



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال سوم / شماره ۱۲ / زمستان ۱۳۹۳

بررسی تطبیقی تغییرات حق الزحمه خدمات حسابرسی و اظهار نظر حسابرس در بخش خصوصی و غیر خصوصی

بهروز عبادی خورده بلاغ

دانشجوی دوره کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات البرز (نویسنده مسئول)

رضا نظری

استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج

تاریخ دریافت: ۹۳/۱/۲۵ تاریخ پذیرش: ۹۳/۵/۱۶

چکیده

هدف این پژوهش شناسایی رابطه میان تغییرات حق الزحمه خدمات حسابرسی و اظهار نظر حسابرس در بخش خصوصی و غیر خصوصی (سازمان حسابرسی) در یک دوره ۷ ساله از سال ۱۳۸۴ الی ۱۳۹۰ در ۹۰ شرکت از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. روش پژوهش از نوع رگرسیونی است. آزمون فرضیه ها نیز بر اساس روش رگرسیون چند متغیره انجام شده است. نتایج پژوهش نشان می دهد که تعدیل تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر در بخش غیر خصوصی در سطح اطمینان ۹۰ درصد دارای رابطه معنی دار با تغییرات حق الزحمه حسابرسی بوده لکن در بخش خصوصی نه از طریق تغییرات حق الزحمه بلکه با تغییر حسابرس رابطه داشته است. همچنین متغیرهای اندازه شرکت، تعداد بندهای حسابرس در سال قبل و گزارش زیان در هر دو بخش بر تعداد بندهای حسابرس قبل از بند اظهار نظر تاثیرگذار است. مضافا اینکه میان تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر و متغیرهای بازده دارایی ها، نسبت اهرمی، درصد مالکیت سهامدار عمده، نسبت حسابها و اسناد دریافتی تجاری و موجودی مواد و کالا به جمع دارایی ها در پایان دوره رابطه ای اثبات نگردید.

واژه های کلیدی: حق الزحمه حسابرسی، اظهار نظر حسابرس، بخش خصوصی و غیر خصوصی.

۱- مقدمه

بیش از یک دهه است که با تشکیل جامعه حسابداران رسمی، حرفه حسابرسی خصوصی سازی شده است. پژوهشگران اذعان می دارند که خصوصی سازی بازار حسابرسی، می تواند استقلال حسابرس را مورد تهدید قرار دهد و از کیفیت حسابرسی بکاهد. در پژوهشی نشان داده شد که صدور اظهار نظر مقبول رابطه ای مستقیم با حق الزحمه حسابرس دارد (بنی مهد و همکاران ۱۳۹۱). سجادی و ابراهیمی مند (۱۳۸۸) حق الزحمه معوق، تغییر و تعیین حق الزحمه حسابرس توسط صاحبکار را از جمله عوامل کاهنده استقلال حسابرس بعد از خصوصی سازی حسابرسی می دانند. اسماعیل زاده مقری و ترامشلو (۱۳۹۱) در یک پژوهش زمینه یابی با استفاده از پرسشنامه نشان دادند که از دیدگاه حسابرسان فعال در بازار حسابرسی، رقابت در حق الزحمه حسابرسی، تأثیر منفی بر کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی دارد.

مقاله حاضر در ادامه پژوهش هایی گذشته به دنبال آن است که رابطه بین تغییرات حق الزحمه حسابرسی و بهبود اظهار نظر حسابرس را به طور تطبیقی در دو بخش خصوصی و غیر خصوصی بررسی نماید. اهمیت تاثیر خصوصی سازی حسابرسی بر استقلال حسابرس و در نتیجه بر اظهار نظر حسابرس و هم چنین فقدان پژوهش کافی، این انگیزه را در نویسندگان مقاله حاضر به وجود آورد تا اثر تغییرات حق الزحمه را بر اظهار نظر حسابرس را مورد بررسی قرار دهند. نوآوری پژوهش حاضر در مقایسه با مطالعات گذشته، بررسی تطبیقی تغییرات حق الزحمه بر اظهار نظر حسابرس است. بررسی این موضوع می تواند موجب تایید و یا بازنگری در نتایج مطالعات گذشته در زمینه اظهار نظر حسابرس و حق الزحمه حسابرس شود و هم چنین ایده های جدیدی برای انتخاب متغیرهای مربوط به اظهار نظر حسابرس و حق الزحمه حسابرسی و تفسیر نتایج در پژوهش های آتی را فراهم آورد. هدف این مقاله آن است که نخست رابطه بین تغییرات حق الزحمه و اظهار نظر حسابرس را بررسی نماید. هدف دوم این پژوهش نیز آن است تا استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری، جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس اوراق بهادار را از رابطه مذکور آگاه نماید. انتظار می رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

اول این که نتایج این پژوهش می تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش های گذشته در ارتباط با حق الزحمه حسابرس، استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی شود. دوم این که شواهد پژوهش نشان خواهد داد که تا چه اندازه

خصوصی سازی حسابرسی می تواند بر تغییرات حق الزحمه و در نتیجه بر استقلال حسابرس تاثیرگذار باشد. این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار قانون گذاران حوزه تدوین استانداردهای حسابرسی و بازار سرمایه و هم چنین استفاده کنندگان گزارش های حسابرسی قرار دهد. سوم این که نتایج پژوهش می تواند ایده های جدیدی برای انجام پژوهش های جدید در حوزه حسابرسی، پیشنهاد نماید.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

نظریه کارگزاری، حسابرس را به عنوان نماینده مستقل سهامداران و سایر اشخاص ذینفع در کنترل صحت، قابلیت اتکاء و مربوط بودن اطلاعاتی می شناسد که توسط مدیران واحد تجاری تهیه و ارائه می شود. اما به دلیل آن که کار حسابرسی مستلزم ارتباط نزدیک حسابرس با مدیران واحد تجاری است، بنابراین در این نظریه فرض می شود که حسابرسان ممکن است در انجام وظیفه خود، استقلال خود را حفظ نکرده و کار خود را به درستی انجام ندهند و به عبارتی در راستای منافع خود و مدیران عمل نمایند. در این راستا گزینش اظهار نظر، حالتی است که در آن صاحبکار با تغییر حسابرس به دنبال دریافت گزارش حسابرسی مورد نظر خود است. گزینش اظهار نظر محدود به شرکتهای سهامی که توجه ویژه ای به گزارش سود هر سهم دارند نمی شود بلکه عاملی است که در شرکتهای خصوصی که به دنبال وام یا سایر موارد تامین مالی هستند و شرکتهای غیرانتفاعی که صورتهای مالی را برای عموم منتشر نموده و باید براساس قوانین دولت گزارش گردد، قابل مشاهده است (بنی مهد، ۱۳۹۰). حق الزحمه حسابرسی بر اساس بهای تمام شده خدمات بکار رفته در فرآیند حسابرسی بعلاوه تخمینی از زبان های ناشی از مسئولیت حسابرس در برابر گزارش صادر شده، تعیین خواهد شد. اجرای این فرایند در سه مرحله انجام می گیرد. مرحله اول، ارزیابی حسابرس از وقوع زیان آتی ناشی از قضاوت حسابرس که در آینده یک ذینفع برای مثال سهامدار متحمل می شود. مرحله دوم، بکارگیری منابع در اجرای عملیات حسابرسی برای مثال نیروی انسانی و در نهایت، تعیین قیمتی که هزینه حسابرسی را پوشش دهد (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۱).

