

رابطه حق الزحمه حسابرسی با وفاداری صاحبکار و اظهار نظر حسابرسان مستقل

فربیا دلیریان

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی ناصرخسرو، ساوه، ایران. (نویسنده مسئول).

fdaliriyan@yahoo.com

علیرضا هوایی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی ناصرخسرو، ساوه، ایران.

alirezahavaei1985@gmail.com

دکتر فرزین خوشکار

مدرس گروه حسابداری و مدیریت، موسسه آموزش عالی ناصرخسرو، ساوه، ایران.

f.khoshkar@hnhk.ac.ir

شماره ۱۸ / زمستان ۱۳۹۸ (جلد سوم) / صص ۱۲۷-۱۴۴
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره دوم)

چکیده

حق الزحمه حسابرسی در برنامه‌ریزی و اجرای مناسب و باکیفیت کار حسابرسی مالی مؤثر است. کیفیت پایین حسابرسی موجب کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود و این امر نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می‌شود. هدف این پژوهش بررسی رابطه حق الزحمه حسابرسی با وفاداری صاحبکار و اظهار نظر حسابرسان مستقل در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. یافته‌های این تحقیق بر اساس داده‌های ۱۳۰ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۷ جمع‌آوری شدند. پژوهش انجام‌شده از نظر نوع هدف جزء پژوهش‌های کاربردی است و روش پژوهش از نظر ماهیت و محتوایی همبستگی می‌باشد. انجام پژوهش در چارچوب استدلال‌ات قیاسی - استقرایی صورت گرفته است و از آنجایی که با متغیر وابسته‌ی کیفی سروکار داریم، از تحلیل رگرسیونی لوجیت یا پروبیت استفاده شده است. نتایج برآورد مدل نشان داد که رابطه معنادار و مثبتی میان حق الزحمه حسابرسی و گزارش حسابرسی وجود دارد؛ اما میان حق الزحمه حسابرسی و وفاداری صاحبکار رابطه معنادار و معکوسی وجود دارد.

کلید واژه‌ها: حق الزحمه حسابرسی، وفاداری صاحبکار، اظهار نظر حسابرسان مستقل.

مقدمه

مهم‌ترین وظیفه حسابرسان تهیه گزارش حسابرسی است که در آن اظهار نظر حرفه‌ای خود را درباره مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری به صراحت اعلام کنند (پیری و همکاران، ۱۳۹۳). در واقع نقش و ماهیت حسابرسی در ارتباط با عدم قطعیت و تردیدهای حاکم بر کیفیت اطلاعات حسابداری گزارش‌شده مطرح می‌شود. حسابرسی در خط مقدم رسیدگی، اظهار نظر در خصوص مطلوبیت تهیه و نهایتاً اعتباربخشی به ادعاهای مدیریت مندرج در صورت‌های مالی است. حسابرسی به عنوان یک سازوکار اجتماعی، برای کمک به نظارت و کنترل رفتار مدیران و به عنوان ابزار نظارتی دولت‌ها است. آنچه جامعه از حرفه حسابرسی انتظار دارد، ارائه گزارشات حسابرسی است که موجب افزایش قابلیت اتکاء و به موقع بودن

اطلاعات حسابداری افشا شده می‌شود (لاری دشت بیاض و همکاران، ۱۳۹۷). این، ارزش افزوده‌ای است که تنها حرفه حسابرسی قادر به افزودن آن به اطلاعات مالی شرکت‌ها است. پس اگر حسابرسی یک وسیله نظارتی باشد که نقش‌های متعدد مذکور را بر عهده دارد، با ثابت فرض کردن سایر شرایط، گزارش حسابرسی در خصوص صورت‌های مالی در طی زمان به‌عنوان یک مکانیزم نظارتی می‌بایست موجب بهبود کیفیت افشا اطلاعات از طریق افزایش به‌موقع بودن افشا اطلاعات حسابداری گردد (آبرناتی^۱، ۲۰۱۴). بنابراین می‌توان گفت پایه و اساس اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری، ارائه اطلاعات مالی شفاف، مربوط و قابل اتکاء است (بنسال و شارما^۲، ۲۰۱۷). در واقع حسابرسی از طریق اعتباردهی به صورت‌های مالی موجب می‌شود تا قابل اتکا بودن اطلاعات گزارش شده افزایش یافته و هزینه‌های نمایندگی کاهش یابد. این عمل در چارچوب یک فرایند سیستماتیک با جمع‌آوری شواهد لازم و بررسی ادعاهای مدیران که در قالب صورت‌های مالی ارائه می‌شود، پرداخته و به اظهارنظر در خصوص قابلیت اتکای اطلاعات می‌پردازد (طهماسبیان و پرتوی، ۱۳۹۰). نکته موردتوجه این است که نمی‌توان صورت‌های مالی را بدون اظهارنظر حسابرسان و یا افراد مستقل حرفه‌ای، در اختیار استفاده‌کنندگان قرار داد و اظهارنظر افراد ذیصلاح درباره صورت‌های مالی، قابلیت اتکای اطلاعات را افزایش داده و استفاده‌کنندگان نسبت به اطلاعات ارائه شده و نیز تصمیمات اتخاذشده خود، اطمینان بیشتری خواهند داشت (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۱).

از طرفی گزارش حسابرسی مستقل معیاری برای انطباق گزارش‌های مالی با استانداردهای حسابداری است، در واقع حسابرسی از گزارش حسابرسی برای ارائه اظهارنظر خود در باب قابلیت اعتماد صورت‌های مالی به ذینفعان استفاده می‌کند (ال تونیات و همکاران^۳، ۲۰۰۸). در این میان حق الزحمه حسابرسی در برنامه‌ریزی و اجرای مناسب و باکیفیت کار حسابرسی مالی مؤثر است. کیفیت پایین حسابرسی موجب کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود و این امر نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می‌شود، بلکه موجب کاهش اعتبار فرایند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد (رجبی، ۱۳۹۴). اما امروزه حسابرسان مستقل با فشارهای روزافزون برای کنترل و کاهش حق الزحمه‌ی حسابرسی مواجه هستند. این موضوع موجب شده است که حسابرس و صاحب‌کار برای تسهیل این موضوع به بررسی ارتباط میان حق الزحمه و کار حسابرسی بپردازند (پهلوان و همکاران، ۱۳۹۱). به‌عنوان مثال نتایج برخی تحقیقات نشان داده است که حق الزحمه بالای حسابرسی می‌تواند وابستگی میان حسابرس و صاحب‌کار ایجاد کند و این موضوع ممکن است که تردیدی اساسی درباره استقلال حسابرسی فراهم آورد زیرا ممکن است که حسابرس برای حفظ مشتری و کسب حق الزحمه بیشتر، گزارش مطلوب‌تری ارائه دهد (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۱؛ گریفین و لونت^۴، ۲۰۱۱).

علاوه بر تأثیر حق الزحمه حسابرسی بر نوع گزارش و اظهارنظر حسابرسی مستقل، همچنین مطالعه حق الزحمه‌های حسابرسی از نظر تأثیر آن بر رفتار صاحب‌کار، حائز اهمیت است؛ چراکه حق الزحمه‌های حسابرسی به‌عنوان معیاری جهت تصمیم‌گیری صاحب‌کاران جهت تداوم کار حسابرسی طی دوره‌های آتی شرکت مؤثر است به نظر می‌رسد که حق الزحمه‌های پایین حسابرسی موجب افزایش تقاضای صاحب‌کاران شده و بالعکس حق الزحمه‌های بالای حسابرسی موجب کاهش تقاضای صاحب‌کاران از موسسه حسابرسی می‌شود و این امر نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می‌شود

¹ Abernathy

² Bansal & Sharma

³ Al thuneiba

⁴ Griffin and Lont

(بخردی نسب و ژولا نژاد، ۱۳۹۸). به عنوان مثال فاراگ و الیاس^۱ (۲۰۱۱) در مطالعه خود دریافتند که اگر صاحبکاران هزینه‌های حسابرسی کمتری نسبت به دیگر شرکت‌ها در صنایعشان پرداخت کنند آنها به احتمال زیاد نسبت به حسابرسان خود وفادار می‌مانند و میونگسو^۲ (۲۰۱۳) نیز در تحقیق خود به این نکته پی بردند که زمانی که دوره تصدی حسابرسان طولانی باشد، رابطه مثبت حق الزحمه حسابرسی و کیفیت ارقام تعهدی کاهش می‌یابد. کاون و همکاران^۳ (۲۰۱۵) بر این باورند که چرخش حسابرسان باعث افزایش رقابت در بازار خدمات حسابرسی شده و این رقابت می‌تواند براساس کیفیت و قیمت خدمات حسابرسی باشد. آرونادا^۴ (۲۰۰۱) نیز به این نکته پی برد که تغییرات حسابرسان هزینه‌های گزافی بر دوش حسابرسان و صاحبکاران می‌گذارد بنابراین می‌توان گفت که صاحبکار زمانی که از خدمات حسابرس رضایت نداشته باشد اقدام به تغییر حسابرس می‌کند در مقابل، اگر صاحبکار تغییری را برای حسابرسان برای یک دوره خاص نداشته باشند، فرض بر این است که این صاحبکار از شرکت حسابرسی و خدمات حسابرسی برای این دوره راضی هستند.

