷
ROA	۰.۱۰۸۹۳۰	۰.۰۸۳۳۱۴	-۱.۰۶۳۲۵	۲.۵۱۷۸۹۸
LEV	۰.۶۷۵۰۴۶	۰.۶۲۴۰۴۱	۰.۰۱۲۷۳۳	۷.۷۶۷۴۸۱
LIQ	۲۰.۳۴۶۵۹	۱.۲۲۳۶۴۷	۰.۱۵۴۱۵۳	۷۸.۵۷۱۲۹
EPS	۶۶۱.۵۲۳۵	۲۸۴.۹۰۳۸	-۳۷۳۰.۶۷	۲۱۹۴۶.۷۵

همانگونه که در جدول ۱ دیده می‌شود، میانگین کیفیت خدمات حسابرسی (ABSDAX) برای کل شرکت‌ها ۴,۸ درصد است. میانگین لگاریتم حق الزحمه‌ی حسابرسی (LAF) ۸,۹۸ درصد است (به طور میانگین ۱,۲۶۶ میلیون ریال). بیشترین حق الزحمه‌ی پرداخت شده مربوط به شرکت خودروسازی سایپا در سال ۱۳۹۷ و کمترین میزان این هزینه مربوط به شرکت توسعه معادن روی در سال ۱۳۹۴ بوده است. میانگین لگاریتم تأخیر در گزارش حسابرسی ۱,۸۶ است و به این معنی است که حساب‌رسان در کل شرکت‌های مورد رسیدگی به طور میانگین تا ۸۰ روز پس از پایان سال مالی گزارش حسابرسی را ارائه کرده‌اند.

جدول ۲- آمار توصیفی شرکت‌های استفاده کننده از خدمات حساب‌رسان ادغام شده

متغیر	میانگین	میانه	کمترین	بیشترین
ABSDAX	۰.۰۴۴۰۹۱	۰.۰۵۸۴۴۰	-۰.۲۱۱۵۷	۰.۳۱۵۶۰۰
LAF	۸.۹۰۸۳۵۰	۸.۹۰۳۶۳۲	۸.۰۷۱۸۸۲	۱۰.۰۰۶۲۹
LTA	۱۱.۹۸۳۹۲	۱۲.۰۵۲۸۵	۱۰.۸۸۴۵۲	۱۳.۳۵۱۳۷
LOSS	۰.۲۸۵۰۰۰	۰.۰۰۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰۰۰	۱.۰۰۰۰۰۰
MODIFY	۰.۴۲۵۰۰۰	۰.۰۰۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰۰۰	۱.۰۰۰۰۰۰
LNARL	۱.۸۷۸۸۴۰	۱.۹۳۴۴۹۸	۱.۲۷۸۷۵۴	۲.۲۸۷۸۰۲
CATA	۱.۱۸۸۷۰۷	۰.۶۹۶۴۲۶	۰.۰۶۵۲۵۸	۱۹.۰۹۵۰۴
ROA	۰.۰۷۷۹۵۳	۰.۰۶۷۲۳۱	-۱.۰۶۳۲۵	۱.۰۵۳۲۱۱
LEV	۰.۶۵۲۹۶۲	۰.۶۲۸۰۹۳	۰.۰۴۶۹۰۵	۴.۰۰۲۷۰۴
LIQ	۱.۹۲۴۲۶۹	۱.۰۹۴۸۹۸	۰.۱۵۴۱۵۳	۷۸.۵۷۱۲۹
EPS	۳۵۰.۵۵۹۰	۳۳۲.۰۹۴۰	-۳۷۳۰.۶۷	۷۳۰۱.۳۶۷