علوی طبری و همکاران (۱۳۹۰) به بررسی رابطه بین ساز و کارهای نظام حاکمیت شرکتی و حق الزحمه حسابرسی پرداختند. به منظور انجام پژوهش خود ۲۰۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۸۷ را به عنوان نمونه انتخاب نمودند و رابطه ده عامل شناخته شده نظام

راهبری شرکت‌ها را با توجه به مبانی نظری، ادبیات و منابع اطلاعاتی موجود با حق الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که از ده عامل نظام راهبری شرکت‌ها، دو عامل درصد مالکیت نهادهای دولتی و شبه دولتی و نوع حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی مستقل رابطه مستقیم و معنی‌دار دارد. مهرانی و آوانکی (۱۳۹۰) به بررسی عوامل موثر بر تعیین حق الزحمه ی حسابرسی پرداختند. ابتدا با بررسی ادبیات نظری و پژوهشی مربوط، مهمترین عوامل تعیین کننده حق الزحمه حسابرسی شامل کیفیت گزارش حسابرسی، شهرت صاحبکار، اندازه صاحبکار، تخصص صنعتی موسسه حسابرسی، اندازه موسسه ی حسابرسی، بودجه زمانی، شهرت حسابرسی، ریسک شرکت صاحبکار و دعاوی حقوقی تعیین شده‌اند. یافته‌های بدست آمده حاکی از آن است که کیفیت حسابرسی، شهرت صاحبکار، تخصص صنعتی، بودجه زمانی صرف شده برای فرآیند حسابرسی، مبلغ ترازنامه، جمع دارایی‌های شرکت و سابقه موسسات حسابرسی بر حق الزحمه دریافتی از سوی حسابرسان تاثیر مثبت و معنی‌داری دارد. نیکیخت و تنانی (۱۳۸۹) به بررسی اثر ۸ عامل بر حق الزحمه حسابرسی پرداختند. برای این منظور اطلاعات مورد نیاز از صورت‌های مالی شرکت‌ها و نیز از طریق مصاحبه جمع آوری گردید و پس از مرتب سازی، ارتباط مصاحبه با مسؤولان آنها برای پنج سال متوالی (۸۶-۸۲) 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 معنی‌داری با حق الزحمه حسابرسی دارند، ولی متغیرهای ریسک حسابرسی و تحصیلات و تجربه مسؤول تهیه کننده صورت‌های مالی، با متغیر وابسته حق الزحمه حسابرسی فاقد ارتباط آماری بودند. حساس یگانه و علوی طبری (۱۳۸۲) در پژوهش خود به شناسایی عوامل تعیین کننده حق الزحمه حسابرسی مستقل و داخلی، شناسایی تاثیر وجود حسابرسی داخلی در کاهش حق الزحمه حسابرسی بنگاه اقتصادی و بررسی اثر بخشی افزایش سطوح مدیریتی که حسابرسان داخلی به آن گزارش می‌کنند در کیفیت کار حسابرسان داخلی و در نهایت مفید بودن آنان به عنوان جانشین حسابرسان مستقل پرداختند. نتیجه نهایی پژوهش حاکی از آن است که حق الزحمه حسابرسی مستقل با پیچیدگی بنگاه اقتصادی مرتبط است. افزایش منابع مصرف شده برای بخش حسابرسی داخلی بنگاه موجب کاهش حق الزحمه حسابرسی مستقل می‌شود و این کاهش در بنگاه‌های اقتصادی که حسابرسان داخلی به سطوحی بالاتر از معاون مالی و اداری گزارش می‌کنند بیشتر است. ضمن اینکه پاسخ به مفید بودن گزارش حسابرسان داخلی برای

حسابرسان مستقل در شرکت‌هایی که حسابرسان داخلی به هیات مدیره و مدیر عامل گزارش می‌دهند همانند شرکت‌هایی است که به معاون مالی و اداری و یا پایین تر از آن گزارش می‌کنند. سجادی و زارعی (۱۳۸۶) عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی از دیدگاه شرکای موسسه های حسابرسی در ایران را با استفاده از پرسش نامه، مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها در این پژوهش نشان دادند، تخصص موسسه حسابرسی، کیفیت گزارش حسابرسی، میزان دعاوی حقوقی صاحب کار و تنگناهای فرآیند گزارش حسابرسی در تعیین حق الزحمه حسابرسی موثر هستند. هم چنین، آن‌ها نتیجه گرفتند که شهرت موسسه حسابرسی، استقلال حسابرسان موسسه حسابرسی و شهرت صاحب کار در تعیین حق الزحمه حسابرسی موثر نیست. موسوی و داروغه حضرتی (۱۳۹۰) رابطه حق الزحمه حسابرسی و جریان نقدی آزاد را بررسی نمودند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که شرکت‌های با جریان نقد آزاد بالا، دارای حق الزحمه حسابرسی بیشتر هستند. نتایج پژوهش آن‌ها بیانگر آن بود که حق الزحمه حسابرسی با نسبت بدهی، سود تقسیمی، فرصت رشد شرکت، نوع حسابرسان و نسبت آتی رابطه معنی‌دار دارد. رجبی و محمدی (۱۳۸۷) رابطه بین هزینه‌های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل بر روی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را بررسی نمودند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد متغیرهای متوسط جمع دارایی‌ها و درآمدهای عملیاتی، درصد سهم اولین سهامدار عمده، پایان سال مالی و نوع حسابرسان با حق الزحمه حسابرسی ارتباط معنی‌داری دارند، ولی سایر عوامل مرتبط با هزینه‌های نمایندگی، از جمله نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی‌ها به جمع دارایی‌ها، نسبت کل بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها، نسبت سود قبل از کسر بهره و مالیات به جمع دارایی‌ها فاقد ارتباط آماری معنی‌داری با حق الزحمه حسابرسی هستند.

آستھانا و بوون^۱ (۲۰۱۲) به بررسی رابطه بین حق الزحمه غیرنرمال حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداختند. این پژوهش در دوره ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۹ و در کشور آمریکا انجام شده است. در این پژوهش به منظور تعیین کیفیت حسابرسی از مدل اقلام تعهدی اختیاری و برای مشخص کردن حق الزحمه غیرنرمال حسابرسی از تفاوت بین حق الزحمه واقعی و نرمال استفاده شد. نتایج پژوهش آنها نشان داد که هنگامی که حق الزحمه غیرنرمال منفی حسابرسی افزایش می‌یابد، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد که تصویب قانون ساربینز اکسلی موجب تقویت استقلال حسابرسان شده است. عبدالناصر و همکاران^۲ (۲۰۰۶) در