بنابراین این تحقیق به دنبال بررسی این موضوع خواهد بود که چگونه حق الزحمه حسابرسی بر وفاداری صاحبکاران در تغییر صاحبکار و همچنین تأثیر آن بر نوع اظهارنظر حسابرس مستقل، تأثیر می‌گذارد. نتایج این تحقیق می‌تواند موجب بسط مبانی نظری در بازارهای حسابرسی نوظهور در ایران و کمک به تدوین کنندگان استانداردهای حسابرسی، جامعه حسابداران و استفاده کنندگان از صورت‌های گزارشگری مالی شود. همچنین صاحبکاران خدمات حسابرسی می‌توانند با استفاده از نتایج این تحقیق از هزینه‌های خود در رابطه با حق الزحمه پرداختی و در نتیجه پایبندی آنها به موسسه حسابرسی و اتخاذ تصمیم درباره ادامه همکاری با موسسه حسابرسی مزبور آگاهی یابند.

مبانی نظری

حق الزحمه حسابرسی

حق الزحمه حسابرسی، بر اساس ریسک برآوردی حسابرس از صاحبکار، رقابت در بازار حسابرسی، و مذاکره بین حسابرس و صاحبکار تعیین می‌شود. حسابرس، هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی باید خطر تحریف با اهمیت (شامل ارزیابی صلاحیت و شایستگی مدیریت، جو اخلاقی سازمان، قابلیت‌های حساب‌ها و افشای تحریف با اهمیت) را شناسایی و برآورد کند (کریشنان و همکاران^۵، ۲۰۱۲).

حق الزحمه حسابرسی باید بر اساس مدت‌زمان لازم برای اجرای عملیات حسابرسی تعیین شود. اجرای این فرآیند در سه مرحله انجام می‌شود. مرحله اول، ارزیابی حسابرسی از وقوع زیان آتی ناشی از قضاوت حسابرس که در آینده یک ذینفع مثلاً سهامدار متحمل می‌شود. مرحله دوم، به‌کارگیری منابع در اجرای عملیات حسابرسی مثلاً نیروی انسانی تا این که منافع نهایی کاهش در ارزش فعلی زیان‌های مورد انتظار آتی ناشی از حسابرسی صورت‌های مالی برابر هزینه نهایی سرمایه‌گذاری اضافی حسابرسی باشد. در نهایت حسابرس قیمتی را تعیین می‌کند تا این که هزینه حسابرسی را پوشش دهد. در این میان قضاوت

¹ Farag, M. S., and R. Z. Elias

² Myungsoo

³ Kown et al

⁴ Arrunada

⁵ Krishnan

حسابرس نقش مهمی در تعیین قیمت دارد (استانلی^۱، ۲۰۱۱). در یک بازار رقابتی برای خدمات حسابرسی، حق الزحمه اضافی دریافتی به وسیله حسابرس به علت استفاده بهینه از زمان برای انجام خدمات اعتباردهی است. تکمیل سریع عملیات حسابرسی ممکن است هزینه بیشتری در برداشته باشد. زیرا، حسابرسان درگیر فعالیت‌هایی مانند اضافه کاری یا افزایش هزینه فرصت حسابرسی می‌شوند. با این وجود، دیدگاه متفاوتی وجود دارد که بر اساس آن حق الزحمه حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه مثبت دارد. زیرا، با افزایش حق الزحمه میزان آزمون‌های محتوای حسابرسی نیز افزایش می‌یابد هم‌چنین، رابطه با کارمندان ارشد یا مذاکره با مدیریت درباره نتیجه کار حسابرسی نیز افزایش می‌یابد (واعظ و احمدی، ۱۳۹۳) حق الزحمه حسابرسی به صورت قرارداد بین حسابرس و صاحبکار پیش از آغاز کار حسابرسی داخل قرارداد گنجانده می‌شود. با وجود این، معمولاً بندهای «فرار» داخل قرارداد گنجانده می‌شود که به حسابرس اجازه انجام کارهای اضافی و دریافت هزینه اضافه کاری‌ها را در وضعیت غیرقابل مشاهده، از جمله وجود مشکل تداوم فعالیت یا عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی، می‌دهد (نونهال و اکبریور، ۱۳۹۸).

اظهار نظر حسابرس

هدف از حسابرسی صورت‌های مالی این است که حسابرس درباره درستی تهیه و ارائه صورت‌های مالی از کلیه جنبه‌های بااهمیت در انطباق با اصول متداول حسابداری، اظهار نظر کند. اظهار نظر حسابرس با این نوع تأمین اطمینان در شکل غیر مطلق، اعتبار صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد؛ اما عواملی چون قضاوت، استفاده از نمونه‌گیری در رسیدگی‌های، محدودیت‌های ذاتی دستگاه‌های حسابداری و کنترل‌های داخلی موجب این است که دستیابی به اطمینان مطلق در حسابرسی ممکن نشود. گزارش حسابرس مستقل معیاری برای انطباق گزارش‌های مالی با استانداردهای حسابداری است. در واقع حسابرس از گزارش حسابرسی برای ارائه اظهار نظر خود در باب قابلیت اعتماد صورت‌های مالی به ذینفعان استفاده می‌کند (ال تونیبات و همکاران^۲، ۲۰۰۸). بند اظهار نظر گزارش حسابرس حاوی نظر صریح حسابرس در این باره می‌باشد که آیا صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت طبق استانداردهای حسابداری به نحوه مطلوب ارائه شده است یا خیر. انواع اظهار نظر حسابرسی شامل چهارگانه (مقبول، مشروط، مردود و عدم اظهار نظر) می‌باشد.

نظر مقبول باید در مواردی اظهار شود که حسابرس به این نتیجه برسد که صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب ارائه شده است. نظر مقبول به طور ضمنی بیانگر آن است که هرگونه تغییر در اصول حسابداری یا در روش‌های کاربرد این اصول و آثار آن‌ها به نحوی مناسب تعیین و در صورت‌های مالی درج و یا افشا شده است (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۹).

انواع اظهار نظر حسابرسی شامل چهارگانه زیر می‌باشد:

مقبول؛

مشروط؛

مردود و

عدم اظهار نظر.

¹ Stanley

² Al thuneiba

اظهاری نظر مقبول

نظر مقبول باید در مواردی اظهار شود که حسابرس به این نتیجه برسد که صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب ارائه شده است. نظر مقبول به‌طور ضمنی بیانگر آن است که هرگونه تغییر در اصول حسابداری یا در روش‌های کاربرد این اصول و آثار آن‌ها به نحوی مناسب تعیین و در صورت‌های مالی درج و یا افشا شده است

اظهاری نظر مشروط

نظر مشروط در مواردی اظهار می‌شود که موارد بااهمیت ولی غیراساسی در عدم رعایت استانداردهای حسابداری توسط واحد رسیدگی و یا محدودیت در رسیدگی وجود داشته باشد.

عدم اظهار نظر

در صورت وجود محدودیت اساسی در دامنه رسیدگی و یا ابهام اساسی نسبت به صورت‌های مالی عدم اظهار نظر ارائه می‌شود.

