

اظهارنظر در مورد تداوم فعالیت و حق الزحمه حسابرسی

حسین فرهادپور، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قم

ابوالفضل تقی‌زاده تکیه، دانشگاه علامه طباطبایی

چکیده- هدف پژوهش حاضر بررسی رابطه بین اظهارنظر در مورد تداوم فعالیت و حق الزحمه حسابرسی است. جامعه آماری این پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است و براساس شرایط در نظر گرفته شده برای انتخاب نمونه، ۱۲۵ شرکت در طی دوره زمانی ۱۳۹۳-۱۳۹۷، انتخاب و اطلاعات آن‌ها جمع-آوری و آزمون گردیده است؛ به منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات از تحلیل همبستگی به کمک رگرسیون چندگانه استفاده شده است. متغیر وابسته از طریق لگاریتم طبیعی حق الزحمه‌های حسابرسان که در صورت‌های مالی اعلام می‌شود، محاسبه می‌گردد. در این پژوهش ملاک برای تداوم فعالیت شرکت‌ها، گزارش حسابرسان مستقل می‌باشد. اگر به دلیل ابهام در تداوم فعالیت گزارش حسابرسان مشروط شده باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر خواهد بود. یافته‌های حاصل از این پژوهش بیانگر آن است که بین اظهارنظر در مورد تداوم فعالیت و حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: حسابرسان، اظهارنظر در مورد تداوم فعالیت، حق الزحمه حسابرسی

۱. مقدمه

سالیان متمادی است که حسابرسان مستقل خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخشی خود را در ازای مبالغ معین انجام می‌دهند، با این حال رسوایی‌هایی که در خصوص شرکت‌های انرون، ورلد کام و دیگر شرکت‌ها رخ داده، باعث شده است که رفتار اقتصادی حسابرسان مورد توجه و نظارت خاص قرار گیرد. این توجه تا جایی بود که محققان را به این نتیجه رساند که در جهت تعیین عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی و نیز تعیین الگوی خاص برای مبالغ حق الزحمه باشند. پاسخگویی به عموم، لازمه عملی کردن فرآیند دموکراسی است، اما یکی از ابزارهای اصلی پاسخگویی در عرصه فعالیت‌های اقتصادی، حسابرسی و حسابداری است. در واقع، حسابرسی و حسابداری در بعد نظارتی هر سیستمی جای دارد و به شکلی گسترده از بالاترین سطح اداره کشور تا کوچکترین واحد

تجاری کاربرد دارد، زیرا هر سیستمی برای تداوم خود به نظارت و بازخورد نیاز دارد (درخشی و همکاران، ۱۳۹۴).

با افزایش منابع در اختیار مدیریت، میزان افراد ذینفع در ارتباط با شرکت نیز افزایش می‌یابد که پیامد چنین شرایطی بروز تضاد منافع است. در نتیجه تضاد منافع، افراد ذینفع برای همسو ساختن منافع سایرین با خود یا به حداقل رساندن آثار ناشی از تضاد منافع باید متحمل هزینه (هزینه نمایندگی) شوند. مدیری که در کانون این تضاد منافع قرار دارد، با ارائه اطلاعات مالی شرکت سعی می‌کند تا این هزینه را کاهش دهد اما به علت اختیارات مدیریت، نیاز به نظارت بر عملکرد مدیر، قضاوت کارشناسانه حسابرس مستقل را مطرح می‌کند (فوستر و شاستری^۱، ۲۰۱۶). برای استفاده از خدمات حسابرسی باید مبلغی به‌عنوان حق‌الزحمه خدمات حسابرسی پرداخت شود. این مبلغ توسط حسابرس و با توجه به ارزیابی وی از حجم و ریسک حسابرسی تعیین می‌گردد (منصوری سرنجیانه و تنانی، ۱۳۹۲).

هر چقدر حق‌الزحمه پرداختی افزایش یابد، ممکن است سعی و تلاش حسابرس نیز افزایش یابد و به تبع آن، کیفیت بالا رود. در نتیجه بازار نسبت به کیفیت بالای اطلاعات، عکس‌العمل مثبت نشان می‌دهد. در عوض ممکن است، حق‌الزحمه‌های بالای حسابرسان، آن‌ها را از لحاظ اقتصادی به صاحبکاران وابسته سازد. چنین وابستگی موجب عدم استقلال حسابرس می‌شود و این سبب می‌شود که صاحبکاران به اطلاعات شرکت اتکا نکنند و نتیجه چنین عملی، عکس‌العمل منفی بازار نسبت به کیفیت پایین اطلاعات است (موسوی و داروغه حضرتی، ۱۳۹۰).