جدول ۳- آمار توصیفی شرکت‌های استفاده کننده از خدمات حسابرسان غیر ادغامی

متغیر	میانگین	میانه	کمترین	بیشترین
ABSDAX	۰.۰۵۳۱۲۳	۰.۰۵۶۱۶۵	-۰.۲۱۴۳	۰.۳۱۴۵۰۰
LAF	۹.۰۶۸۸۳۸	۹.۰۳۰۵۹۸	۸.۲۵۵۲۷۳	۱۰.۰۵۶۷۱
LTA	۱۲.۱۶۰۷۴	۱۲.۱۶۳۵۳	۱۰.۸۲۷۶۳	۱۴.۴۱۱۱۶
LOSS	۰.۲۲۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰۰۰	۱.۰۰۰۰۰۰
MODIFY	۰.۵۸۵۰۰۰	۱.۰۰۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰۰۰	۱.۰۰۰۰۰۰
LNARL	۱.۸۵۴۳۲۱	۱.۸۷۷۹۳۷	۱.۳۹۷۹۴۰	۲.۴۷۲۷۵۶
CATA	۱.۱۶۵۸۱۵	۰.۷۵۳۰۳۱	۰.۰۷۵۳۸۸	۲۱.۵۶۵۹۷
ROA	۰.۱۳۹۹۰۶	۰.۱۰۶۶۵۳	-۰.۴۰۵۸۵	۲.۵۱۷۸۹۸
LEV	۰.۶۹۷۱۲۹	۰.۶۲۲۱۱۷	۰.۰۱۲۷۳۳	۷.۷۶۷۴۸۱
LIQ	۲.۱۴۵۰۴۹	۱.۳۱۰۷۷۰	۰.۲۷۰۱۳۰	۴۳.۸۱۱۵۸
EPS	۹۷۲.۴۸۸۰	۹۶۶.۳۴۶۳	-۱۰۰۱.۴۲	۲۱۹۴۶.۷۵

همانگونه که در جداول ۲ و ۳ مشاهده می‌شود، میانگین کیفیت خدمات حسابرسی برای شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسان ادغام شده استفاده کرده‌اند ۴٫۴ درصد و برای شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسان ادغام شده استفاده نکرده‌اند این عدد ۵٫۳ درصد است. لگاریتم حق الزحمه‌ی حسابرسی نیز در این شرکت‌ها به ترتیب ۸٫۹۰ (۸۳۶٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال) و ۹ (۱٫۰۱۵٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال) را نشان می‌دهد که به یکدیگر نزدیک است. میانگین تعداد روزهای تأخیر در گزارش حسابرسی برای شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسان ادغام شده استفاده کرده‌اند ۱٫۸۷ (۷۵ روز) و برای شرکت‌هایی که از این گونه مؤسسات حسابرسی استفاده نکرده‌اند ۱٫۸۵ (۷۲ روز) بوده است.

آزمون هم خطی (VIF)

در آمار، کلمه‌ی ضریب تورم واریانس، خارج قسمت واریانس یک مدل است که در یک تحلیل رگرسیونی حداقل مربعات معمولی، میزان و شدت چند قطبی بودن را به صورت کمیت بیان می‌کند. در واقع ضریب تورم واریانس شاخصی فراهم می‌کند که میزان افزایش واریانس ضریب تخمینی را به دلیل همخوانی سایر ضرایب نشان می‌دهد. به صورت بسیار ساده‌تر ضریب تورم واریانس نشان می‌دهد که در بین متغیرهای پژوهش چه میزان ارتباطی وجود دارد. این ارتباط در علم آمار، به هم خطی مشهور است. وجود هم خطی غیر متعارف می‌تواند بر نتایج رگرسیون تأثیرات منفی داشته باشد. ضریب تورم واریانس تخمین می‌زند که واریانس یک ضریب رگرسیون به دلیل چندخطی بودن در مدل چگونه متورم می‌شود. در ضریب تورم واریانس، میزان ضریب مرکزی تورم واریانس می‌بایست کمتر از ۱۰ باشد که نشان دهد هم خطی میان متغیرهای تحقیق وجود ندارد. جدول ۴ آزمون هم خطی را نشان می‌دهد:

جدول ۴- آزمون هم خطی (VIF)