اندازه گیری مدیریت سود) در شرکت بالاتر باشد میزان حق الزحمه حسابرسی نیز بالاتر خواهد بود. از دیدگاه این محققین هر چه میزان اقلام تعهدی اختیاری بالاتر باشد ریسک حسابرسی آن شرکت بالاتر خواهد بود بنابراین نیاز به تلاش بیشتر حسابرسان و به تبع آن حق الزحمه بالاتری برای افزایش کیفیت حسابرسی می‌باشد. چانگ و همکاران^۸ (۲۰۱۳) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا اجباری شدن افشای حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی تاثیری در افزایش کیفیت حسابرسی دارد یا خیر و در تحقیقات خود به این نتیجه رسیدند که میان افشای حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معنی دار وجود دارد. فرانکن^۹ (۲۰۱۱) به بررسی نفوذ سهامداران عمده از رابطه بین حق الزحمه غیرنرمال حسابرسی و کیفیت سود پرداخت. محقق در این پژوهش به منظور اندازه گیری کیفیت سود از اقلام تعهدی اختیاری و برای اندازه گیری حق الزحمه غیرنرمال حسابرسی از تفاوت بین حق الزحمه نرمال حسابرسی با واقعی استفاده نمود. نتایج پژوهش نشان داد که بین حق الزحمه غیرنرمال مثبت حسابرسی و کیفیت سود رابطه ای وجود ندارد. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد که نفوذ سهامداران عمده بر رابطه بین حق الزحمه غیرنرمال مثبت و کیفیت سود تاثیر ندارد. چوی و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۰) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا حق الزحمه غیرنرمال حسابرسی می تواند موجبات آسیب رساندن به کیفیت حسابرسی را فراهم آورد؟ نتایج پژوهش آنها نشان داد که میان حق الزحمه غیرنرمال مثبت و کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد لکن حق الزحمه غیر نرمال منفی رابطه ای با کیفیت حسابرسی ندارد. از این رو می توان نتیجه گرفت که انگیزه برای وجود سوگیری در گزارشگری مالی به این موضوع وابسته است که آیا صاحبکار بیشتر یا کمتر از سطح نرمال به حسابرس حق الزحمه پرداخت می‌نماید. تو وی^{۱۱} (۲۰۱۲) به بررسی عوامل اثرگذار بر حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده سوئد که در نزدک مورد معامله قرار می‌گیرند پرداخت. نتایج پژوهش نشان داد که اندازه صاحبکار، وجود کمیته حسابرسی و سایر حق الزحمه‌ها اثر مثبتی بر حق الزحمه حسابرسی دارند. تسوی و همکاران^{۱۲} (۲۰۰۱) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که احتمال بروز رفتارهای فرصت طلبانه از سوی مدیران در شرکت‌های با رشد بالا، هنگامی که فعالیت و اقدامات آنان کمتر در کانون دید و توجه قرار داشته باشد، بیشتر بوده و در نتیجه این موضوع حق الزحمه حسابرسی را افزایش می دهد. اومویو^{۱۳} (۲۰۱۲) به بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس کنیا پرداخت. نتایج پژوهش

تحقیقی از ۲۹۷ شرکت در یک دوره زمانی یازده ساله در کشور مالزی دریافتند که احتمال تغییر حسابرس برای دریافت گزارش حسابرسی مطلوب تر از سال گذشته در شرکتها با سودآوری و عملکرد نامناسب بالاتر است. این بدان معنی است که با تغییر حسابرس احتمال اخذ گزارش حسابرسی بهبود یافته چه از لحاظ نوع اظهارنظر و چه از لحاظ کاهش تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر در شرکت‌های با سودآوری نامناسب و عملکرد نا مطلوب بالاتر است. گانگانیس و همکاران^۳ (۲۰۰۷) عوامل تعیین کننده اظهار نظر حسابرس را از طریق شبکه عصبی مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آن ها نشان داد که این عوامل عبارتند از حق الزحمه حسابرس، اندازه شرکت، سودآوری، زیان دهی، اندازه موسسه حسابرسی، رتبه بندی اعتباری صاحبکار، نسبت بدهی، بهره وری و نوع صنعت. گیگر و همکاران^۴ (۲۰۰۵) در آمریکا نشان دادند که صدور گزارش حسابرسی غیر مقبول درباره تداوم فعالیت تحت تاثیر عواملی چون اندازه شرکت، سودآوری، مدت زمان حسابرسی، نوع صنعت، نوع حسابرس و نوع گزارش حسابرسی در سال قبل است. هویتاش و همکاران^۵ (۲۰۰۷) به بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداختند. دوره انجام پژوهش ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۳ و مکان انجام پژوهش آمریکا است. در این پژوهش برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی از اقلام تعهدی اختیاری و از تفاوت بین حق الزحمه واقعی و حق الزحمه نرمال برای محاسبه حق الزحمه غیرنرمال استفاده شد. به منظور محاسبه حق الزحمه نرمال حسابرسی از رگرسیون چندگانه استفاده شده است. متغیرهای مستقل رگرسیون شامل اندازه، ریسک، پیچیدگی، نوع حسابرس و دوره تصدی، نظارت کردن و کار اضافی است. نتایج پژوهش نشان داد که بین حق الزحمه حسابرسی کل (حق الزحمه غیرنرمال حسابرسی) و اندازه مشتری و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد. گانگانیس و همکاران^۶ (۲۰۰۷) عوامل تعیین کننده اظهار نظر حسابرس را از طریق شبکه عصبی مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آن ها نشان داد که این عوامل عبارتند از حق الزحمه حسابرس، اندازه شرکت، سودآوری، زیان دهی، اندازه موسسه حسابرسی، رتبه بندی اعتباری صاحبکار، نسبت بدهی، بهره وری و نوع صنعت. شلمن و نکل^۷ (۲۰۱۰) با استفاده از تحقیقات قبلی مدلی برای اندازه گیری حق الزحمه حسابرسی ارائه دادند سپس با بکارگیری این مدل در ۱۱۹ شرکت که دارای قرارداد حسابرسی با ۶ شرکت بزرگ حسابرسی در هلند بودند به بررسی رابطه بین مدیریت سود و حق الزحمه حسابرسی پرداختند. ایشان در پژوهش خود پی بردند که هر چه میزان اقلام تعهدی کوتاه مدت (شاخصی برای

گزارش حسابرسی مقبول که فاقد بند حسابرسی قبل از بند اظهار نظر می باشد دریافت و به این روش، عملکرد شرکت را مطلوب جلوه دهند (تلاش در جهت دریافت گزارش بهبود یافته با تغییر حسابرسان). سون گرن^{۱۱} (۲۰۰۳) طی پژوهشی در فنلاند دریافت که تعداد گزارش حسابرسی غیر مقبول در میان شرکت ها با نسبت بدهی بالا و سودآوری پایین، زیاد است. هم چنین او دریافت که نوع گزارش حسابرسی با اندازه موسسه حسابرسی رابطه ای ندارد. اسپاتیس و همکاران^{۱۲} (۲۰۰۷) طی پژوهشی در یونان دریافتند که میان حق الزحمه حسابرسان و صدور گزارش مقبول که نوعی از اظهار نظر فاقد هرگونه بند شرط قبل از بند اظهار نظر است رابطه ای مستقیم وجود دارد. آن ها هم چنین شاخص ورشکستگی، نوع حسابرسان، نسبت جاری، نسبت بدهی بلند مدت را از جمله عوامل تاثیرگذار بر صدور گزارش مقبول حسابرسان شناسایی نمودند. لو^{۱۳} (۲۰۰۶) معتقد است که برکناری حسابرسان، کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرسان را تحت الشعاع قرار می دهد. او دریافت برکنار کردن حسابرسان به منظور دریافت گزارش مقبول حسابرسان انجام می شود. اما این موضوع ریسک دعاوی حقوقی علیه حسابرسان را افزایش می دهد و بازار سرمایه در می یابد که این گزارش ها نادرست است. بلای^{۱۴} (۲۰۰۵) در پژوهش خود دریافت هرگاه حسابرسان با احتمال از دست دادن صاحبکار روبرو شود، در آن صورت حسابرسان مطابق میل صاحبکار گزارش خود را صادر می نماید.