تداوم فعالیت و ورشکستگی دو روی یک سکه‌اند و سهامداران یک شرکت همواره قیمت سهام را تحت تاثیر هر کدام از این دو احتمال برآورد می‌کنند؛ به‌طوری که اگر شرکت در معرض ورشکستگی قرار داشته باشد، قیمت سهام آن با کاهش مواجه می‌گردد و در صورتی که نشانه‌هایی برای تداوم فعالیت آن دیده شود، قیمت سهام آن افزایش می‌یابد (فوستر و شاستری^۲، ۲۰۱۶).

طبق تعریف ولک^۳ و همکاران (۲۰۰۷)، در صورتی که شواهد متضادی در دسترس نباشد، فرض تداوم فعالیت بیانگر این است که شرکت فعالیت‌های خود را به‌طور نامحدود ادامه خواهد داد. در نتیجه، گزارش ارزش دارایی‌ها و حقوق صاحبان سهام بر اساس شرایط عادی در زمان انحلال شرکت مغایر با این فرض بدیهی است.

¹ Foster and Shastri

² Foster and Shastri

³ Wolk

اگرچه اوضاع و احوال فعالیت‌های اقتصادی دائماً تغییر می‌کند اما فرض می‌شود که هر واحد انتفاعی قادر است خود را با تغییر شرایط به نحوی وفق دهد که طرح‌ها و برنامه‌های موجود را اجرا، از دارایی‌ها برای مقاصدی که تحصیل شده‌اند استفاده و تعهدات خود را به موقع ایفا کند. بنابراین چنانچه شواهدی معتبر برای پیش‌بینی توقف تمام یا بخش عمده‌ای از فعالیت یک واحد انتفاعی در دست نباشد، حسابداری و گزارشگری مالی با فرض تداوم فعالیت واحدهای انتفاعی انجام می‌شود (شورورزی و همکاران، ۱۳۹۰).

طبق استانداردهای حسابداری ایران، مدیریت در زمان تهیه صورت‌های مالی، باید توان ادامه فعالیت واحد تجاری را ارزیابی کند. از طرفی از آنجا که فرض تداوم فعالیت، یک اصل بنیادی در تهیه صورت‌های مالی است، حسابرس نیز در جریان برنامه‌ریزی و اجرای روش‌های حسابرسی و ارزیابی نتایج حاصل از آن باید مناسب بودن استفاده مدیریت را از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورت‌های مالی بررسی کند (مراذزاده فرد و صیادی، ۱۳۹۱).

آشنایی با عوامل موثر بر حق‌الزحمه‌های حسابرسی هم برای حساب‌رسان، هم صاحبکاران آن‌ها و هم اشخاصی اهمیت دارد که سیاست‌گذاری و قانونمندی در حرفه حسابرسی را دنبال می‌کنند. تعیین عوامل موثر بر هزینه حسابرسی به صاحبکار نیز کمک می‌کند منافع این خدمت را بهتر درک کند و بداند این هزینه را به خاطر چه چیزی متحمل می‌شود. بدیهی است آگاهی از این مسئله، موجب تسریع و تسهیل کار حسابرسی شده و به دلیل مشارکت صاحبکار، حسابرسی با کیفیت بالاتری انجام خواهد گرفت (گیست^۱، ۱۹۹۲).

شواهد نشان می‌دهد که با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و خصوصی شدن حسابرسی، رقابت در بازار حسابرسی بیشتر شده و این موضوع منجر به افزایش تغییر حسابرس و افزایش اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) شده است.