متغیر	ضریب واریانس	ضریب مرکزی VIF
LAF	۰.۰۰۰۸۶۴	۱.۲۳۰۲۳۱
LTA	۰.۰۰۰۲۷۳	۱.۲۲۱۶۴۴
LOSS	۰.۰۰۰۴۴۷	۱.۳۵۰۸۰۱
MODIFY	۰.۰۰۰۳۲۰	۱.۲۸۰۵۱۵
LNARL	۰.۰۰۲۰۱۹	۱.۱۸۹۸۵۸
CATA	۰.۰۰۵۹۰۵	۱.۰۳۱۸۷۹
ROA	۰.۰۰۲۰۲۲	۱.۵۶۷۵۳۹
LEV	۰.۰۰۰۱۹۲	۱.۲۷۲۴۸۵
LIQ	۰.۰۰۸۱۴۱	۱.۰۳۷۳۷۹
EPS	۰.۰۰۲۶۵۸	۱.۳۲۹۸۲۹
C	۰.۰۷۷۹۳۶	NA

آزمون‌های استفاده از رگرسیون

همانگونه که بیان شد، آزمون‌هایی از قبیل معناداری مدل و استقلال جملات خطا تأییدی است بر استفاده‌ی صحیح از مدل رگرسیون. در این قسمت و در جدول ۵ و ۶ نتایج این آزمون‌ها برای فرضیات پژوهش ارائه شده است:

جدول ۵- آزمون فیشر

احتمال فیشر	ضریب فیشر	فرضیه
۰.۰۴۹۸۹۷	۱.۰۹۲۷۷۶	۱
۰.۰۳۹۶۹۱	۰.۶۲۰۸۹۵	۲
۰.۰۴۰۸۶۳	۰.۹۸۸۵۷۷	۳
۰.۰۴۱۳۱۲	۰.۲۷۲۷۷۸	۴

جدول ۶- آزمون دورین-واتسون (DW Test)

ضریب DW	فرضیه
۲,۰۳۱۷۷۷	۱
۲,۰۰۲۶۳۸	۲
۲,۰۳۸۱۵۱	۳
۱,۹۸۱۱۲۶	۴

همانگونه که در جدول ۵ دیده می‌شود، احتمال فیشر در تمامی فرضیات کمتر از ۵٪ است. در نتیجه می‌توان گفت مدل‌های رگرسیون استفاده شده تماماً معنادار هستند. جدول ۶ نیز نتایج استقلال خطاها را نشان می‌دهد. بر اساس استانداردهای آماری میزان ضریب آزمون دورین-واتسون می‌بایست بین ۱,۵ تا ۲,۵ باشد تا ثابت شود جملات خطا یا

باقیمانده‌های مدل مستقل هستند. همانگونه که در جدول ۶ نشان داده شده است ضریب این آزمون در مورد تمامی فرضیات مابین ۱,۵ تا ۲,۵ است و در نتیجه می‌توان گفت جملات باقیمانده در ۴ مدل استفاده شده، مستقل هستند.

آزمون فرضیات

پژوهش حاضر جهت بررسی فرضیات، ۴ مدل را مورد تجزیه و تحلیل قرار داده است. مدل‌ها تماماً از نوع رگرسیون چند متغیره می‌باشد که با استفاده از روش داده‌های تابلویی بررسی شده‌اند. آزمون‌های استفاده شده شامل آزمون تعیین روش داده‌های تابلویی یا داده‌های تلفیقی (F لیمر)، آزمون تعیین اثرات ثابت یا تصادفی (هاسمن)، آزمون معنی دار بودن مدل (فیشر) و آزمون استقلال جملات باقیمانده (DW Test) است. جدول ۳، آزمون ابتدایی را برای تعیین استفاده از روش داده‌های تابلویی یا تلفیقی است. نتیجه‌ی این آزمون است که تعیین خواهد کرد آزمون هاسمن انجام شود یا خیر. در صورتی که میزان احتمال آزمون لیمر پایین‌تر از ۵٪ باشد، مدل‌ها با استفاده از روش داده‌های تابلویی بررسی می‌شوند و لازم خواهد بود که آزمون هاسمن انجام گردد، ولی در صورتی که نتیجه‌ی این آزمون بالاتر از ۵٪ باشد، با استفاده از روش داده‌های تلفیقی اولویت خواهد داشت و نیاز به انجام آزمون هاسمن نخواهد بود. جدول ۷ نتایج این آزمون را برای ۴ فرضیه نشان می‌دهد:

جدول ۷- آزمون لیمر

فرضیه	ضریب لیمر	احتمال لیمر
۱	۰,۲۷۰۳۸۳	۰,۸۹۳۰
۲	۰,۸۸۶۸۳۶	۰,۴۷۲۹
۳	۰,۲۶۵۶۹۳	۰,۸۹۹۷
۴	۱,۰۸۰۰۳۱	۰,۳۶۷۷

با توجه به نتایج ارائه شده می‌توان دریافت که تمامی ۴ فرضیه می‌بایست با استفاده از روش داده‌های تلفیقی مورد بررسی قرار گیرند چرا که میزان احتمال تمامی ضرایب آزمون لیمر بالاتر از ۵٪ است (فرضیه‌ی ۱: ۸۹,۴۰٪؛ فرضیه‌ی ۲: ۴۷,۲۹٪؛ فرضیه‌ی ۳: ۸۹,۹۷٪ و فرضیه‌ی ۴: ۳۶,۷۷٪). جداول ۸، ۹، ۱۰ و ۱۱ به ترتیب نتایج نهایی فرضیات را که با استفاده از روش داده‌های تلفیقی بررسی شده‌اند را نشان داده است.

در فرضیه‌ی اول رابطه‌ی بین حق الزحمه‌ی حسابرسی و کیفیت خدمات حسابرسی در شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسان ادغام شده استفاده کرده‌اند بررسی شده است. جدول ۸ نتایج نهایی تجزیه و تحلیل این فرضیه را نشان می‌دهد. ضریب حق الزحمه‌ی حسابرسی (LAF) ضریبی مثبت است و می‌توان گفت فرضیه‌ی اول تأیید شده است.

فرضیه‌ی دوم تقریباً همان فرضیه‌ی اول است با این تفاوت که شرکت‌هایی را بررسی کرده که از خدمات حسابرسان ادغام نشده استفاده نکرده‌اند. همانطور که در جدول ۹ نشان داده شده است، ضریب متغیر حق الزحمه‌ی حسابرسی منفی شده است. در نتیجه فرضیه‌ی دوم نیز تأیید می‌گردد.

فرضیه‌ی سوم رابطه‌ی بین کیفیت خدمات حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی را در شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسان ادغام شده استفاده کرده‌اند بررسی کرده است. جدول ۱۰ نتایج نهایی این فرضیه را نشان داده است. ضریب تأخیر در گزارش حسابرسی منفی شده است. در نتیجه فرضیه‌ی سوم تأیید نمی‌گردد.

فرضیه‌ی چهارم که آخرین فرضیه‌ی مورد بررسی این پژوهش است رابطه‌ی بین کیفیت خدمات حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی را در شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسان ادغام نشده استفاده نکرده‌اند بررسی کرده است. جدول ۱۱ نتایج بررسی این فرضیه را نشان داده است و همانگونه که مشاهده می‌شود ضریب متغیر تأخیر در گزارش حسابرسی مثبت است، در نتیجه فرضیه‌ی آخر نیز مورد تأیید واقع نمی‌شود.