۳- روش شناسی پژوهش

جامعه آماری این تحقیق کلیه شرکت های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران در فاصله زمانی ۱۳۸۴ الی ۱۳۹۰ می باشد. با توجه به جامعه آماری، تعدادی از شرکت ها به عنوان نمونه تحقیق انتخاب شده اند. برای این منظور معیارهایی در نظر گرفته شده است و در صورتی که یک شرکت کلیه معیارها را احراز کرده باشد به عنوان یکی از شرکت های نمونه انتخاب شده است. معیارهای مذکور به شرح زیر می باشند:

- ۱) شرکت قبل از سال مالی ۱۳۸۴ مورد پذیرش قرار گرفته باشد.
- ۲) پایان دوره مالی شرکت مزبور پایان اسفند هر سال باشد.
- ۳) شرکت نباید سال مالی خود را طی دوره مورد بررسی تغییر داده باشد.
- ۴) به منظور همگن نمودن نمونه آماری، شرکتهای فعال در صنایع واسطه‌گری، بانکی و بیمه‌ای به دلیل ماهیت

وی نشان داد که استقلال هیات مدیره با حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت دارد ولی متغیرهای شایستگی هیات مدیره، تجربه هیات مدیره و اندازه هیات مدیره رابطه ندارند. متغیرهای کنترلی اندازه شرکت و اهرم شرکت رابطه معنی داری با حق الزحمه حسابرسی دارند. لیفزچوتس و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۰) به بررسی رابطه بین ویژگی های حاکمیت شرکتی و حق الزحمه حسابرسی پرداختند و نتایج پژوهش بیانگر آن بود که استقلال اعضای هیات مدیره و شایستگی کمیته حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی رابطه معنی داری دارد. ویسیو- آنا و همکاران^{۱۵} (۲۰۱۰) در تحقیقات خود به این نتیجه رسیدند که اندازه صاحبکار، میزان ساعت های مصرف شده در حسابرسی، اندازه شرکت حسابرسی و شرایط مالی صاحبکار اثر مثبت و معنی داری روی مبلغ حق الزحمه حسابرسی دارد. همچنین تغییر حسابرسان اثر منفی بر حق الزحمه حسابرسی دارد. گریفین و همکاران^{۱۶} (۲۰۰۸) رابطه بین حاکمیت شرکتی و حق الزحمه حسابرسی را بررسی نمودند. آنها در پژوهش خود به بررسی تاثیر تقویت حاکمیت شرکتی بر حق الزحمه حسابرسی بعد از قانون ساربینز اکسلی پرداختند. نتایج پژوهش آنها حاکی از این است که تقویت حاکمیت شرکتی موجب کاهش هزینه های حق الزحمه حسابرسی می شود. گریفین و لونت (۲۰۱۱) در پژوهش خود نشان دادند که حق الزحمه حسابرسان با عواملی چون نوع گزارش حسابرسی، تغییر حسابرسان، نوع صنعت، نسبت جاری، تعداد بخش های واحد تجاری، اندازه صاحبکار رابطه ای معنی دار دارد. آل هارشان^{۱۷} (۲۰۰۸) در تحقیقات خود به این نتیجه رسید که حق الزحمه حسابرسی به طور معنی داری تحت تاثیر اندازه مشتری، نسبت نقدینگی و نسبت سودآوری قرار می گیرد. ناصر و نسبی^{۱۸} (۲۰۰۷) به بررسی عوامل اثرگذار بر حق الزحمه حسابرسی در بازار سرمایه اردن پرداختند. نتایج پژوهش نشان می دهد که اندازه شرکت، وضعیت موسسه حسابرسی، نوع صنعت، درجه پیچیدگی شرکت و ریسک از جمله عوامل تعیین کننده حق الزحمه حسابرسی در بازار سرمایه اردن است. کارسلو و همکاران^{۱۹} (۲۰۰۲) رابطه ویژگی های هیات مدیره و حق الزحمه حسابرسی را بررسی نمودند. نتایج پژوهش آن ها نشان داد که بین استقلال هیات مدیره، شایستگی هیات مدیره و تجربه هیات مدیره با حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد. چنا و همکاران^{۲۰} (۲۰۰۹) طی پژوهشی از شرکت های تابوانی دریافتند که تغییر حسابرسان با صدور گزارش حسابرسی مقبول رابطه ای مستقیم دارد. آن ها نشان دادند مدیران به منظور مطلوب نشان دادن عملکرد شرکت، حسابرسان خود را تغییر می دهند تا به واسطه این تغییر،

متفاوت فعالیت آن‌ها و در نتیجه طبقه‌بندی متفاوت اقلام صورت‌های مالی در نظر گرفته نشده‌اند.
 ۵) اطلاعات مورد نیاز از جمله حق‌الزحمه حسابرسی آن‌ها در دسترس باشد.
 ۱۱۰ شرکت با توجه به شرایط و محدودیت‌های بالا جامعه آماری را تشکیل می‌دهند. نمونه آماری نیز بر اساس فرمول کوکران به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$n = \frac{z^2 pq}{d^2} \left(1 + \frac{1}{N} \left(\frac{z^2 pq}{d^2} - 1 \right) \right)$$

در این فرمول $N=110$ حجم جامعه است. به جای p و q نیز از حداکثر مقدار آنها یعنی 0.5 استفاده می‌شود. در سطح خطای پنج درصد از d برابر 0.05 و Z_2 برابر 3.8416 می‌باشد. حجم نمونه بر اساس فرمول بالا 86 نمونه تعیین می‌شود که در این تحقیق 90 شرکت (540 مشاهده) به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند.

روش پژوهش از نظر نوع هدف در زمره تحقیقات کاربردی و از جهت انجام مطالعه مورد نظر توصیفی، از نوع علی می‌باشد. به منظور تدوین ادبیات و پیشینه تحقیق از روش کتابخانه‌ای و برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از اطلاعات صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه شرکت‌ها مندرج در سامانه اطلاعاتی سازمان بورس و اوراق بهادار (کدال) و نرم‌افزار ره‌آورد نوین استفاده گردیده است. استخراج، جمع‌بندی و محاسبات اولیه داده‌های مورد نیاز در صفحه گسترده نرم افزار Excel انجام شده است و تجزیه و تحلیل نهایی به کمک نرم افزار SPSS صورت گرفته است.

متغیر وابسته در پژوهش حاضر، عبارت از تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر می‌باشد. متغیر مستقل پژوهش حاضر با توجه به نتایج تحقیقات گذشته که در بخش مبانی نظری پژوهش به آن اشاره شد، انتخاب شده است. متغیر مستقل عبارت است از تغییرات حق‌الزحمه حسابرسی. این متغیر بیانگر میزان رشد حق‌الزحمه حسابرسی مالی سالجاری نسبت به سال قبل می‌باشد. هم‌چنین متغیرهای کنترل که در این پژوهش مورد بررسی قرار گرفته‌اند به شرح زیر هستند: اندازه شرکت: عبارت است از لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها در پایان دوره هر شرکت در هر سال
 بازده داراییها: عبارت است از نسبت سود خالص پس از کسر مالیات به جمع دارایی‌ها در پایان دوره هر شرکت در هر سال

نسبت اهرمی: عبارت است از نسبت جمع بدهی‌ها به جمع دارایی‌ها در پایان دوره هر شرکت در هر سال
 گزارش زیان: یک متغیر مصنوعی است که با یک و صفر نشان داده می‌شود. اگر شرکتی در یک سال زیان گزارش کند در آن صورت مقدار آن یک و در غیر آن صورت مقدار آن صفر است.

تغییر حسابرس: یک متغیر مصنوعی است که با مقدار صفر و یک نشان داده می‌شود. اگر حسابرس شرکتی در یک سال تغییر کرده باشد مقدار آن یک و در غیر اینصورت مقدار آن صفر است.

مالکیت سهامدار عمده: عبارت است از درصد سهام متعلق به بزرگترین سهامدار شرکت در پایان دوره مالی در هر سال.
 حسابها و اسناد دریافتی تجاری: عبارت است از نسبت حسابها و اسناد دریافتی تجاری به جمع دارایی‌های شرکت در پایان هر سال.
 موجودی مواد و کالا: عبارت است از نسبت موجودی مواد و کالا به جمع دارایی‌های شرکت در پایان هر سال.

۴- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش و همچنین در راستای اهداف پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر تبیین می‌گردد:

فرضیه اول:

H_0 = میان تغییرات حق‌الزحمه خدمات حسابرسی و تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر در بخش خصوصی رابطه معنی دار وجود ندارد.