اظهاری نظر مردود

در صورت عدم رعایت موارد اساسی در رعایت استانداردهای حسابداری توسط واحد رسیدگی، حسابرس نظر مردود اظهار می‌نماید (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۹).

وفاداری صاحبکار

وفاداری عبارت است از تعهد عمیق قوی ایجاد شده برای خرید مجدد باثبات و مداوم یک محصول یا خدمت ترجیح داده شده در آینده، درحالی که تأثیرات موقعیتی و تلاش‌های بازاریابی رقبا برای تغییر استفاده مشتری به سوی یک محصول یا خدمت دیگر وجود دارد (الحواری^۱، ۲۰۱۱). وفاداری مشتری، هدف نهایی و غایی شرکتی است که دارای محصولی با علامت تجاری ویژه است وفاداری مشتریان مزایای زیادی دارد که باعث سودآوری شرکت می‌شود از جمله: کاهش هزینه‌های جذب مشتری، پرداخت هزینه بالاتر توسط مشتری وفادار برای کالا و خدمات، منافع حاصل از ارزش طول عمر مشتری، عملکرد مثبت از طریق افزایش قدرت پیش‌بینی، افزایش موانع برای رقبا و مشتریان وفادار به عنوان آژانس بازاریابی برای شرکت عمل می‌کنند (موکارجه^۲، ۲۰۱۸).

در زمینه حسابرسی انگیزه برای استفاده از مفهوم وفاداری صاحبکار که به بررسی حفظ و نگهداری حسابرس از دیدگاه نظری صاحبکار است صاحبکار زمانی که از خدمات حسابرس رضایت نداشته باشد اقدام به تغییر حسابرس می‌کند در مقابل، اگر صاحبکار تغییری را برای حسابرسان برای یک دوره خاص نداشته باشند، فرض بر این است که این صاحبکار از شرکت حسابرسی و خدمات حسابرسی برای این دوره راضی هستند وفاداری صاحبکار یکی از چشم‌انداز مهم برای شرکت‌های حسابرسی می‌باشد زمانی که صاحبکار نسبت به حسابرس خود وفادار باشد، حسابرس نمی‌تواند هزینه‌های حسابرسی خود را افزایش دهند بنابراین مسئله مطرح شده در این تحقیق بررسی ارتباط بین وفاداری صاحبکار می‌باشد که بر روی حق‌الزحمه‌های حسابرسی می‌باشد (بخردی نسب و ژولانزاد، ۱۳۹۸).

¹ AL-Havari

² Mukerjee

حق الزحمه‌ها، سود موسسه حسابرِس، و برای صاحبکاران در واقع جز هزینه‌های مالی شرکت می‌باشد و صاحبکاران امیدوار به کاهش هزینه سیستم‌های گزارشگری و در مقابل، حسابرسان امیدوار به کسب سودی معقول از انجام حسابرِس هستند و حق الزحمه حسابرِس نتیجه حداکثر کردن منافع دو طرف می‌باشد پس شرکت‌های حسابرِس باید هنگام تنظیم هزینه‌های حسابرِس سالانه با دقت عمل نمایند زمانی که هزینه‌های حسابرِس افزایش یابد، احتمال زیادی برای از دست دادن یک صاحبکار وجود دارد، به‌ویژه اگر این صاحبکار مجبور به پرداخت حق الزحمه‌های حسابرِس بالاتر نسبت به صاحبکاران و شرکت‌های مشابه باشد پس یکی از انگیزه‌های تغییر حسابرِس در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار ایران بالا بودن حق الزحمه‌های حسابرِس است لذا، مطالبه حق الزحمه نامناسب از سوی حسابرِس قبلی ممکن است دلیل تغییر حسابرِس توسط واحد تجاری شده باشد همچنین به دلیل وجود هزینه‌های اولیه شروع در هر پروژه حسابرِس، احتمال عدم جایگزینی صاحبکار جدید، بروز ظرفیت‌های بلااستفاده برای شرکت‌های حسابرِس و علاوه بر آن با افزایش رقابت در بین موسسه‌های حسابرِس، امروزه توجه شرکت‌های حسابرِس به سمت صاحبکاران می‌باشد و شرکت‌های حسابرِس باید به حفظ و نگهداری صاحبکاران خود بپردازند (محرمی، ۱۳۷۸).

پیشینه پژوهش

لای^۱ (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان تأخیر در گزارش حسابرِس، هزینه حسابرِس و کیفیت حسابرِس پس از ادغام شرکت حسابرِس: شواهدی از هنگ کنگ به این نتیجه رسیدند که مشتریهای بنگاه ادغام شده گزارش حسابرِس کوتاه تری نسبت به ادغام در صنعت ملک دارند که در آن شرکت ادغام شده متعاقباً بیش از نیمی از سهم بازار را بدست آورده است. به طور هم زمان، شواهد نشان نمی‌دهد که به مشتریان شرکت ادغام شده هزینه‌های حسابرِس بالاتر پرداخت می‌شود. آمران و همکاران^۲ (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان حق الزحمه حسابرِس و کیفیت گزارشگری مالی در نیجریه نشان دادند که هزینه‌های حسابرِس بالاتر با سطح پایین تعهدی اختیاری مرتبط است و بنابراین حاکی از کیفیت گزارشگری مالی بالاتر است. این مطالعه درک درستی از نقش محوری هزینه‌های حسابرِس در کاهش دستکاری حسابداری و افزایش کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در نیجریه، به سرمایه‌گذاران، سیاست‌گذاران و تنظیم‌کننده‌ها می‌دهد. همکاران^۳ (۲۰۱۳) تأثیر هفت متغیر اندازه شرکت، نسبت حقوق صاحبان سهام، سوددهی، شرکت‌های تابعه‌ی بین‌المللی، اندازه مؤسسه‌ی حسابرِس، حق الزحمه‌ی حسابرِس و نوع صنعت را بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرِس در بورس مالزی موردبررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که اندازه شرکت و حق الزحمه‌ی حسابرِس به میزان قابل توجهی تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس را تحت تأثیر قرار می‌دهند، اما به رابطه معناداری بین نوع صنعت، نسبت حقوق صاحبان سهام، سوددهی، شرکت‌های تابعه و اندازه مؤسسه حسابرِس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس نرسیدند. گریفین و لونت^۴ (۲۰۱۱) در پژوهش خود نشان دادند که حق الزحمه حسابرِس رابطه‌ای معنی‌دار با عواملی چون نوع گزارش حسابرِس، تغییر حسابرِس، نوع صنعت، نسبت جاری، تعداد بخش‌های واحد تجاری، اندازه صاحبکار دارد فاراگ و الیاس

¹ Lai

² Amran

³ Kennedy et al

⁴ Griffin and Iont

(۲۰۱۱) در مطالعه خود به بررسی ارتباط بین حق الزحمه حسابرسی و درجه وفاداری صاحبکار پرداختند نتایج آنها بیانگر این امر است که تقریباً (۶۵٫۹۵ درصد) نسبت به حسابسان خود وفادار بوده و در این دوره ۷ ساله هرگز حسابرس خود را تغییر نداده‌اند نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که هزینه‌های حسابرسی دارای اثر معناداری بر درجه وفاداری صاحبکاران می‌باشد و آن‌ها دریافتند اگر صاحبکاران هزینه‌های حسابرسی کمتری نسبت به دیگر شرکت‌ها در صنایعشان پرداخت کنند آنها به احتمال زیاد نسبت به حسابسان خود وفادار می‌مانند چنا و همکاران^۱ (۲۰۱۰) طی پژوهشی از شرکت‌های تایوانی دریافتند که تغییر حسابرس با صدور گزارش حسابرسی مقبول رابطه‌ای مستقیم دارد. آنها نشان دادند مدیران به منظور مطلوب نشان دادن عملکرد شرکت، حسابرس خود را تغییر می‌دهند تا به واسطه این تغییر، گزارش حسابرسی مقبول دریافت و به این روش، عملکرد شرکت را مطلوب جلوه دهند. در این پژوهش نشان داده شد که در سالهای بعد، احتمال ورشکستگی این گونه شرکت‌ها بیشتر بوده است. اسپاتیس و همکاران^۲ (۲۰۰۷) طی پژوهشی در یونان دریافتند که میان حق الزحمه حسابرس و صدور گزارش مقبول رابطه‌ای مستقیم وجود دارد. آن‌ها همچنین شاخص ورشکستگی، نوع حسابرس، نسبت جاری، نسبت بدهی بلندمدت را از جمله عوامل تأثیرگذار بر صدور گزارش مقبول حسابرسی شناسایی نمودند