جدول ۸- نتیجه‌ی نهایی فرضیه‌ی ۱

متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره‌ی t	احتمال
LAF	۰.۰۱۶۳۵۲	۰.۰۴۲۷۵۵	۰.۳۸۲۴۶۴	۰.۷۰۲۵
LTA	-۰.۰۰۵۵۸۶	۰.۰۲۳۰۵۴	-۰.۲۴۲۲۸۶	۰.۸۰۸۸
LOSS	-۰.۰۰۵۵۳۲۵	۰.۰۲۷۳۶۶	-۲.۰۲۱۶۶۳	۰.۰۴۴۶
MODIFY	-۰.۰۱۱۵۱۴	۰.۰۲۱۸۱۲	-۰.۵۲۷۸۷۰	۰.۵۹۸۲
CATA	۰.۰۰۴۱۶۸	۰.۰۰۵۴۶۴	۰.۷۶۲۷۲۳	۰.۴۴۶۶
ROA	۰.۰۵۷۴۰۴	۰.۰۶۶۸۸۴	۰.۸۵۸۲۶۳	۰.۳۹۱۸
LEV	۰.۰۳۴۱۹۴	۰.۰۳۶۶۹۲	۰.۹۳۱۹۲۱	۰.۳۵۲۶
LIQ	۰.۰۰۰۲۵۵	۰.۰۰۲۰۰۲	۰.۱۲۷۴۲۵	۰.۸۹۸۷
C	-۰.۰۴۳۲۷۳	۰.۴۲۷۸۶۲	-۰.۱۰۱۱۳۸	۰.۹۱۹۵

جدول ۹- نتیجه‌ی نهایی فرضیه‌ی ۲

متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره‌ی t	احتمال
LAF	-۰.۰۵۹۱۳۷	۰.۰۳۴۷۴۰	-۱.۷۰۲۲۷۱	۰.۰۹۰۳
LTA	۰.۰۰۸۰۶۲	۰.۰۱۸۸۲۹	۰.۴۲۸۱۵۹	۰.۶۶۹۰
LOSS	-۰.۰۰۹۱۰۲	۰.۰۲۶۲۲۷	-۰.۳۴۷۰۵۶	۰.۷۲۸۹
MODIFY	۰.۰۰۰۸۹۸	۰.۰۲۱۸۷۶	۰.۰۴۱۰۵۶	۰.۹۶۷۳
CATA	-۰.۰۰۰۵۴۳	۰.۰۰۳۴۸۳	-۰.۱۵۵۸۵۵	۰.۸۷۶۳
ROA	۰.۰۲۹۳۰۵	۰.۰۴۲۶۶۵	۰.۶۸۶۸۶۵	۰.۴۹۳۰
LEV	-۰.۰۱۱۴۵۱	۰.۰۱۳۹۰۳	-۰.۸۲۳۶۶۴	۰.۴۱۱۲
LIQ	-۰.۰۰۱۹۹۹	۰.۰۰۲۴۹۹	-۰.۷۹۹۷۳۷	۰.۴۲۴۹
C	۰.۵۰۹۴۷۶	۰.۳۰۶۹۲۹	۱.۶۵۹۹۱۵	۰.۰۹۸۶

جدول ۱۰- نتیجه‌ی نهایی فرضیه‌ی ۳

متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره‌ی t	احتمال
LNARL	-۰.۰۳۰۹۷۳	۰.۰۶۷۵۲۷	-۰.۴۵۸۶۷۵	۰.۶۴۷۰
LTA	-۰.۰۰۱۸۲۰	۰.۰۲۳۱۷۸	-۰.۰۷۸۵۲۵	۰.۹۳۷۵
LOSS	-۰.۰۵۸۷۷۸	۰.۰۲۸۱۹۵	-۲.۰۸۴۶۸۱	۰.۰۳۸۴
MODIFY	-۰.۰۰۵۱۷۳	۰.۰۲۴۱۸۲	-۰.۲۱۳۹۱۳	۰.۸۳۰۸
CATA	۰.۰۰۴۲۲۴	۰.۰۰۵۵۴۰	۰.۷۶۲۴۵۶	۰.۴۴۶۷
ROA	۰.۰۷۷۶۹۵	۰.۰۷۶۱۰۲	۱.۰۲۰۹۳۸	۰.۳۰۸۶
LEV	۰.۰۳۷۵۶۵	۰.۰۳۷۱۰۳	۱.۰۱۲۴۵۷	۰.۳۱۲۶
LIQ	۰.۰۰۰۱۶۴	۰.۰۰۱۹۸۴	۰.۰۸۲۶۵۷	۰.۹۳۴۲
EPS	-۴.۴۴۱۱۰۶	۱.۲۱۵۱۰۵	-۰.۳۶۵۸۳۰	۰.۷۱۴۹
C	-۰.۰۰۴۲۳۰	۰.۳۲۳۹۱۱	-۰.۰۱۳۰۵۹	۰.۹۸۹۶