H_1 = میان تغییرات حق‌الزحمه خدمات حسابرسی و تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر در بخش خصوصی رابطه معنی دار وجود دارد.

فرضیه دوم:

H_0 = میان تغییرات حق‌الزحمه خدمات حسابرسی و تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر در بخش غیر خصوصی رابطه معنی دار وجود ندارد.

H_1 = میان تغییرات حق‌الزحمه خدمات حسابرسی و تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر در بخش غیر خصوصی رابطه معنی دار وجود دارد.

۵- نتایج پژوهش

در جدول شماره ۱، آماره توصیفی متغیرهای کمی پژوهش شامل میانگین، میانه، انحراف معیار، حداقل و حداکثر گزارش شده است.

مقایسه تطبیقی اطلاعات جدول ۱ نشان می‌دهد که میانگین تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر در بخش خصوصی و غیر خصوصی به ترتیب ۱/۶۵ و ۱/۱۲ می‌باشد. حداکثر تغییرات حق الزحمه در بخش خصوصی و غیر خصوصی به ترتیب ۳/۷ و ۴/۱ برابر نسبت به سال قبل بوده

یعنی بخش غیر خصوصی در افزایش مبلغ حق الزحمه حسابرسی از اختیار بیشتری نسبت به موسسات خصوصی برخوردار است. مضافاً اینکه میانگین حق الزحمه حسابرسی در بخش خصوصی و غیر خصوصی به ترتیب ۴۴۹ و ۸۵۵ میلیون ریال است که تاییدی مجدد بر مطالب بالا است. و در نهایت روند تغییر حسابرسان در بخش خصوصی تفاوت معناداری با بخش غیر خصوصی دارد.

جدول شماره ۱- آماره های توصیفی تحقیق

نوع حسابرسان	شرح	تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر	رشد حق الزحمه خدمات حسابرسی	نسبت موجودی مواد و کالا به دارایی‌ها	نسبت حسابها و اسناد دریافتی تجاری به جمع دارایی‌ها	جمع دارایی‌ها - میلیون ریال
بخش خصوصی	تعداد مشاهده	۳۲۶	۳۲۶	۳۲۶	۳۲۶	۳۲۶
	میانگین	۱/۶۵	۰/۲۵۸۲۰۳	۰/۲۴۱۵۷۱۰	۰/۲۳۵۵۸۱	۷۴۲,۹۵۴/۳۳
	میانه	۱/۰۰	۰/۱۵۳۵۳۷	۰/۲۲۴۳۷۲۹	۰/۲۲۸۷۷۲	۳۰۳,۶۹۹/۰۰
	انحراف معیار	۲/۰۸۷	۰/۶۲۷۷۹۵۸	۰/۱۲۰۲۶۰۳۰	۰/۱۶۲۳۰۸۱	۱,۳۷۸,۸۴۱/۴۷۸
	حداقل	۰	-۰/۷۶۸۷	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۱۹,۱۵۲
	حداکثر	۱۳	۳/۷۲۲۲	۰/۶۹۴۵۲	۰/۶۹۲۸	۱۶,۹۹۶,۵۸۶
بخش غیر خصوصی	تعداد مشاهده	۲۱۴	۲۱۴	۲۱۴	۲۱۴	۲۱۴
	میانگین	۱/۱۲	۰/۲۴۶۹۷۷	۰/۲۴۶۸۷۱۹	۰/۲۱۹۴۱۶	۴,۳۰۷,۱۸۵/۵۰
	میانه	۰/۵۰	۰/۱۷۰۲۳۶	۰/۲۴۳۹۱۸۱	۰/۲۰۲۸۸۱	۵۳۶,۱۸۹/۵۰
	انحراف معیار	۱/۵۴۳	۰/۵۵۱۷۰۸۶	۰/۱۴۲۳۰۴۸۱	۰/۱۷۰۴۹۶۶	۱۴,۰۶۵,۶۳۷/۱۷۱
	حداقل	۰	-۰/۷۷۶۵	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۱۸,۸۳۰
	حداکثر	۹	۴/۱۱۱۱	۰/۷۰۸۸۸	۰/۸۰۸۵	۱۱۷,۴۹۰,۸۷۷

نوع حسابرسان	شرح	بازده دارایی‌ها	نسبت اهرمی	درصد مالکیت سهامدار عمده	حق الزحمه خدمات حسابرسی - میلیون ریال
بخش خصوصی	تعداد مشاهده	۳۲۶	۳۲۶	۳۲۶	۳۲۶
	میانگین	۰/۱۲۲۱۰۹	۰/۶۴۲۷۱۰	۰/۴۷۵۴۳	۴۴۹/۰۴
	میانه	۰/۱۱۶۰۴۲	۰/۶۳۳۸۰۰	۰/۴۷۰۰۰	۳۰۳/۰۰
	انحراف معیار	۰/۱۳۲۳۳۷۵	۰/۲۸۷۰۷۴۴	۰/۳۲۵۳۸۲	۵۱۱/۴۵۵
	حداقل	-۰/۳۱۷۵	۰/۱۹۴۸	۰/۰۲۰	۴۵
	حداکثر	۰/۶۳۹۴	۲/۶۶۳۳	۰/۹۸۰	۳,۶۱۹
بخش غیر خصوصی	تعداد مشاهده	۲۱۴	۲۱۴	۲۱۴	۲۱۴
	میانگین	۰/۱۱۵۳۶۸	۰/۶۸۸۲۴۲	۰/۵۹۴۱۲	۸۵۵/۹۳
	میانه	۰/۰۸۷۵۵۲	۰/۷۰۶۳۵۰	۰/۵۳۰۰۰	۵۸۴/۵۰
	انحراف معیار	۰/۱۳۲۲۸۹۷	۰/۱۸۴۴۷۹۵	۰/۱۹۶۹۵۹	۸۳۹/۲۳۳
	حداقل	-۰/۱۴۵۴	۰/۰۶۰۰	۰/۲۱۰	۳۶
	حداکثر	۰/۹۴۶۷	۱/۳۴۲۳	۱/۰۰۰	۵,۴۹۶

آزمون فرضیه ها

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها در جدول شماره ۲ نشان داده شده است.

متغیر وابسته: تعداد بندهای حسابرس قبل از بند اظهارنظر در جدول شماره ۲، مقدار سطح معنی داری تغییرات حق الزحمه خدمات حسابرسی در بخش خصوصی ۴۳/۵ درصد و در بخش غیر خصوصی ۸/۳۰ درصد است. این موضوع نشان می‌دهد که در بخش خصوصی میان تغییرات حق الزحمه خدمات حسابرسی و تعداد بندهای حسابرس قبل از بند اظهارنظر نه در سطح اطمینان ۹۵ درصد و نه در سطح اطمینان ۹۰ درصد رابطه معنی دار وجود ندارد. اما در بخش غیر

خصوصی میان تغییرات حق الزحمه خدمات حسابرسی و تعداد بندهای حسابرس قبل از بند اظهارنظر در سطح ۹۰ درصد رابطه معنی دار وجود دارد. چون سطح معنی داری آن برابر ۸/۳ درصد و زیر ۱۰ درصد است.

بنابراین در فرضیه اول فرض صفر مبنی بر عدم وجود رابطه میان تغییرات حق الزحمه خدمات حسابرسی و تعداد بندهای حسابرس قبل از بند اظهارنظر در بخش خصوصی (H_0) تایید می‌شود. هم‌چنین در فرضیه دوم فرض صفر مبنی بر عدم وجود رابطه میان تغییرات حق الزحمه خدمات حسابرسی و تعداد بندهای حسابرس قبل از بند اظهارنظر در بخش غیر خصوصی (H_0) رد نمی‌شود.