بادپا و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان اثر نگرش‌های حمایتی و آشنایی حسابرس با صاحبکار بر قضاوت اولیه حسابرس و استراتژی جستجوی شواهد نشان دادند که نگرش حمایتی حسابرس بر نوع قضاوت اولیه وی تأثیر دارد و براساس آن، نگرش حمایتی سطح بالا باعث می‌شود قضاوت اولیه حسابرس در جهت منافع صاحبکار باشد و نگرش حمایتی سطح پایین باعث می‌شود قضاوت اولیه حسابرس علیه منافع صاحبکار باشد. آشنایی حسابرس با صاحبکار نیز بر میزان موافقت حسابرس با صاحبکار اثر مثبت دارد. علاوه بر این، بین دو متغیر تجربه و هویت حرفه‌ای حسابرس با نوع قضاوت اولیه وی یعنی احتمال عدم افشای بدهی احتمالی رابطه منفی معناداری وجود دارد که می‌تواند همسو با اصل محافظه‌کاری در نظر گرفته شود. بخردی نسب و ژولا نژاد (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان تأثیر حق الزحمه حسابرسی بر وفاداری صاحبکار با بهره گرفتن از مدل فاراگ و الیاس (۲۰۱۱) برای نخستین بار اجزای هزینه‌های حسابرسی را از هم تفکیک و با توجه به نقش آن بر وفاداری صاحبکار به بررسی تأثیرات آن با استفاده از نرم‌افزار استاتا و مدل رگرسیون لجستیک از نوع ترتیبی پرداخته است. شواهد پژوهش حاکی از آن است که افزایش حق الزحمه حسابرس، از وفاداری صاحبکار نسبت به حسابسان می‌کاهد. نونهال و اکبریور (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر تجربه حسابرس بر حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان دادند که تجربه حسابرس بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر مثبت و معنادار دارد. یعنی حسابرس هرچه‌قدر با تجربه تر باشد حق الزحمه بیشتری دریافت می‌کند و تجربه حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیر ندارد. اکبری و حاجیها (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان رابطه حق الزحمه حسابرسی و اظهارنظر حسابرس در مورد ابهام در تداوم فعالیت در شرکت‌هایی با ریسک ورشکستگی مالی، نشان دادند که بین حق الزحمه حسابرسی و اظهارنظر حسابرس در مورد ابهام در تداوم فعالیت ارتباط معکوس و معنادار وجود دارد، بین ریسک ورشکستگی مالی و اظهارنظر حسابرس در مورد ابهام در تداوم فعالیت ارتباط مستقیم و معنادار وجود دارد و ریسک ورشکستگی مالی بر ارتباط معکوس بین حق الزحمه حسابرسی و اظهارنظر حسابرس در مورد ابهام در تداوم فعالیت، اثر کاهنده دارد. نیکبخت و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرس با کیفیت حسابرسی

¹ Chena

² Spathis

به بررسی این موضوع پرداختند که آیا بالا بودن حق الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌تواند کیفیت حسابرسی را بالا ببرد یا خیر؟ و همچنین، آیا انتخاب حسابرس باتجربه‌تر می‌تواند باعث افزایش کیفیت حسابرسی شود؟ نتایج آنها نشان داد که بین تغییر حق الزحمه حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. ابراهیمی و همکاران (۱۳۹۳) در بررسی تأثیر ساختار مالکیت شرکت بر حق الزحمه حسابرسی و اظهارنظر حسابرسان مستقل شرکت‌ها نشان دادند که مالکیت سهام توسط سرمایه‌گذاران نهادی، تأثیر مثبت معناداری بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها دارد. همچنین نتایج پژوهش نشان می‌دهد که مالکیت سهام توسط سرمایه‌گذاران نهادی با صدور اظهارنظر مشروط حسابرسی دارای رابطه منفی معناداری می‌باشد. و بین مالکیت مدیریت با حق الزحمه حسابرسی و اظهارنظر مشروط حسابرسان رابطه معناداری مشاهده نگردید. بنی مهد و همکاران (۱۳۹۱) اثر حق الزحمه حسابرسی بر اظهارنظر حسابرس بررسی کردند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که میان حق الزحمه حسابرس، اندازه صاحبکار، گزارش زیان توسط صاحبکار و سن شرکت مورد رسیدگی و صدور گزارش مقبول حسابرسی رابطه‌ای معنی‌دار وجود دارد. بر اساس نتایج پژوهش، حق الزحمه حسابرس رابطه‌ای مستقیم با صدور گزارش مقبول حسابرسی دارد. اندازه شرکت، سن شرکت و گزارش زیان رابطه‌ای معکوس با گزارش مقبول حسابرسی دارد. همچنین تغییر حسابرس، نوع حسابرس، مدت تصدی حسابرس با صدور گزارش مقبول حسابرسی رابطه‌ای ندارند.

فرضیه های پژوهش

- فرضیه ۱: میان حق الزحمه حسابرسی و اظهار نظر حسابرسان مستقل رابطه معناداری وجود دارد.
فرضیه ۲: میان حق الزحمه حسابرسی و وفاداری صاحبکار رابطه معناداری وجود دارد.

روش شناسی تحقیق

تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر شیوه گردآوری داده‌ها، از نوع تحقیقات نیمه تجربی پس رویدادی در حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری است. در این تحقیق از آنجایی که با متغیر وابسته‌ی کیفی سروکار داریم، از تحلیل رگرسیون لجستیک یا پروبیت استفاده می‌کنیم. رگرسیون لجستیک شبیه به رگرسیون معمولی است، با این تفاوت که در روش رگرسیون لجستیک به جای حداقل کردن مجذور خطاها (که در رگرسیون معمولی انجام می‌گیرد)، احتمال رخداد یک واقعه (متغیر وابسته) را حداکثر می‌کنید. این روش یک تکنیک رگرسیون غیرخطی است و لزومی ندارد که داده‌ها حالت خطی داشته باشند. وجود پیش‌فرض‌های مدل رگرسیون نیز ضروری نیست. همچنین، نتایج حاصل از برآورد الگوی لجستیک به‌طور تقریبی شبیه برآورد الگوهای رگرسیون خطی است. همچنین در این پژوهش از آماره نسبت درست‌نمایی^۱ و ضریب تشخیص مک فادن^۲ به ترتیب برای بررسی اعتبار کل رگرسیون و قدرت توجیه رگرسیون استفاده می‌شود. در واقع این دو آماره همانند آماره F و R² در رگرسیون خطی عمل می‌کنند. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران در یک بازه

¹ Log likelihood Ratio Statistic (LR)

² Mac Fadden R-Square

زمانی ۶ ساله طی دوره زمانی ۱۳۹۲-۱۳۹۷ می‌باشد که با استفاده از روش حذف سیستماتیک و بعد از مدنظر قرار دادن معیارهای زیر تعداد ۱۳۰ شرکت به‌عنوان جامعه آماری انتخاب شدند؛

۱. شرکت قبل از سال ۱۳۹۲ در بورس پذیرفته‌شده و تا پایان سال ۱۳۹۷ در بورس فعال باشد؛
۲. سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفند باشد و طی زمان تحقیق تغییر سال مالی نداشته باشد؛
۳. فعالیت اصلی شرکت سرمایه‌گذاری، بانکداری، لیزینگ و نهاد مالی نباشد؛
۴. اطلاعات موردنیاز در بخش تعریف متغیرها در دسترس باشد و
۵. شرکت در دوره مورد مطالعه تغییر سال مالی نداده باشد.

در این تحقیق برای تجزیه و تحلیل اطلاعات گردآوری‌شده از روش‌های آمار توصیفی، آمار استنباطی و همچنین رسم جداول استفاده شده است. استفاده از آمار توصیفی باهدف تلخیص اطلاعات جمع‌آوری‌شده و شناخت بیشتر جامعه مورد بررسی صورت پذیرفته است زیرا هدف آمار توصیفی، توصیف، استخراج نکات اساسی و ترکیب اطلاعات به کمک زبان اعداد است. هدف آمار استنباطی، به‌طور کلی انجام استنباط درباره پارامترهای جامعه از طریق تجزیه و تحلیل اطلاعات موجود در داده‌های نمونه و همچنین سنجش عدم اطمینانی است که در این استنباطها وجود دارد.