این موضوع این نگرانی را به وجود آورده است که خصوصی‌سازی حسابرسی، استقلال حسابرس را کاهش و باعث ظهور پدیده گزینش اظهارنظر شود. اگر هدف حسابرسی را ارتقای سودمندی اطلاعات صورت‌های مالی برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان فرض کنیم، در آن صورت ظهور پدیده گزینش اظهارنظر، می‌تواند تنزل اعتبار و حیثیت حرفه حسابرسی را به همراه داشته باشد. اگر حسابرس نتواند نقش خود را در اعتباربخشی به صورت‌های مالی به درستی ایفاء نماید، در آن صورت حسابرس وظیفه خود را در رفع تضاد میان منافع استفاده‌کنندگان اطلاعات به‌ویژه سرمایه‌گذاران بالفعل و بالقوه و تهیه‌کنندگان اطلاعات، عمل نموده است. موضوع

^۱ Gist

رقابت در حرفه حسابرسی همواره مورد توجه پژوهشگران بوده است. شواهد و پژوهش‌های قبلی نشان می‌دهند که میان حق‌الزحمه حسابرس و نوع اظهارنظر حسابرس در مورد تداوم فعالیت رابطه‌ای مستقیم وجود دارد (فوستر و شاستری، ۲۰۱۶).

۲. پیشینه پژوهش

۲-۱. پژوهش‌های داخلی

داودی‌نیا (۱۳۹۵) به بررسی تاثیر حق‌الزحمه حسابرسی بر ریسک سرمایه‌گذاری پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که حق‌الزحمه حسابرسی تاثیر منفی و معناداری بر ریسک سرمایه‌گذاری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارد.

خدادادی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی عدم قطعیت مدیریت و حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. یافته‌های پژوهش بیانگر این است که اندازه موسسه حسابرسی و دوره تصدی حسابرس، تاثیر مثبت و معناداری بر رابطه بین عدم قطعیت مدیریت و حق‌الزحمه حسابرسی دارند. افزون بر این، نتایج پژوهش نشان داد که در صورت زیان‌ده بودن شرکت قبل از سال تغییر مدیرعامل، ارتباط مثبت بین عدم قطعیت مدیریت و حق‌الزحمه حسابرسی، برجسته‌تر است. به طور کلی، نتایج نشان‌دهنده این است که حسابرسان تلاش‌های حسابرسی (منعکس‌کننده حق-الزحمه حسابرسی) را برای رسیدگی به ریسک مرتبط با عدم قطعیت مدیریت، افزایش می‌دهند.

لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۵) به بررسی ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که تخصص مالی و استقلال کمیته حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری با حق‌الزحمه حسابرسی دارند. ولی ارتباط معناداری بین اندازه کمیته حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی مشاهده نشد. همچنین، در ارتباط با متغیرهای کنترلی استفاده شده در این پژوهش، یافته‌ها نشان از ارتباط مثبت و معنادار بین اهرم مالی، نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی کالا، اندازه موسسه حسابرسی و تعداد جلسات هیئت مدیره با حق‌الزحمه حسابرسی دارد.

حساس‌یگانه و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی تاثیر گردش اجباری موسسه‌های حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی و رقابت در بازار حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد حق‌الزحمه حسابرسی مستقل، به موجب گردش اجباری افزایش می‌یابد و این افزایش بیش از افزایش معمول در گردش اختیاری حسابرسان است و به شرکت‌ها هزینه اضافی تحمیل می‌کند. پس از وضع الزامات یاد شده، تفاوت شایان توجهی در سهم از بازار موسسه‌های حسابرسی با کیفیت بالا و پایین مشاهده نشد.

سعیدی سوق و اقبالی (۱۳۹۵) به بررسی تاثیر ساختار مالکیت شرکت و اندازه موسسه حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی پرداختند. یافته‌های تحقیق حاکی از تأثیر منفی میزان مالکیت نهادی بر دستمزد حسابرسی و همچنین تأثیر منفی مالکیت دولتی بر حق الزحمه حسابرسان کوچک است.

سجادی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و پاداش هیئت مدیره پرداختند. نتایج حاکی از این است بین حق الزحمه حسابرسی و پاداش هیئت مدیره رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. افزایش پاداش پرداختی به مدیران به علت افزایش پیچیدگی‌ها و عملیات شرکت است که نیازمند حسابرسی با کیفیت بالاتر و در نتیجه حق الزحمه پرداختی بالاتری نیز می‌باشد.