جدول شماره ۲- نتایج آزمون فرضیه ها

شرح	متغیرهای مستقل	ضرایب	آماره T	سطح معنی داری	عامل تورم واریانس (VIF)	
خصوصی	عرض از مبدا					
	متغیرهای مستقل	تغییرات حق الزحمه	۰/۱۱۹	۰/۷۸۲	۰/۴۳۵	۱/۰۴۴
		گزارش زیان	۱/۲۹۸	۳/۳۱۳	۰/۰۰۱	۱/۷۰۰
		بازده دارایی‌ها	-۱/۴۱۳	-۱/۳۳۶	۰/۱۸۳	۲/۱۱۹
		درصد مالکیت سهامدار عمده	-۰/۴۹۲	-۱/۰۶۹	۰/۲۸۶	۱/۱۹۱
		نسبت اهرمی	۰/۱۶۱	۰/۳۴۱	۰/۷۳۳	۲/۰۴۷
		اندازه شرکت	۰/۲۲۱	۲/۵۱۶	۰/۰۱۳	۱/۲۶۶
		حسابهای دریافتی	-۰/۱۴۹	-۰/۲۴۹	۰/۸۰۴	۱/۱۵۹
		موجودی مواد و کالا	۰/۱۳۶	۰/۱۴۸	۰/۸۸۳	۱/۳۷۵
		تعداد بندهای حسابرسی سال قبل	۰/۵۸۷	۱۰/۹۴۲	۰/۰۰۰	۱/۳۵۹
تغییر حسابرس		-۰/۵۰۵	-۱/۹۹۹	۰/۰۴۷	۱/۰۸۲	
غیر خصوصی	عرض از مبدا					
	متغیرهای کنترلی	تغییرات حق الزحمه	-۰/۲۸۷	-۱/۵۹۶	۰/۰۸۳	۱/۰۴۸
		گزارش زیان	۰/۵۵۶	۱/۷۹۴	۰/۰۷۵	۱/۲۹۹
		بازده دارایی‌ها	-۰/۴۸۶	-۰/۶۰۲	۰/۵۴۸	۱/۸۰۴
		درصد مالکیت سهامدار عمده	-۰/۱۷۰	-۰/۳۵۲	۰/۷۲۵	۱/۴۰۶
		نسبت اهرمی	۰/۴۴۹	۰/۷۲۹	۰/۴۶۷	۱/۶۷۴
		اندازه شرکت	۰/۱۲۹	۱/۹۴۶	۰/۰۵۴	۱/۵۰۳
		حسابهای دریافتی	۰/۶۹۱	۱/۲۲۰	۰/۲۲۵	۱/۳۴۱
		موجودی مواد و کالا	۰/۹۲۴	۱/۵۳۷	۰/۱۲۷	۱/۱۲۶
		تعداد بندهای حسابرسی سال قبل	۰/۶۳۶	۱۰/۰۹۰	۰/۰۰۰	۱/۲۹۸
تغییر حسابرس		۰/۳۷۰	۱/۴۴۲	۰/۱۵۲	۱/۱۴۲	

در جدول شماره ۲، ضرایب مربوط به هر یک از متغیرهای مستقل و کنترل و همچنین سطح معنی داری آنها مشخص شده است.

در این قسمت با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه، آزمون مربوط به تدوین خط رگرسیون تعداد بندهای حسابرس قبل از بند اظهارنظر برای کل شرکتهای نمونه آماری، انجام می‌شود.

تغییرات حق الزحمه خدمات حسابرسی = x_2

اندازه شرکت = x_3

گزارش زیان = x_4

مقادیر باقی مانده = λ

در سطح اطمینان ۹۰ درصد در بخش غیر خصوصی تعداد بندهای حسابرسان قبل از بند اظهار نظر تابعی است از متغیرهای تعداد بند حسابرسان در سال قبل، تغییرات حق الزحمه خدمات حسابرسانی، اندازه شرکت و گزارش زیان می باشد و بقیه متغیرها بر تعداد بندهای حسابرسان قبل از بند اظهار نظر تاثیرگذار نیست.

هم چنین برای ارزیابی صحت خط رگرسیون از آزمون آماری آنالیز واریانس (Anova) استفاده می شود. این آزمون آماری دارای آماره های F و سطح معنی داری می باشد. نتایج این آزمون در جدول شماره ۳ آورده شده است. مقدار آماره F در بخش خصوصی برابر ۱۸/۰۱۵ و در بخش غیر خصوصی برابر ۱۳/۷۱۳ و سطح معنی داری آنها برابر صفر است. از این رو آزمون فوق، صحت و وجود خط رگرسیون را تایید می نماید. همچنین ضریب تعیین مدل رگرسیون (R^2) که نسبتی از واریانس بیان شده به کل واریانس را نشان می دهد طبق جدول شماره ۴ برای بخش خصوصی برابر ۵۳/۹ درصد و بخش غیر خصوصی برابر ۶۰/۷ درصد است.

بنابراین خط رگرسیون تعداد بندهای حسابرسان قبل از بند اظهار نظر به صورت زیر از جدول فوق استخراج می گردد:

$$Y = 0.587 x_1 + 1.298 x_2 + 0.221 x_3 - 0.505 x_4 + \lambda$$

که در آن:

تعداد بندهای حسابرسان قبل از بند اظهار نظر در بخش خصوصی = Y

تعداد بندهای حسابرسان در سال قبل = x_1

گزارش زیان = x_2

اندازه شرکت = x_3

تغییر حسابرسان = x_4

مقادیر باقی مانده = λ

در سطح اطمینان ۹۰ درصد در بخش خصوصی تعداد بندهای حسابرسان قبل از بند اظهار نظر تابعی است از تعداد بندهای حسابرسان در سال قبل، گزارش زیان، اندازه شرکت و تغییر حسابرسان و مابقی متغیرها بر تعداد بندهای حسابرسان قبل از بند اظهار نظر تاثیرگذار نیست.

$$Y = 0.6367 x_1 - 0.287 x_2 + 0.129 x_3 + 0.556 x_4 + \lambda$$

که در آن:

تعداد بندهای حسابرسان قبل از بند اظهار نظر در بخش غیر خصوصی = Y

تعداد بندهای حسابرسان در سال قبل = x_1

جدول شماره ۳- آزمون آنالیز واریانس

شرح	مدل	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F آماره	سطح معنی داری
بخش خصوصی	رگرسیون	۵۸۷/۰۸۰	۱۵	۳۹/۱۳۹	۱۸/۰۱۵	۰/۰۰۰
	باقی مانده	۵۰۱/۸۵۱	۲۳۱	۲/۱۷۳		
	جمع	۱۰۸۸/۹۳۱	۲۴۶			
بخش غیر خصوصی	رگرسیون	۲۰۵/۴۴۵	۱۵	۱۳/۶۹۶	۱۳/۷۱۳	۰/۰۰۰
	باقی مانده	۱۳۲/۸۳۷	۱۳۳	۰/۹۹۹		
	جمع	۳۳۸/۲۸۲	۱۴۸			

جدول شماره ۴ - آزمون دوربین واتسون

آماره دوربین واتسن	آماره های تغییرات				خطای استاندارد	ضریب تعیین شده	ضریب تعیین	ضریب همبستگی	شرح	
	تغییر در سطح معنی داری F	درجه آزادی ۲	درجه آزادی ۱	تغییرات F						
۲/۰۵۷	۰/۰۰۰	۲۳۱	۱۵	۱۸/۰۱۵	۰/۵۳۹	۱/۴۷۴	۰/۵۰۹	۰/۵۳۹	۰/۷۲۴	بخش خصوصی
۱/۵۴۳	۰/۰۰۰	۱۳۳	۱۵	۱۳/۷۱۳	۰/۶۰۷	۰/۹۹۹	۰/۵۶۳	۰/۶۰۷	۰/۷۷۹	بخش غیر خصوصی