متغیرهای و مدل پژوهش

مدل اول پژوهش

$$\text{AUDITOR OPINION} = \alpha_0 + \beta_1 \text{ AFEE} + \text{S2SIZE} + 33 \text{ Profitability} + 44 \text{ Audit Tenure} + 55 \text{ Education} + \text{LL ISSS} + 77 \text{ Audit 7ize } \text{fit}$$

مدل دوم پژوهش

$$\text{Loyalty} = \alpha_0 + \beta_1 \text{ AFEE} + \text{S2SIZE} + 33 \text{ Profit. bility} + 44 \text{ Audit Tenure} + 55 \text{ Education} + 66 \text{ LSSS} + 77 \text{ Audit 7ize } \text{fit}$$

که در آن :

AFEE = حق الزحمه حسابرس

AUDITOR OPINION = اظهار نظر حسابرسان مستقل

Loyalty = وفاداری صاحبکار

Size = اندازه شرکت

Profitability = شاخص سودآوری

Audit Tenure = تصدی حسابرس

Education = تحصیلات حسابرس

LOSS = گزارش زیان شرکت

Audit Size = اندازه موسسه حسابرسی

متغیرهای پژوهش و نحوه محاسبه آنها

متغیرهای وابسته

الف) اظهار نظر حسابرس مستقل

اظهار نظر حسابرس مستقل در این تحقیق به دو نوع اظهار نظر تعدیل شده و تعدیل نشده تقسیم می شود؛ به طوری که اظهار نظر تعدیل نشده شامل اظهار نظر مقبول می باشد (عدد ۱) و اظهار نظر تعدیل شده، شامل اظهار نظر مشروط، مردود و عدم اظهار نظر (عدد ۰) می شود (پیری و همکاران، ۱۳۹۳).

ب) وفاداری صاحبکار

برای اندازه گیری سنجش وفاداری حسابرس از معیار فاراگ و الیاس (۲۰۱۱) استفاده شده است یعنی وفاداری عبارت است از عدم تغییر حسابرس در طول مدت تصدی از سازمان حسابرسی به یک موسسه حسابرسی خصوصی و یا از یک موسسه خصوصی حسابرسی به یک موسسه حسابرسی خصوصی دیگر عضو جامعه حسابداران رسمی. در صورت وقوع این تغییر، مقدار این متغیر یک و در غیر آن صورت صفر خواهد بود.

متغیر مستقل

حق الزحمه حسابرسی

بر اساس لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرس، اندازه گیری می شود. علت استفاده از لگاریتم طبیعی در محاسبه حق الزحمه حسابرس، همگن کردن حق الزحمه شرکت های بزرگ و کوچک می باشد. اطلاعات مرتبط با حق الزحمه ی حسابرسی از یادداشت های همراه صورتهای مالی و از بخش هزینه های عمومی و اداری شرکت ها اقتباس شده است (گریفین و همکاران،

۲۰۱۱)

متغیرهای کنترلی

✓ اندازه شرکت

از طریق لگاریتم طبیعی دارایی های شرکت محاسبه می شود

✓ شاخص سودآوری

از طریق تقسیم سود خالص بر جمع دارایی ها محاسبه می شود.

✓ تصدی حسابرس

برابر با تعداد سالهای فعالیت حسابرس. تعداد سالهای انباشته از زمانی تعریف میشود که حسابرس فعالیت خود را برای اولین سال در واحد مورد رسیدگی آغاز کرده است. به عبارتی مدت زمانی است حسابرس به عنوان حسابرس مستقل در شرکت حضور داشته است

✓ تحصیلات حسابرس

متغیر مجازی به صورتی که حسابرس دارای تحصیلات با سابقه حرفه ای در رشته های حسابداری و حسابرسی باشند عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر منظور می شود.

✓ گزارش زیان شرکت

در صورتی که شرکت در سال مالی زیان گزارش کرده باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت ۰

✓ اندازه موسسه حسابرسی

در صورتی که حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر را اختیار کرده است.

تجزیه و تحلیل نتایج پژوهش

این بخش به ارائه تجزیه و تحلیل یافته‌های تحقیق اختصاص دارد. پژوهشگر پس از اینکه روش تحقیق خود را مشخص کرد، اکنون نوبت آن است که با بهره‌گیری از تکنیکهای آماری مناسب که با روش تحقیق، نوع متغیرها و سازگاری دارد، داده‌های گردآوری شده را دسته‌بندی و تجزیه و تحلیل نمایند و در نهایت، فرضیه‌هایی را که تا این مرحله او را در تحقیق هدایت کرده‌اند، در بوته آزمون قرار دهد و تکلیف آنها را روشن کند و سرانجام بتواند پاسخ یا راه حلی برای پرسش تحقیق بیابد در این فصل با استفاده از داده‌های جمع‌آوری شده از نمونه آماری تحقیق که شامل ۱۳۰ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۲ لغایت ۱۳۹۷ می‌باشد، فرضیه‌های تحقیق مورد آزمون قرار می‌گیرند.

آمار توصیفی و تحلیل آن

به‌طور کلی، روشهایی را که به‌وسیله آنها میتوان اطلاعات جمع‌آوری شده را پردازش کرده و خلاصه نمود، آمار توصیفی مینامند. این نوع آمار صرفاً به توصیف جامعه یا نمونه می‌پردازد و هدف از آن محاسبه پارامترهای جامعه یا نمونه تحقیق است در بخش آمار توصیفی، تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از شاخص‌های مرکزی همچون میانگین و شاخص‌های پراکندگی انحراف معیار، چولگی و کشیدگی انجام پذیرفته است. در ادامه خلاصه وضعیت آمار توصیفی مربوط به متغیرهای تحقیق به تفکیک هر مدل پس از غربالگری و حذف داده‌های دورافتاده‌تر ارائه شده است.

جدول ۱: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

شاخص‌های کشیدگی				شاخص‌های مرکزی			نام و تعداد متغیرها		
بیشینه	کمینه	کشیدگی	چولگی	انحراف معیار	میانگین	میانگین	تعداد	علامت اختصاری	متغیرها
۴۶۵۸۰۱۹	۷۶	۵۴/۶۶	-۶/۵۸	۳۷۸۹/۱۳	۱۲۶۸۹۳/۳	۱۱۷۸۴۹/۴	۷۸۰	AFEE	حق الزحمه حسابرسی
۱۹/۵۴	۱۰/۷۰	۳/۹۸	۰/۴۸	۱/۶۵	۱۱/۹۸	۱۱/۵۶	۷۸۰	SIZE	اندازه شرکت
۱/۴۵	۰/۱۴	۰/۶۷	۰/۳۴	۰/۲۴	۰/۵۱	۰/۵۴	۷۸۰	Profitability	شاخص سودآوری
۱	۰	۲/۹۸	۱/۴۵	۰/۴۵	۰	۰/۲۹	۷۸۰	Audit Size	اندازه موسسه حسابرسی
۱۰	۱	۲/۲۱	۰/۵۰	۱/۳۳	۲/۳۱	۲/۷۴	۷۸۰	Audit Tenure	تصدی حسابرس
۱	۰	۲/۱۱۲	-۱/۰۶۰	۰/۴۴۰	۱	۰/۷۳۳	۷۸۰	Education	تحصیلات حسابرس