نعمتی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی میزان ارتباط بین تداوم فعالیت واحد تجاری با میانگین موزون هزینه سرمایه (WACC) پرداختند. نتایج حاصل از تحقیق نشانگر آن است که تداوم فعالیت واحد تجاری همبستگی قوی و منفی با هزینه سرمایه آن دارد و با اطمینان ۹۹٪ معنادار است. یعنی با افزایش شاخص تداوم فعالیت، هزینه سرمایه کاهش می‌یابد. همچنین هزینه سرمایه با نسبت رشد رابطه مثبت و معناداری دارد و نوع صنعت بر هزینه سرمایه موثر است.

خانی زلان و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی تأثیر عدم هموارسازی و قابلیت پیش‌بینی سود بر تداوم فعالیت شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج به‌دست آمده حاکی از عدم رابطه معناداری بین عدم هموارسازی و قابلیت پیش‌بینی سود بر تداوم فعالیت‌های شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد.

متین فرد و خسروانی (۱۳۹۳) به بررسی تاثیر حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج نشان می‌دهد بین کیفیت حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی و نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام رابطه مستقیم و معنی داری دارد و بین کیفیت حسابرسی و اندازه شرکت رابطه معناداری وجود ندارد.

۲-۲. پژوهش‌های خارجی

فoster و شاستری^۱ (۲۰۱۶) به بررسی رابطه بین اظهارنظر در مورد تداوم فعالیت واحد تجاری و حق الزحمه حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق حاکی از وجود رابطه مثبت و معنادار بین دو متغیر دارد؛ بدین صورت که هرچه

¹ Foster and Shastri

تداوم فعالیت کاهش یابد حق‌الزحمه حسابرسی کاهش و هرچه فعالیت‌های واحد تجاری تداوم بیشتری داشته باشد حق‌الزحمه حسابرسی افزایش می‌یابد.

اسکات^۱ و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی رابطه بیش اعتمادی مدیران و حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آنان بدین صورت بود که رابطه میان بیش اعتمادی مدیران و حق‌الزحمه حسابرسی منفی بوده بدین معنی که با افزایش بیش اعتمادی میزان حق‌الزحمه کاهش و با کاهش بیش اعتمادی مدیران، میزان حق‌الزحمه افزایش می‌یابد.

ویلیرز^۲ و همکاران (۲۰۱۴) چسبندگی حق‌الزحمه حسابرسی را در فاصله بین سال‌های ۲۰۰۰ الی ۲۰۰۸ در ایالات متحده بررسی کردند. نتایج تحقیق آن‌ها حاکی از چسبندگی بودن حق‌الزحمه حسابرسی بوده است. در ضمن، آن‌ها نشان دادند که صاحبکاران در مقابل افزایش در حق‌الزحمه حسابرسی به تصور افزایش کیفیت حسابرسی، واکنش کمتری نشان می‌دهند و افزایش در حق‌الزحمه حسابرسی را پذیرا هستند.

کارسون^۳ و همکاران (۲۰۱۳) به بررسی تداوم فعالیت در شرایط نااطمینانی پرداختند. نتایج حاکی از رابطه منفی میان تداوم فعالیت و نااطمینانی بود. واحدهای تجاری تداوم فعالیت کمتری در زمان ابهام‌برانگیز دارند و هر چه ابهام کمتر شود میزان تداوم فعالیت نیز افزوده می‌شود.

خان و سویرامانیام (۲۰۱۲) رابطه مالکیت خانوادگی را با حق‌الزحمه حسابرسی و انتخاب حسابرس در شرکت‌های استرالیایی بررسی کردند. طبق نتایج آن‌ها شرکت‌های خانوادگی حق‌الزحمه بیشتری نسبت به شرکت‌های غیرخانوادگی می‌پردازند. همچنین درصد مالکیت خانوادگی با حق‌الزحمه حسابرسی بالاتر مرتبط است. نتایج آن‌ها همچنین آشکار کرد که در مقایسه با شرکت‌های غیرخانوادگی، شرکت‌های خانوادگی به احتمال بیشتری سازمان‌های بزرگ حسابرسی را انتخاب می‌کنند و حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری به موسسه‌های بزرگ حسابرسی نسبت به سایر موسسات حسابرسی می‌پردازند.