آزمون خود همبستگی میان متغیر مستقل و متغیرهای کنترل بر اساس عامل تورم واریانس (VIF) در جدول شماره ۲ ارائه شده است. هرگاه عامل تورم واریانس بیش از مقدار ۵ باشد این موضوع نشان می دهد خود همبستگی شدید میان متغیرهای مستقل و کنترل وجود ندارد. هم

متغیرهای مستقل و کنترل وجود دارد. از آنجایی که مقدار عامل تورم واریانس برای تک تک متغیرهای مستقل و کنترل در بخش خصوصی و غیر خصوصی کمتر از ۵ است لذا خود همبستگی میان متغیرهای مستقل و کنترل وجود ندارد. هم

چنین آزمون نرمال بودن مقادیر باقی مانده خط رگرسیون بر اساس آزمون کلموگروف اسمیرنف^{۲۵} انجام شده است. از آنجاییکه سطح معنی داری مقادیر باقی مانده (مندرج در جدول ۵) بیش از ۵ درصد است لذا از توزیع نرمال برخوردار هستند. در نهایت از آزمون دوربین واتسون برای برآورد وجود یا عدم وجود خود همبستگی در مقادیر باقی مانده (Residuals) استفاده می شود اگر مقدار آماره مذکور بین ۱/۵ تا ۲/۵ برآورد گردد، در آن صورت خود همبستگی در جمله پسماند وجود نخواهد داشت. با توجه به جدول شماره ۴ مقدار آماره دوربین واتسون برای بخش خصوصی برابر ۲/۰۵۷ و بخش دولتی برابر ۱/۵۴۳ می باشد بنابراین عدم وجود خود همبستگی در جمله اخلال تأیید می شود.

جدول شماره ۵ آزمون کلموگروف اسمیرنف

شرح	مقادیر باقی مانده	
	بخش خصوصی	بخش غیر خصوصی
تعداد مشاهده	۲۴۷	۱۴۹
میانگین	۰/۰۰۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰۰
انحراف معیار	۰/۹۴۲۸۳۰۱۴	۰/۹۴۷۳۸۹۴۴
قدر مطلق	۰/۱۱۷	۰/۱۲۰
مثبت	۰/۱۱۷	۰/۱۲۰
منفی	-۰/۰۹۸	-۰/۰۶۱
آماره کلموگروف اسمیرنف	۰/۸۳۷	۰/۸۶۰
سطح معنی داری	۰/۰۸۲	۰/۰۷۸

۷- نتیجه گیری و بحث

شواهد پژوهش نشان می دهد که در بخش غیر خصوصی حق الزحمه حسابرسان رابطه ای مستقیم با تعداد بندهای حسابرسان قبل از بند اظهارنظر دارد. به بیان دیگر هر چه حق الزحمه افزایش یابد، احتمال صدور گزارش بهبود یافته نیز افزایش می یابد. این موضوع می تواند استقلال حسابرسان در بخش غیر خصوصی را کاهش دهد. از طرف دیگر در بخش خصوصی تغییر حسابرسان تأثیر مستقیم بر بهبود اظهارنظر حسابرسان داشته است به این ترتیب که با تغییر حسابرسان در سال نخستین، با گزارش بهبود یافته مواجه خواهیم بود. لذا تغییر حسابرسان در بخش خصوصی استقلال حسابرسان جایگزین را کاهش می دهد. از دلایل عمده این نوع تغییر رفتار را می توان وابستگی شدید بخش خصوصی به درآمد حاصل از صاحبکار دانست. بدین ترتیب استقلال حسابرسان هم در بخش خصوصی و هم در بخش غیر خصوصی متأثر از درآمد اکتسابی

از کارفرما است با این تفاوت که بهبود اظهارنظر در بخش خصوصی با تغییر حسابرسان و در بخش غیر خصوصی با افزایش حق الزحمه در ارتباط است. هم چنین نتایج این پژوهش تأیید می نماید که هرگاه شرکتی زیان گزارش نماید، احتمال صدور گزارش حاوی تعداد بندهای بیشتر نسبت به سال قبل افزایش می یابد. یعنی رابطه ای مستقیم میان گزارش زیان توسط واحد مورد رسیدگی و تعداد بندهای حسابرسان قبل از بند اظهار نظر وجود دارد. نتایج بدست آمده بیانگر این است که تعداد بندهای حسابرسان قبل از بند اظهارنظر در سال مالی مورد رسیدگی، تابعی از تعداد بندهای حسابرسان در سال قبل است. عبارت دیگر حسابرسان بخش خصوصی و غیر خصوصی در صدور گزارش حسابرسان سالجاری، گزارش حسابرسان سال قبل را بررسی نموده و آثار بندهای گزارش حسابرسان سال قبل را بر سالجاری بدقت مورد ارزیابی قرار می دهند. علاوه بر این اندازه شرکت ارتباط مستقیمی بر تعداد بندهای حسابرسان قبل از بند اظهارنظر در محدوده نمونه های انتخابی در این تحقیق بوده است.

هرچند تحقیقات خارجی ذکر شده در پیشینه تحقیق، بیانگر وجود رابطه میان نسبت اهرمی و نسبت سود آوری با اظهارنظر حسابرسان بوده لکن نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها، در محدوده نمونه های انتخابی در جامعه آماری تحقیق، این امر را تأیید نکرد که نتایج تحقیقات داخلی که در پیشینه تحقیق آمده نیز موید این مطلب می باشد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها وجود رابطه میان درصد مالکیت سهامدار عمده، نسبت حسابها و اسناد دریافتی و موجودی های مواد و کالا به کل دارایی ها در پایان دوره، با تعداد بندهای حسابرسان قبل از بند اظهارنظر را تأیید نکرد که پیشینه تحقیق نیز در راستای تأیید این مطلب بوده است. نتایج این تحقیق با نتایج تحقیق هوبتاش و همکاران (۲۰۰۷) و گریفن و لونت (۲۰۱۱) مطابقت دارد.

نتایج آزمون فرضیه نشان می دهد که میان تغییرات حق الزحمه حسابرسان و تعداد بندهای حسابرسان قبل از بند اظهارنظر در بخش خصوصی رابطه ای وجود ندارد. از این رو بنظر می رسد خصوصی سازی حسابرسان موجب افزایش کیفیت حسابرسان حداقل در در موسسات حسابرسان خصوصی در نمونه های انتخاب شده در جامعه آماری تحقیق شده است. از طرف دیگر در بخش خصوصی تغییر حسابرسان بر بهبود اظهارنظر تأثیر مستقیم داشته است لذا پیشنهاد می شود نهادهای ناظر بر موسسات حسابرسان، گزارشات صادره در نخستین سال تغییر حسابرسان را بدقت مورد بررسی قرار داده تا از کیفیت مطلوب آن اطمینان حاصل نمایند.