جدول ۱۱- نتیجه‌ی نهایی فرضیه‌ی ۴

متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره‌ی t	احتمال
LNARL	۰.۰۴۰۳۶۷	۰.۰۵۵۹۹۲	۰.۷۲۰۹۴۰	۰.۴۷۱۸
LTA	-۰.۰۰۶۴۲۸	۰.۰۱۶۵۰۸	-۰.۳۸۹۴۲۰	۰.۶۹۷۴
LOSS	-۰.۰۰۴۰۸۹	۰.۰۲۶۹۲۸	-۰.۱۵۱۸۴۷	۰.۸۷۹۵
MODIFY	-۰.۰۰۵۲۹۷	۰.۰۲۱۷۳۳	-۰.۲۴۳۷۲۳	۰.۸۰۷۷
CATA	۰.۰۰۰۶۳۹	۰.۰۰۳۵۴۳	۰.۱۸۰۴۰۸	۰.۸۵۷۰
ROA	۰.۰۳۴۷۶۸	۰.۰۴۷۱۲۰	۰.۷۳۷۸۷۳	۰.۴۶۱۵
LEV	-۰.۰۱۱۰۴۹	۰.۰۱۳۵۸۸	-۰.۸۱۳۱۵۷	۰.۴۱۷۱
LIQ	-۰.۰۰۱۵۸۲	۰.۰۰۲۴۲۹	-۰.۶۵۱۳۵۹	۰.۵۱۵۶
EPS	۵.۲۳۶۴۰۷	۴.۷۳۱۲۰۶	۰.۱۱۰۵۲۷	۰.۹۱۲۱
C	۰.۰۷۲۲۷۲	۰.۲۱۵۶۲۸	۰.۳۳۵۱۷۲	۰.۷۳۷۹

نتیجه‌گیری

دنیای تجارت کنونی مملو از تجربیات سازمان‌هایی است که مدیران در آن، جهت رسیدن به بهره‌وری بیشتر و گرفتن نتایج مطلوب، در ساختار خود به تغییرات بنیادی دست زده‌اند. این تغییرات بنیادی نوعی اقدام جسورانه بوده است که در بسترهای قانونی و با توجه به شرایط محیطی انجام شده است. در حسابرسی، کوچک بودن یا کوچک شدن موضوع جالبی نیست. در بعضی از پژوهش‌ها کوچک بودن، کوچک ماندن و یا کوچک شدن یک مؤسسه‌ی حسابرسی با واژه‌ی نازیبا مترادف شده است چرا که کلمه‌ی کوچک در این حرفه یعنی تضعیف و محدود شدن. از مهم‌ترین دلایل ادغام مؤسسات حسابرسی، در سطح جهان، جهانی شدن فعالیت صاحبکاران و نیاز به ارائه‌ی خدمات به این شرکت‌ها در سطح بین‌المللی است. در واقع ادغام یکی از راه‌های بزرگ‌تر شدن مؤسسه‌های حسابرسی است. در ایران نیز موضوع

ادغام از موضوعات جذابی است که حرفه‌ی حسابرسی به دینال آن است. به نظر می‌رسد شرایط اقتصادی و سیاسی نیز به گونه‌ای در حال رقم خوردن است که چشم‌انداز روشنی برای حرکت در این راستا می‌توانیم متصور باشیم. مهم‌ترین موانع مطرح شده در راه ایجاد مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ، عواملی نظیر ساختار و ویژگی‌های فرهنگی کشور، ساختار سرمایه و مالکیت در کشور، ساختار بازار خدمات حسابرسی در ایران و عدم آشنایی شرکای مؤسسه‌های حسابرسی با مزایای ادغام است. اما برای انجام فرایند ادغام، علاوه بر احساس ضرورت و نیاز، شرکای مؤسسه‌های در شرف ادغام باید نخست خود را در ترازوی سنجش قرار دهند و وزن شرکا از نظر توانمندی و دانش حرفه‌ای، قدرت سازمان‌دهی و بازاریابی کار، معیار ادغام قرار بگیرد. همچنین شاخص درآمد مؤسسه به عنوان یکی از معیارها می‌تواند مدنظر قرار گیرد. اما در شرایط کنونی، درآمد مؤسسه معیار کافی برای ادغام نیست، چراکه به نظر می‌رسد ظرفیت برخی مؤسسات در صورت آزادشدن، می‌تواند بلافاصله یا طی دوره‌ای کوتاه، به سرعت افزایش یابد و اثرات آن در درآمد مؤسسه تبلور یابد (صادقی، ۱۳۹۶).