بوث^۴ و همکاران (۲۰۱۲) رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسی و مشوق‌های مدیران را در صندوق‌های سرمایه‌گذاری کردند و دریافته‌اند که وقتی انگیزه‌های مدیریتی برای گزارشگری ضعیف باشد، حق‌الزحمه حسابرسی بالاتر است. همچنین نتایج نشان داد که حرفه حسابرسی تا حدودی انگیزه‌های ناسازگار ایجاد شده توسط برخی

¹ Scott

² Villiers

³ Carson

⁴ Booth

مقررات سازمانی و انعقاد قراردادها را شناسایی و قیمت خدمات حسابرسی آن انگیزه‌های ناسازگار را منعکس می‌کند.

آلالی^۱ (۲۰۱۱) رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسی و اقلام تعهدی غیراختیاری را برای ۸۱۸۷ شرکت، بین سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۶ بررسی کرد. نتایج تحقیق نشان داد که بین اقلام تعهدی غیراختیاری و حق‌الزحمه حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین حق‌الزحمه حسابرسی با سودآوری شرکت رابطه منفی دارد. شرکت‌ها در وضعیت مالی ضعیف (زیان) انتظار دارند تا حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت کنند، این امر منجر به افزایش ریسک این شرکت‌ها می‌شود و سودآوری کاهش می‌یابد.

فاتیما^۲ (۲۰۱۱) به این نتیجه رسید اقلام تعهدی تنها در صورتی حق‌الزحمه حسابرسی را افزایش می‌دهند که باعث افزایش سود شرکت شوند.

۳. فرضیه‌های پژوهش

با مرور پیشینه پژوهش مشخص می‌شود که تاکنون پژوهشی در زمینه رابطه بین اظهارنظر در مورد تداوم فعالیت و حق‌الزحمه حسابرسی انجام نشده است. لذا در راستای پر کردن این خلا پژوهشی و دستیابی به هدف پژوهش و همچنین با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه اصلی به صورت زیر بیان می‌شود:

- بین اظهارنظر در مورد تداوم فعالیت و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

۴. روش پژوهش

پژوهش حاضر از بعد هدف، از نوع توصیفی و تحلیلی است، یعنی به دنبال تعریف و به دست آوردن اطلاعات از یک مشکل یا موضوع مشخص بوده و همچنین روابط علت و معلولی بین متغیرها و اثر متغیرها بر روی یکدیگر مورد بررسی قرار می‌گیرد. از بعد فرآیند نوع پژوهش، کمی است، یعنی با یک نگرش عینی به گردآوری و تحلیل داده‌های کمی می‌پردازد. از بعد منطق، یک پژوهش استقرایی است، یعنی درصدد طراحی یک مدل اقتصادسنجی بر اساس مشاهدات تجربی و گردآوری داده‌های کمی است و از بعد نتیجه پژوهش، یک پژوهش کاربردی است، یعنی در پی حل یک مشکل خاص است.

¹ Alali

² Fatima

۵. روش گردآوری داده‌ها و اطلاعات

در پژوهش حاضر برای چارچوب نظری و پیشینه موضوعی، روش کتابخانه‌ای استفاده شده که شامل مطالعات کتب تخصصی، پایان‌نامه‌ها، مقالات موجود در مجلات و نشریات تخصصی در زمینه پژوهش از طریق جستجو در سایت‌های اینترنتی و مراجعه به مراکز علمی و دانشگاهی بوده است. داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از اسناد و مدارک سازمانی استخراج شده‌اند که شامل صورت‌های مالی حسابرسی شده، اطلاعات موجود در سازمان بورس و اوراق بهادار تهران و نیز اطلاعات به‌دست آمده از نرم‌افزار ره‌آورد نوین هستند. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون چندگانه با استفاده از داده‌های تلفیقی در نرم‌افزار Eviews استفاده شده است.

۶. جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هستند. انتخاب نمونه براساس غربال‌گری و با توجه به شرایط زیر انجام شده است:

- ۱- تا پایان سال ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.
 - ۲- به‌منظور افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفندماه باشد.
 - ۳- شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گر مالی و لیزینگ نباشند.
 - ۴- در دوره زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷، تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی نداده باشند.
 - ۵- مبلغ حق‌الزحمه حسابرسی در صورت‌های مالی افشاء شده باشد.
- در نهایت، با توجه به شرایط فوق، داده‌های ۱۲۵ شرکت بورسی در بازه زمانی ۵ سال بررسی شدند.