- * مهرانی، س. و جمشیدی ایوانکی، ک. (۱۳۹۰). عوامل مؤثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی. *ماهنامه حسابدار رسمی*، ۱ (۱۳)، ۶۰-۷۸.
- * موسوی، ع. و داروغه حضرتی، ف. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین جریان نقد آزاد و حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مجله علمی و پژوهشی حسابداری*، سال سوم، (۱۰)، ۱۴۱-۱۳۳.
- * نیک‌بخت، م. و تنانی، م. (۱۳۸۹). آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۱۱-۱۳۳.
- * Abdul Nasser A , Emelin A, Sharifah N, Nazri M, Hudaib M. 2006. Auditor- Client relationship : the case of tenure and auditor switching in Malaysia. *managerial Auditing Journal* , 21, . 724-737
- * Al-Harshani, M. (2008). The pricing of audit services: evidence from Kuwait. *Managerial Auditing Journal*, 23(7).
- * Asthana, s. and Boone , I. (۲۰۱۲). Abnormal Audit fees and Audit Quality , *Auditing ; A journal of practice & theory* , 31 , 1-22 .
- * Blay, A D. (2005). Independence threats, litigation risk, and the auditor's decision process. *Contemporary Accounting Research*, 22, 759-89.
- * Carcello, J V. & Hermanson, D R & Riley, R A. (2002). Board characteristics and audit fees. *Contemporary Accounting Research* , 19 (3), 365-384.
- * Chang, H. & Chen, J. & Duh, RR. & Ittner CD. (2013). Do Mandatory Non-Audit Fee Disclosures Improve Audit Quality ? Evidence From Differential Disclosure Requirements. Working paper.
- * Ching-Lung, c. & Yenb, G. & Fu-Hsing C. (2009). Strategic auditor switch and financial distress prediction – empirical findings from the TSE-listed firms, *Applied Financial Economics* , 19, 59-72
- * Choi, J-H. & Kim, J-B. & Zang, Y. (2010). Do abnormally high audit fees impair audit quality? *Auditing: a journal of practice and theory* , 29(2), 115-141.
- * Franken.E.N. (2011), The influence of investor protection on the relationship between positive abnormal audit fees and earnings quality. Master thesis Department Accountancy. Tilburg University.
- * Gaganis, C. & Pasiouras, p. & Doumpos, M. (2007). Probabilistic neural networks for the identification of qualified audit opinions. *Expert Systems with Applications* , 32 , 114-124.
- * Geiger Marshall A., K. Raghunandan, and Dasaratha V. Rama, ۲۰۰۵, "Recent Changes in the Association between Bankruptcies and Prior Audit Opinions" *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 24, 21-35
- * Griffin, PA. & Lontb, DH. & Sunb, Y. (2008). Corporate Governance and Audit Fees: Evidence of Countervailing Relations. *Journal of Contemporary Accounting & Economics* , 4, 18-49.
- * Griffi, P. & Lont, D. (2011). Audit fees around dismissals and resignations: Additional evidence.

همچنین در آزمون فرضیه دوم مشخص گردید که میان تغییرات حق الزحمه بخش غیر خصوصی و تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر در سطح اطمینان ۹۰ درصد رابطه معنی دار وجود دارد. به عبارت دیگر هر قدر میزان حق الزحمه حسابرسی در بخش غیر خصوصی افزایش یابد احتمال کاهش تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر افزایش می یابد. بر این اساس می توان نتیجه گرفت که حق الزحمه دریافتی توسط بخش غیر خصوصی، رابطه مستقیم با بهبود اظهارنظر حسابرسان دارد. این موضوع می تواند ناشی از همسویی منافع حسابرسان و صاحبکار باشد. همچنین ضروری است موسسات حسابرسی بخش غیر خصوصی در راستای افزایش کیفیت گزارشات حسابرسی، وابستگی به حق الزحمه حسابرسی را کاهش دهند.

فهرست منابع

- * اسماعیل زاده مقری، ع. و ترامشلو، ن. (۱۳۹۱). تأثیر رقابت بر سر حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی. *حسابدار رسمی*، (۳۰)، ۷۹-۷۰.
- * بنی مهد، ب. (۱۳۹۰). بررسی عوامل تأثیرگذار بر اظهارنظر مقبول حسابرسان. *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، (۱۳)، ۵۹-۸۳.
- * بنی مهد، ب. مرادزاده فرد، م. و زینالی، م. (۱۳۹۱). اثر حق الزحمه حسابرسی بر اظهارنظر حسابرسان. *حسابداری مدیریت*، (۱۵)، ۴۱-۵۴.
- * حساس یگانه، ی. و علوی طبری، ح. (۱۳۸۲). رابطه بین منابع صرف شده بر روی حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل. *فصلنامه مطالعات حسابداری*، (۹۴)، ۴-۷۱.
- * رجبی، ر. و محمدی خشویی، ح. (۱۳۸۷). هزینه های نمایندگی و قیمتگذاری خدمات حسابرسی مستقل. *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۳ (۵۳)، ۳۵-۵۲.
- * سجادی، ح. و زارعی، رضا. (۱۳۸۶). تأثیر ویژگی های موسسه حسابرسی و صاحب کار بر حق الزحمه حسابرسی. *بررسیهای حسابداری و حسابرسی*، (۴۹)، ۶۷-۹۰.
- * سجادی، ح. و ابراهیمی مند، م. (۱۳۸۸). عوامل کاهنده استقلال حسابرسان. *پیشرفت های حسابداری*، (۱)، ۹۵-۱۱۲.
- * علوی طبری، ح. و همکاران. (۱۳۹۰). رابطه نظام راهبری و حق الزحمه حسابرسی مستقل شرکت‌ها. *فصلنامه دانش حسابداری*، ۲ (۵)، ۷۵-۱۱۰.

یادداشت‌ها

- ¹ Asthana and Boone
- ² Abdul Nasser et al
- ³ Gaganis and et al
- ⁴ Geiger and et al.
- ⁵ Hoitas and et al
- ⁶ Gaganis and et al
- ⁷ Schelleman and Knechel
- ⁸ ChenJ and et al
- ⁹ Franken.
- ¹⁰ Choi and et al
- ¹¹ Thu Vu
- ¹² Tsui and et al
- ¹³ Omwoyo
- ¹⁴ Lifschuts and et al
- ¹⁵ Owusu-Ansah and et al
- ¹⁶ Griffin and et al
- ¹⁷ Al-Harshani
- ¹⁸ Naser and Nuseibeh
- ¹⁹ Carcello et al
- ²⁰ Chena et al
- ²¹ Sundgren
- ²² Spathis et al
- ²³ Lu
- ²⁴ Blay
- ²⁵ kolmogorov-smirnov

- Journal of Contemporary Accounting & Economics ، 7 ، 65-81.
- * Hoitas, R, Markelevich. & Barragato, C. A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 22 , 761-786 .
 - * Lifschutz, S. & Jacobi, A. & Feldshtein, S. (2010). Corporate Governance Characteristics and External Audit Fees: A Study of Large Public Companies in Israel. *International Journal of Business and Management* , 5, 109-116.
 - * Lu, T. (2006). Does opinion shopping impair auditor independence and audit quality? *Journal of Accounting Research* ، 44, 561-583.
 - * Naser, K. & Nuseibeh, R.(2007). Determinants of audit fee: empirical evidence from an emerging economy. *international journal of commerce and management* ،17, 239-254.
 - * Omwoyo, W.N. (2012). The relationship between corporate governance and audit fees. Master thesis in Strathmore University.
 - * Owusu-Ansah, S. & Leventis, S. & Caramanis, C. (2010). The pricing of statutory audit services in Greece. *Accounting Forum* ، 34,139-152
 - * Spathis, C. & Efstathios K. & Nanopoulos, A. & Manolopoulos, A. (2007). Predicting Qualified Auditor's Opinions: A Data Mining Approach, Department of Accounting Technological Educational Institution of Thessaloniki , Greece , working Paper .
 - * Sundgren, S. (2003). Auditor choices and auditor reporting practices: evidence from Finnish small firms. *The European Accounting Review* ، 7, 441-465.
 - * Tsui, J.S.L. & Jaggi, B. & Gul, F. (2001). CEO domination, growth opportunities, and their impact of audit fees. *Journal of Accounting Auditing and Finance* ، 16 (3), 189-203.
- Thu, V. (2012). Determinants of audit fees for Swedish listed non financial firms in nasdaq omx Stockholm. Master thesis. Lund University