پژوهش حاضر ۴ فرضیه را مورد بررسی قرار داده است. در این ۴ فرضیه رابطه‌ی میان حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و میزان تأخیر در گزارش حسابرسی با کیفیت خدمات حسابرسی در دو نوع از شرکت‌هایی که از خدمات مؤسسات حسابرسی ادغام شده و ادغام نشده استفاده کرده‌اند بررسی شده است.

فرضیه‌ی اول و دوم رابطه‌ی میان حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و کیفیت خدمات حسابرسی را در شرکت‌های مذکور بررسی کرده است. همانگونه که نتایج نشان داد، در شرکت‌هایی که از خدمات مؤسسات حسابرسی ادغام شده استفاده کرده‌اند میزان حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با کیفیت خدمات حسابرسی رابطه‌ی مثبت داشته و این رابطه در شرکت‌هایی که از خدمات مؤسسات حسابرسی ادغام شده استفاده نکرده‌اند منفی بوده است. این موضوع نشان دهنده‌ی آن است که به واسطه‌ی ادغام انجام شده، مؤسسه‌ی حسابرسی که به مؤسسه‌ای بزرگ‌تر تبدیل شده است، علاوه بر این که کیفیت خدمات ارائه شده به شرکت‌ها را افزایش داده، حق‌الزحمه‌ی دریافتی از شرکت را نیز زیاد کرده است.

فرضیات سوم و چهارم رابطه‌ی میان تأخیر در گزارش حسابرسی و کیفیت خدمات حسابرسی را در شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسان ادغام شده و نشده استفاده کرده‌اند بررسی کرده است. نتایج این گونه نشان داد که شرکت‌هایی که از کیفیت خدمات حسابرسان ادغام شده استفاده کرده‌اند کاهش میزان تأخیر در گزارش حسابرسی باعث افزایش کیفیت خدمات حسابرسی شده است و شرکت‌هایی که از خدمات مؤسسات حسابرسی ادغام نشده استفاده کرده‌اند، با افزایش میزان تأخیر در گزارش حسابرسی، کیفیت خدمات حسابرسی نیز کاهش پیدا کرده است. فرضیات این پژوهش با نتایج گرفته شده توسط لای (۲۰۱۹) و تانی و همکاران (۲۰۱۰) همسو و برابر است.

منابع و مآخذ

- ۱- آذر، عادل و مؤمنی، منصور (۱۳۸۷)، "آمار و کاربرد آن در مدیریت"، جلد دوم، انتشارات سمت
- ۲- حافظ نیا، محمدرضا و سرمد، غلامعلی (۱۳۹۳)، "مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی"، انتشارات سمت، تهران
- ۳- حیدری، محبوبه (۱۳۹۶)، "چارچوبی برای ادغام مؤسسات حسابرسی"، حسابدار رسمی، شماره‌ی ۳۸
- ۴- دلاور، علی (۱۳۹۰)، "روش تحقیق در روان‌شناسی و علوم تربیتی"، چاپ ۲۲، انتشارات ویرایش
- ۵- صادقی، سمانه (۱۳۹۴)، "دیروز و فردای ادغام مؤسسه‌های حسابرسی"، مجله‌ی حسابدار