۷. مدل‌ها و متغیرهای پژوهش

برای بررسی فرضیه پژوهش به ترتیب از مدل‌های رگرسیونی چندگانه زیر استفاده می‌شود:

$$\begin{aligned} \text{Log Audit Fees}_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1. \text{Going Concern}_{i,t} + \beta_2. \text{Size}_{i,t} + \beta_3. \text{ROA}_{i,t} + \beta_4. \text{Lev}_{i,t} \\ & + \beta_5. \text{Working Capital}_{i,t} + \beta_6. \text{Audit}_{i,t} + \beta_7. \text{Audit Change}_{i,t} + \beta_8. \text{Total Fees}_{i,t} \\ & + \beta_9. \text{Nonaudit Fees}_{i,t} + \beta_{10}. \text{Tier-2}_{i,t} + \beta_{11}. \text{Internal Control}_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

مدل (۱)

۷-۱. متغیر وابسته

در تحقیق حاضر حق‌الزحمه حسابرسی به‌عنوان متغیر وابسته تحقیق به‌حساب می‌آید. متغیر وابسته از طریق لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه‌های حسابرسی که در صورت‌های مالی اعلام می‌شود، محاسبه می‌گردد. حق‌الزحمه خدمات حسابرسی را از صورت‌های مالی شرکت‌ها استخراج خواهند شد. علت استفاده از لگاریتم طبیعی در محاسبه حق‌الزحمه حسابرسی، همگن کردن حق‌الزحمه شرکت‌های بزرگ و کوچک می‌باشد (فوستر و شاستری، ۲۰۱۶).

۷-۲. متغیر مستقل

در تهیه صورت‌های مالی، فرض بر این است که فعالیت واحد مورد رسیدگی در آینده قابل پیش‌بینی، معمولاً دوره‌ای تا یک سال پس از پایان دوره مالی، ادامه یابد، مگر خلاف آن تصریح شود. بنابراین، دارایی‌ها و بدهی‌ها بر مبنای توانایی واحد مورد رسیدگی در باز یافت دارایی‌ها و تسویه بدهی‌ها در جریان عادی فعالیت‌های تجاری، شناسایی و ثبت می‌شود. در صورت نبود فرض تداوم فعالیت، واحد مورد رسیدگی ممکن است قادر به باز یافت دارایی‌ها به مبلغ ثبت شده نباشد و تغییراتی در مبالغ سر رسید باز پرداخت بدهی‌ها ضرورت یابد. در نتیجه ممکن است تعدیل مبالغ و تغییر طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها در صورت‌های مالی، ضروری شود. در این تحقیق ملاک برای تداوم فعالیت شرکت‌ها، گزارش حسابرسی مستقل می‌باشد. اگر به دلیل ابهام در تداوم فعالیت گزارش حسابرسی مشروط شده باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر خواهد بود (مرادی و همکاران، ۱۳۹۳).

۷-۳. متغیرهای کنترل

۱. اندازه شرکت (Size): از طریق لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت در پایان دوره حاصل می‌شود.
۲. نرخ بازده دارایی‌ها (ROA): نرخ بازگشت دارایی‌ها با سود قبل از بهره و مالیات تقسیم بر کل دارایی‌ها اندازه‌گیری می‌شود.
۳. اهرم مالی (Lev): از طریق محاسبه نسبت بدهی‌ها به دارایی‌های شرکت در پایان دوره به‌دست می‌آید.
۴. سرمایه در گردش (Working Capital): این معیار از طریق محاسبه لگاریتم سرمایه در گردش شرکت (دارایی جاری منهای بدهی جاری شرکت محاسبه می‌شود).

۵. نوع حسابرس (Audit): نوع حسابرس یک متغیر مجازی است بدین صورت که اگر حسابرس واحد تجاری، سازمان حسابرسی باشد عدد یک و در صورت استفاده از سایر حسابرسان جامعه حسابداران رسمی، عدد صفر تعلق خواهد گرفت.

۶. تغییر حسابرس (Audit Change): در صورتی که حسابرس شرکت در سال t تغییر کرده باشد عدد یک و در صورتی که حسابرس سال قبل باشد عدد صفر به خود خواهد گرفت.