منحنی نرمال استاندارد منحنی نرمالی است که میانگین آن صفر و انحراف معیار آن یک باشد. اما اگر همه داده‌های آماری یکسان باشند انحراف معیار برابر با یک است از بین شاخصهای مرکزی بیان شده، میانگین مهمترین آنها محسوب می‌شود که نشان دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است. میانگین شاخص مناسبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌ها است. از آنجایی که میزان چولگی توزیع نرمال برابر با صفر است، چولگی نزدیک به صفر، نرمال بودن توزیع داده‌ها را بیان می‌کند. همچنین اگر چولگی متغیری از ۲- کوچک‌تر و از ۲ بزرگ‌تر باشد، آن توزیع متغیر مطلقاً نرمال نخواهد بود. شکل توزیع داده‌ها را از مقدار میانگین، میانه و مقایسه‌ی آنها نیز می‌توان حدس زد. اگر مقدار میانگین از میانه به‌اندازه‌ی قابل‌توجهی بزرگ‌تر باشد، داده‌ها چوله به راست و در حالت برعکس چوله به چپ هستند. مقدار انحراف معیار، کمینه و بیشینه نیز پراکندگی داده را نشان می‌دهد. هر چه مقدار انحراف معیار کمتر باشد، داده‌ها حول میانگین متغیر متمرکزترند. پراکندگی کمتر میزان اعتماد به مقدار میانگین را افزایش می‌دهد و در حالت برعکس کاهش. درواقع اگر انحراف معیار بزرگ باشد، داده‌های

حول میانگین نیستند و دور از میانگین پراکنده‌اند. همچنین کشیدگی معیاری از تیزی منحنی در نقطه ماکزیمم است. (کشیدگی توزیع نرمال برابر ۳ است) در حالت کلی چنانچه چولگی و کشیدگی به ترتیب نزدیک به صفر و ۳ نباشند داده ها از توزیع نرمال برخوردار نیستند.

تحلیل توصیفی متغیرهای تحقیق

- ۱- جدول ۱ نشان می دهد که میانگین اکثر مشاهدات و میانه آنها اختلاف اندکی دارد، نزدیک بودن مقادیر میانگین و میانه مشخص می کند که داده از توزیع نسبتاً نرمال برخوردار هستند
 - ۲- تمام متغیرهای پژوهش به جز حق الزحمه حسابرسی و تحصیلات حسابرس با توجه به بزرگتر بودن میانه از میانگین آنها دارای چولگی مثبت هستند. با توجه به مثبت بودن ضریب چولگی می توان گفت که توزیع متغیرهای یاد شده دارای چوله به راست هستند.
 - ۳- همچنین ضریب کشیدگی تمامی متغیرها مثبت است که با توجه به اینکه کشیدگی توزیع نرمال برابر با ۳ است وضعیت آنها را نسبت به توزیع نرمال نشان می دهد .
 - ۴- انحراف معیار ۳۷۸۹/۱۳ حق الزحمه حسابرسی نشان می دهد که این متغیر دارای بیشترین پراکندگی بوده است
 - ۵- اندازه شرکت که بر اساس لگاریتم طبع دارایی های آن محاسبه شده است برابر با ۱۱/۵۶ می باشد و انحراف معیار نسبتاً بالای آن بیانگر پراکندگی شرکت‌های مورد مطالعه می باشد. شاخص سودآوری شرکت‌های مورد مطالعه دارای میانگین ۰/۵۴ و کمینه و بیشینه به ترتیب ۰/۱۴ و ۱/۴۵ می باشد. آمار همچنین نشان می دهد که در حدود ۲۹ درصد از شرکت‌های مورد مطالعه توسط موسسات حسابرسی بزرگ (سازمان حسابرسی) مورد حسابرسی قرار گرفته اند؛ همچنین مدت زمان تصدی حسابرسان در مقام خود نزدیک به سه سال (۲/۷۴) بوده است در حدود ۷۳ درصد از حسابرسان دارای مدرک حرفه ای در رشته های مالی بوده اند.
- همچنین از آنجایی که متغیرهای زیر مانند (اظهار نظر حسابرس) متغیرهای کیفی هستند، بنابراین به دست آوردن شاخص‌های مرکزی و پراکندگی آن اطلاعات درستی از چگونگی متغیر نمی دهد. برای این نوع متغیرها نیاز به رسم جدول فراوانی داریم تا به شهود خوبی از نوع پراکندگی دست یابیم.

جدول ۲: تعداد و درصد متغیر گزارش حسابرسی

گزارش حسابرسی	تعداد	درصد
مقبول	۳۶۲	۴۶/۴۱
(مشروط، عدم اظهار نظر، مردود)	۴۱۸	۵۳/۵۹
کل	۷۸۰	۱۰۰٪

جدول ۳ نشان می دهد که تعداد گزارش‌های مقبول و غیر مقبول تقریباً برابر است. اما در پژوهش منظور از اظهار نظر تنها اظهار نظر مقبول حسابرس است که مبانی کار قرار می گیرد.

جدول ۳: تعداد و درصد وفاداری صاحبکار

درصد	تعداد	
۲۲/۱۷	۱۷۳	تغییر حسابرس
۷۷/۸۳	۶۰۷	عدم تغییر حسابرس
٪۱۰۰	۷۸۰	کل

متغیر وفاداری صاحبکار که بر مبنای تغییر حسابرس اندازه گیری شده است نشان می دهد که در طی دوره مورد مطالعه در حدود ۲۲ درصد از شرکتها دارای تغییر حسابرس و به عبارتی عدم وفاداری و در حدود ۷۸ درصد از شرکتها داری وفاداری صاحبکار بوده اند.

جدول ۴: تعداد و درصد گزارش زیان شرکت

درصد	تعداد	
۷۲/۹۴	۵۶۹	گزارش زیان
۲۷/۰۶	۲۱۱	عدم گزارش زیان
٪۱۰۰	۷۸۰	کل

جدول ۴ نشان می دهد که در خلال دوره مورد مطالعه در حدود ۷۲ درصد از شرکتها در سال مالی خود زیان گزارش کرده اند و تنها ۲۷ درصد از شرکتها دارای گزارش عدم زیان بوده اند.

برازش مدل فرضیه اول پژوهش

فرضیه اول پژوهش: میان حق الزحمه حسابرسی و اظهار نظر حسابرسان مستقل رابطه معناداری وجود دارد. برازش مدل

در این پژوهش متغیر وابسته ی اظهار نظر حسابرس متغیری چندحالتی است. در تحقیقات بازار سرمایه مرتبط به حسابداری، موقعیت های بسیار زیادی وجود دارد که در آنها متغیر وابسته ی مدل از نوع کیفی است. برای برآورد چنین مدل هایی، در مرحله ی اول باید به اطلاعات کیفی کد اختصاص داده شود و در مرحله ی بعد، مدل باید با استفاده از روش های غیرخطی (روش هایی غیر از OLS) برآورد گردد. استفاده از روش OLS برای این متغیرهای مشکلاتی به همراه دارد و به برآورد درستی نمی انجامد. این احتمال باید بین صفر یا یک تغییر کند که در صورت استفاده از روش OLS این مطلوب رخ نمی دهد. از آنجایی که استفاده از روش OLS محدودیت هایی به همراه دارد، این پژوهش برای بررسی اثر متغیرهای مستقل روی متغیر وابسته ی کیفی، از مدل لاجیت یا پروبیت استفاده می کنیم.

متغیر وابسته به این صورت تعریف می شود؛ که اظهار نظر تعدیل نشده شامل اظهار نظر مقبول می باشد (عدد ۱) و اظهار نظر تعدیل شده، شامل اظهار نظر مشروط، مردود و عدم اظهار نظر (عدد ۰) می شود.

آزمون نسبت درستنمایی مدل

این آزمون به عنوان آزمون معناداری مدل است و به عبارتی بیان می کند که آیا نتایج برازش مدل معنادار بوده یا نه. در واقع فرضیه صفر این آزمون، صفر بودن ضرایب تمامی متغیرها است. در بررسی معناداری کل مدل، در صورتی که سطح معنی داری (P-Value) آماره نسبت درستنمایی کمتر از ۰/۰۵ باشد معناداری کل مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می شود. نتایج این آزمون در جدول زیر ارائه شده است. با توجه به این که سطح معنی داری این آماره معادل ۰/۰۳۲ می باشد می توان گفت کل مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی دار می باشد.