۶- گرشاسبی، اسفندیار (۱۳۹۵) "ادغام مؤسسات حسابرسی در ایران؛ یک ضرورت حرفه‌ای"، مجله‌ی حسابدار، سال ۳۲، شماره‌ی ۳، بهار ۱۳۹۷، ۲۹۰

۷- وفادار، عباس (۱۳۹۷)، "ادغام در مؤسسات حسابرسی"، مؤسسه‌ی حسابرسی آزمون پرداز ایران مشهود

- 8- Bartov, E., & Konichitchki, Y. (2017). SEC filings, regulatory deadlines, and capital market consequences. *Accounting Horizons*, 31(4), 109-131
- 9- Choi, J.-H., Kim, S., & Raman, K. K. (2017). Did the 1998 merger of Price Waterhouse and Coopers & Lybrand increase audit quality? *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 1071-1102
- 10- DePamphilis D. M. (2010). *Mergers, Acquisitions, and Other Restructuring Activities: An Integrated Approach to Process, Tools, Cases, and Solutions*. Elsevier Academic Press
- 11- Ferguson, A., Francis, J. R., & Stokes, D. J. (2004). The effects of firm-wide and office-wide industry expertise on audit pricing. *The Accounting Review*, 78(2), 429-448
- 12- Fligel, R. (2007). "Unspoken Obstacles Prevent Many Accounting Firm Mergers and Sales". *The CPA Journal*, June, 10-12
- 13- Gong, Q., Li, O. Z., Lin, Y., & Wu, L. (2016). On the benefits of audit market consolidation: Evidence from merged audit firms. *The Accounting Review*, 91(2), 463-488
- 14- Securities and Exchange Commission. «SEC» (2002). Acceleration of periodic report filing dates and disclosure concerning website access to reports, Release No. 33-8128. Washington, D.C
- 15- Sullivan, M. W. (2002). The effect of the Big Eight accounting firm mergers on the market for audit services. *Journal of Law and Economics*, 45(2), 375-399.
- 16- Watkins, A. L., Hillison, W., & Morecroft, S. E. (2004). Audit quality: A synthesis of theory and empirical evidence, *Journal of Accounting Literature*, 23, 153-193
- 17- Wootton C.W., C.M. Wolk, & C. Normand. (2003). "An Historical Perspective on Mergers and Acquisitions by Major US Accounting Firms". *Accounting History*, 8(1), 25-60.

Investigating the Effect of Audit Report Lag and Audit Fees on Audit Quality Following an Audit Firm Merger Providing Services to Companies Listed on the Tehran Stock Exchange

Ali Reza Momeni¹
Seyedeh Zahra Hosseini²

Date of Receipt: 2020/08/16 Date of Issue: 2020/08/19

Abstract

Large audit firms are the result of hundreds of years of integration and education. Due to the problems that have arisen in small and medium-sized auditing firms and are usually unavoidable, integration is a necessary process for the continuation of the auditing professional life in Iran. The present study has tried to examine the effect of audit fees and the amount of delay in the days of audit reports on the audit quality of companies that have used the services of these companies. For this purpose and in order to achieve the research objectives, 80 companies have been selected as a sample using the systematic sampling method. Since the results of this research can be used in the decisions of companies and auditing firms, it is an applied research. Also, considering that this research seeks to find the relationship between several variables, it is descriptive-correlational and its methodology is post-event. The number of years studied is 5 years (1393-1397). The studied models are multiple linear regressions that have been analyzed using Ives software. The results of the hypothesis study showed that in companies that have used the services of the merged auditors, there is a positive relationship between audit fees and the quality of audit services, but this relationship is negative in companies that have not used the services of non-integrated auditors. In companies that have used merged auditor services, there is a negative relationship between audit report delay and the quality of audit services, and in companies that have not used merged auditor services, there is a positive relationship between audit report delay and audit service quality.

Key Words

Merger, Audit Firm Merger, Audit Quality, Audit Fees, Audit Report Lag

1- Assistant Professor of Accounting, Payame Noor University, West Tehran, Tehran, Iran

2- Master of Accounting Student, Payame Noor University, West Tehran, Tehran, Iran

(zahrahosseini18@gmail.com)