جدول ۵: آزمون نسبت درستنمایی مدل تحقیق

آزمون	آماره	سطح معنی داری	نتیجه
نسبت درستنمایی	۱۶۵/۶۰۹	۰/۰۳۲	تأیید

برآورد رگرسیونی مدل فرضیه اول پژوهش

جدول ۶: نتایج برآورد مدل فرضیه اول پژوهش

متغیر وابسته: گزارش حسابرس				
متغیر	مقدار ضرایب	Z آماره	مقدار احتمال	نتیجه
AFEE	۰,۴۹۳	۳/۴۰۸	۰,۰۰۴	معنی دار و مثبت
SIZE	-۰,۳۸۷	-۱,۹۰۴	۰,۱۱۳	بی معنی
Profitability	۰,۰۸۷	۲,۷۵	۰,۰۰۴	معنی دار و مثبت
Audit Size	۰,۳۱۱	۰,۹۷۱	۰,۳۷۸	بی معنی
Audit Tenure	۱,۶۳	۴,۹۰	۰,۰۰۰	معنی دار و مثبت
Education	-۰,۶۷	-۱,۷۷	۰,۳۷۸	بی معنی
LOSS	-۰,۰۰۶	-۴,۴۷	۰,۰۰۰	معنی دار و منفی
عرض از مبدا (C)	-۲,۴۳	-۳,۴۱	۰,۰۰۰	معنی دار و منفی
آماره درست نمایی	۱۶۵,۶۰۹	مقدار احتمال آماره درستنمایی		۰/۰۳۲
مک فادان (R2)	۰/۳۷			

همان طور که در جدول دیده می شود متغیر مستقل حق الزحمه حسابرسی با ضریب (۰,۴۹۳) در مدل معنی دار و مثبت است. همچنین در میان متغیرهای کنترلی متغیرهای سودآوری شرکت، مدت تصدی و گزارش زیاندهی معنی دار و متغیرهای اندازه شرکت، اندازه موسسه حسابرسی و تحصیلات بی معنی هستند. معیارهای نیکویی برازش در رگرسیون معمولی OLS ضریب تعیین معمولی یا ضریب تعیین تعدیل شده است؛ اما از آنجایی که مقادیر برازش شده حاصل از مدل های لججیت و پروبیت هر عددی می تواند باشند در حالی که مقادیر واقعی متغیر وابسته، صفر یا یک است. در نتیجه استفاده از ضریب تعیین معمولی یا ضریب تعیین تعدیل شده بی معنی است. از این رو در این حالت از ضریب تعیین ساختگی استفاده می کنیم. این ضریب تعیین با استفاده از مقدار حداکثر درستنمایی مدل های لججیت یا پروبیت و مقدار لگاریتم تابع درستنمایی مدل های مذکور بدون ضرایب شیب به دست می آید. این معیار، معیار مک فادان نیز نامیده می شود. هرچقدر مقدار مک فادان بزرگ تر باشد، توان تبیین مدل

بالاتر است از آنجایی که مقدار آماره مک فادن برای مدل برازش شده برابر ۰,۳۷ می باشد، می توان نتیجه گرفت در حدود ۳۷ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل بیان می گردد.

نحوه تصمیم گیری برای رد یا پذیرش فرضیه اول

برای این فرضیه، متغیر موهومی تعریف شد که در آن مقدار ۱ نشان دهنده ی گزارش مقبول حسابرس می باشد. از آنجایی که ضریب بدست آمده برای این متغیر (۰,۴۹۳) و آماره Z آن (۳,۴۰۸) است و همچنین از آنجایی که مقدار احتمال آماره ی Z برای آن برابر ۰/۰۰۴ (معنی دار) به دست آمد، بنابراین رابطه ی معنی دار و مسقیم بین حق الزحمه حسابرس و اظهار نظر حسابرس وجود دارد. به این معنی که با افزایش حق الزحمه حسابرسی بر میزان گزارشات مقبول افزوده می شود. با توجه به معنی دار بودن مدل لاجیت برای این فرضیه فرضیه اول پژوهش تایید می شود.

برازش مدل فرضیه دوم پژوهش

فرضیه دوم پژوهش: میان حق الزحمه حسابرسی و وفاداری صاحبکار رابطه معناداری وجود دارد.

آزمون نسبت درستنمایی مدل

با توجه به این که سطح معنی داری این آماره معادل ۰/۰۳۲ بوده لذا کل مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی دار می باشد.

جدول ۷: آزمون نسبت درستنمایی مدل تحقیق

آزمون	آماره	سطح معنی داری	نتیجه
نسبت درستنمایی	۱۱۰/۷۶	۰/۰۰۸	تأیید

برآورد رگرسیونی مدل فرضیه دوم پژوهش

جدول ۸: نتایج برآورد مدل فرضیه دوم پژوهش

متغیر وابسته: وفاداری صاحبکار				
متغیر	مقدار ضرایب	آماره Z	مقدار احتمال	نتیجه
AFEE	-۱,۰۲۱	-۴,۵۰	۰,۰۳۸	معنی دار و منفی
SIZE	-۰,۵۷۷	-۰,۸۹	۰,۱۱۳	بی معنی
Profitability	۰,۱۰۹	۳,۸۹	۰,۰۰۹	معنی دار و مثبت
Audit Size	۰,۶۰۹	۱,۱۲	۰,۱۷۶	بی معنی
Audit Tenure	-۱,۲۳	-۱,۹۰	۰,۰۰۰	بی معنی
Education	۰,۸۷	۱,۷۶	۰,۰۹۸	بی معنی
LOSS	-۰,۰۴۳	-۲,۸۰	۰,۰۰۰	معنی دار و منفی
عرض از مبدا (C)	-۱,۹۹	-۴,۹۵	۰,۰۰۰	معنی دار و منفی
آماره درست نمایی		۷۶/۱۱۰	مقدار احتمال آماره درستنمایی	
مک فادان (R2)		۰/۲۶		۰/۰۰۸

همان طور که در جدول دیده می شود متغیر مستقل حق الزحمه حسابرسی با ضریب $(-۱,۰۲۱)$ در مدل معنی دار و منفی است. همچنین در میان متغیرهای کنترلی متغیرهای سودآوری شرکت، و گزارش زیاندهی معنی دار و متغیرهای اندازه شرکت، اندازه موسسه حسابرسی، تصدی حسابرس و تحصیلات بی معنی هستند از آنجایی که مقدار آماره مک فادن برای مدل برازش شده برابر $۰,۲۶$ می باشد، می توان نتیجه گرفت در حدود ۲۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل بیان می گردد.

نحوه تصمیم گیری برای رد یا پذیرش فرضیه دوم

برای این فرضیه، متغیر موهومی تعریف شد که در آن مقدار ۱ نشان دهنده وفاداری صاحبکار می باشد. از آنجاییکه ضریب بدست آمده برای این متغیر $(-۱,۰۲۱)$ و آماره Z آن $(-۴,۵۰)$ است و همچنین از آنجایی که مقدار احتمال آماره Z برای آن برابر $۰/۰۳۸$ (معنی دار) به دست آمد، بنابراین رابطه ی معنی دار و معکوسی بین حق الزحمه حسابرس و وفاداری صاحبکار وجود دارد؛ به این معنی که با افزایش حق الزحمه حسابرسی از وفاداری صاحبکار کاسته می شود و یا به عبارتی منجر به تغییر حسابرس می شود. با توجه به معنی دار بودن مدل لاجیت برای این فرضیه فرضیه دوم پژوهش تایید می شود.

خلاصه نتایج

یافته های این تحقیق بر اساس داده های ۱۳۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۷ جمع آوری شدند در این بخش ابتدا خلاصه ای از آمار توصیفی متغیرهای تحقیق نشان داده شد. در ادامه نیز به ارائه آمار استنباطی پرداخته شد و مدل های تحقیق در قالب آمار استنباطی مورد بررسی قرار گرفت. در مطالعه حاضر برای آزمون الگوی تحقیق از روش رگرسیون لجیت استفاده شد. نتایج برآورد مدل نشان داد که رابطه معنادار و مثبتی میان حق الزحمه حسابرسی و گزارش حسابرس وجود دارد؛ اما میان حق الزحمه حسابرسی و وفاداری صاحبکار رابطه معنادار و معکوسی وجود دارد.

منابع

- ✓ ابراهیمی، کاظم، پیوندی، محمود، فخارمنش، محمدرضا، (۱۳۹۳)، تاثیر ساختار مالکیت شرکت بر حق الزحمه حسابرسی و اظهارنظر حسابرسان مستقل شرکتهای حسابداری مالی، سال ۶، شماره ۲۴، صص ۵۹-۷۸.
- ✓ اکبری، سپیده، حاجیها، زهره، (۱۳۹۵)، رابطه حق الزحمه حسابرسی و اظهارنظر حسابرس در مورد ابهام در تداوم فعالیت در شرکت هایی با ریسک ورشکستگی مالی، ششمین کنفرانس ملی و چهارمین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت.
- ✓ بادپا، بهروز، پورحیدری، امید، خدای پور، احمد، (۱۳۹۸)، اثر نگرش های حمایتی و آشنایی حسابرس با صاحبکار بر قضاوت اولیه حسابرس و استراتژی جستجوی شواهد، پژوهشهای کاربردی در گزارشگری مالی، دوره ۸، شماره ۱۴، ۷-۴۲.

- ✓ بخردی نسب، وحید، ژولا نژاد، فاطمه، (۱۳۹۸)، تأثیر حق الزحمه حسابرسی بر وفاداری صاحبکار، دانش حسابرسی، سال ۱۹، شماره ۷۴، صص ۲۶۹-۲۹۷
- ✓ بنی مهد، بهمن، مرادزاده فرد، مهدی، زینالی، مهدی، (۱۳۹۱) اثر حق الزحمه حسابرسی بر اظهارنظر حسابرس، حسابداری مدیریت، شماره ۱۵، صص ۴۱-۵۴.
- ✓ پهلوان، زهرا، داروغه حضرتی، فاطمه، (۱۳۹۱)، رابطه بین کیفیت گزارش حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه حسابداری مدیریت، شماره ۱۴، صص ۱۳-۲۴.
- ✓ پیری، پرویز، دیدار، حمزه، دانشیار، فاطمه، (۱۳۹۳)، بررسی رابطه کیفیت گزارشگری مالی با نوع اظهار نظر حسابرس مستقل در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، سال ۳، شماره ۵، صص ۴۷-۷۴.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، ولی زاده لاریجانی، اعظم، محمدی، امیر، (۱۳۹۱)، بررسی تأثیر تخصص حسابرس بر گزارشگری مالی و واکنش بازار سرمایه، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۱۹، صص ۴۳-۶۴.
- ✓ رجبی، روح الله، قربانی، محمود، شعبانی، کیوان، (۱۳۹۴)، رابطه هزینه حسابرسی مستقل با کیفیت سود و استقلال هیئت مدیره در بازار بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه دانش حسابرسی، سال پانزدهم، شماره ۵۹، صص ۱۰۹-۱۲۶.
- ✓ طهماسبیان، محمدرضا، پرتوی، بامداد، (۱۳۹۰)، بررسی رابطه بین گزارشگری حسابرسان و کیفیت اقلام سود تعهدی با استفاده از تکنیک داده‌های تلفیقی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، نشریه مطالعات کمی در مدیریت، دوره ۲، شماره ۱، صص ۱۷۷-۲۰۰.
- ✓ کمیته فنی سازمان حسابرسی، (۱۳۸۹)، استانداردهای حسابرسی، تهران، سازمان حسابرسی.
- ✓ محرمی، بهرام، (۱۳۷۸)، بررسی ویژگیهای مؤسسات حسابرسی در فرآیند انتخاب حسابرس و انگیزه های تغییر حسابرس در بورس اوراق بهادار ایران، اولین کنفرانس بین المللی حسابداری و حسابرسی و مدیریت و اقتصاد.
- ✓ لاری دشت بیاض، محمود، قناد، مصطفی، فکور، حسین، (۱۳۹۷)، ویژگیهای کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۱۰، شماره ۳۷، صص ۲۱۵-۲۴۱.
- ✓ نونهال، علی اکبر، اکبرپور، سعید، (۱۳۹۸)، بررسی تأثیر تجربه حسابرس بر حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۲، شماره ۶، صص ۱-۱۶.
- ✓ نیکبخت، محمدرضا، شعبان زاده، مهدی، کنارکار، امین، (۱۳۹۵)، رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرس با کیفیت حسابرسی، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۲، شماره ۱، صص ۱۹۰-۲۰۸.
- ✓ واعظ، سیدعلی، احمدی، رؤیا، (۱۳۹۳)، بررسی رابطه بین دو عامل حق الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه حسابداری سلامت، سال سوم، شماره ۲، صص ۷۷-۹۵
- ✓ Bhuiyan, B. U., Habib, A., & Rahman, A. R. (2019). Problem directors and audit fees. *International Journal of Auditing*, 23(1):125-144
- ✓ Biddle, G. C., Hilary, G. & Verdi. R. S. (2009). How does financial reporting quality relate to investment efficiency? *Journal of Accounting and Economic*, 48 (2-3), 112-131.

- ✓ Bloomfield, R (2008). Discussion of: Annual report readability, current earnings, and earnings persistence. *Journal of Accounting and Economics*, Vol 45, pp. 248–252.
- ✓ Bonsall, S.B. and Miller, B.P. (2017). The impact of narrative disclosure readability on bond ratings and the cost of debt. *Rev. Acc. Stud.*, 22 (2), 608–643.
- ✓ Bradshaw, M. T. (2011). Analysts' forecasts: What do we know after decades of work? Working Paper, Boston College.
- ✓ Brennan, N., & Merkl-Davies D. (2013). Accounting narratives and impression management. In *The Routledge Companion to Accounting Communication*, edited by L. Jack, J. Davison, and R. Craig: Routledge.
- ✓ Chen, H., Hua, Sh., Liu, Z., & Zhang, M. (2019). Audit fees, perceived audit risk, and the financial crisis of 2008. *Asian Review of Accounting*, 27(1), DOI: 10.1108/ARA-01-2017
- ✓ DuBay, W.H. (2004). *The Principles of Readability*. Impact Information, Costa Mesa, CA.
- ✓ Erik, L. B., Dennis, R. L., & Thomas, C. O. (2019). How Do Audit Offices Respond to Audit Fee Pressure? Evidence of Increased Focus on Nonaudit Services and their Impact on Audit Quality. *Contemporary Accounting Research*, <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12440>
- ✓ Fernando, G. D; Elder, R. J and Abdel-Miguid, A.M (2008). Audit Quality Attributes, Client Size and Cost of Capital, Available On [Www.Ssrn.Com](http://www.Ssrn.Com)
- ✓ Franco, Gus de, hope, ole-Kristian, Vyas, dushyantkumar, Zhou, yibin (2015). Analyst report readability. *Contemporary accounting research vol 32*, pp. 76–104
- ✓ Kim, Chansog. Wang, Ke. Zhang, Liandong (2017). Readability of 10-K Reports and Stock Price Crash Risk". University of Alberta School of Business Research Paper 2378586
- ✓ Lehavy, R., Li, F., Merkley, K. (2011). The effect of annual report readability on analyst following and the properties of their earnings forecasts. *Account.Rev*, 86(2), 1087-1115.
- ✓ Li, F. (2008). Annual report readability, current earnings, and earnings persistence. *Journal of Accounting and Economics*, 45(2-3), 221-247.
- ✓ Lo, K. Ramos, F. Rogo, R. (2016). Earnings management and annual report readability. *Journal of Accounting and Economics*, 63, 1, 1_25.
- ✓ Luo, J-h., Li, X. and Chen, H. (2018). Annual report readability and corporate agency costs. *China Journal of Accounting Research*, <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2018.04.001>.
- ✓ Miele, D. B, Molden, D. C (2010). Naïve theories of intelligence and the role of processing fluency in perceived comprehension. *Journal of Experimental Psychology*, Vol. 139, pp. 535–557.
- ✓ Sultan, Mohammad (2016). Annual Report Readability and the Audit Function. PhD thesis, University of Leeds.
- ✓ Tan, Hun-Tong, Ying Wang, Elaine, Zhou, Bo (2015). How Does Readability Influence Investors' Judgments? Consistency of Benchmark Performance Matters. *American Accounting Association*, vol.90, pp. 371-393.
- ✓ Xu, Q., Fernando, G., Tam, K. and Zhang, W. (2019). Financial report readability and audit fees: a simultaneous equation approach, *Managerial Auditing Journal*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2019-2177>
- ✓ Xu, Q., Fernando, G.D. and Tam, K. (2018). Executive age and the readability of financial reports. *Advances in Accounting*, <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2018.09.004>.