۷. هزینه‌های کلی دستمزد (Total Fees): این معیار از محاسبه لگاریتم مجموع هزینه‌های دستمزدی به دست می‌آید که شرکت پرداخت می‌کند.

۸. دستمزدهای غیرحسابرسی (Nonaudit Fees): این معیار از طریق محاسبه لگاریتم دستمزدهایی که شرکت به غیر از هزینه‌های دستمزد حسابرسان پرداخت می‌کند به دست می‌آید.

۹. حسابرس دوم (Tier-2): در صورتی که در سال t حسابرس شرکت، حسابرس نخستین باشد عدد صفر و در صورتی که حسابرس نخستین نباشد عدد یک به خود خواهد گرفت.

۱۰. حسابرس داخلی (Internal Control): در صورتی که شرکت حسابرس داخلی داشته باشد عدد یک و در صورتی که حسابرس داخلی نداشته باشد عدد صفر خواهد شد.

۸. یافته‌های پژوهش

جدول (۱)، آمار توصیفی متغیر وابسته و متغیرهای مستقل و کنترلی مدل‌های اصلی مرتبط با فرضیه‌های پژوهش را نشان می‌دهد. تعداد مشاهدات مورد بررسی برای برآورد مدل پژوهش ۶۲۵ مشاهده از ۱۲۵ شرکت است.

جدول ۱: آمار توصیفی متغیرهای مدل پژوهش

متغیرهای پژوهش	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
حق‌الزحمه حسابرسی	۲.۶۸۴	۲.۶۵۹	۴.۹۰۱	۱.۲۷۹	۰.۴۵۰
اظهارنظر در تداوم فعالیت	۰.۰۹۹	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۲۹۹
اندازه شرکت	۵.۹۱۶	۵.۸۵۵	۸.۰۷۹	۴.۳۸۸	۰.۶۴۶
نرخ بازده دارایی‌ها	۰.۲۴۴	۰.۱۰۹	۷۳.۷۲۷	-۰.۴۳۹	۲.۹۴۸
اهرم مالی	۰.۶۷۱	۰.۶۵۵	۲.۷۵۵	۰.۰۹۶	۰.۲۶۹
سرمایه در گردش	۱.۴۷۵	۰.۰۰۰	۶۸۸۳	۰.۰۰۰	۲.۲۹۵

۰.۴۶۲	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۳۰۸	نوع حسابرِس
۰.۴۷۱	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۶۶۸	تغییر حسابرِس
۰.۴۶۱	۱.۲۷۹	۴.۹۹۸	۲.۷۶۱	۲.۷۷۳	هزینه‌های کلی دستمزد
۰.۶۹۱	۰.۰۰۰	۴.۲۹۹	۲.۰۴	۱.۹۵۷	دستمزدهای غیرحسابرسی
۰.۴۶۲	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۳۰۸	حسابرِس دوم
۰.۴۵۶	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۷۰۴	حسابرِس داخلی

نکته مهمی که از مقایسه میانگین و میانه می‌توان استنباط نمود، موضوع نرمال بودن داده‌هاست. نزدیک بودن مقادیر میانه و میانگین به معنی نرمال بودن داده‌های متغیرهاست. با مشاهده اطلاعات بالا مشخص می‌شود که داده‌ها از یک توزیع نرمال برخوردارند. در یک جامعه آماری با توزیع نرمال فرض می‌شود که ارقام به نحوی سیستماتیک و با الگویی یکنواخت در اطراف میانگین توزیع شده‌اند و احتمال قرار گرفتن یک مقدار معین در اطراف میانگین مساوی است (رهنمای رودپشتی؛ ۱۳۸۸).

از آنجا که مدل‌های پنل دیتا تلفیق داده‌های سری زمانی و مقطعی است و نمونه مورد بررسی در این گونه مدل‌ها بزرگ خواهد بود می‌توان فرض نرمال بودن را نادیده گرفت و به‌عبارت دیگر زمانی که اندازه نمونه به اندازه کافی بزرگ باشد، انحراف از فرض نرمال بودن معمولاً بی‌اهمیت و پیامدهای آن ناچیز است. در شرایط مذکور، با توجه به قضیه حد مرکزی می‌توان دریافت که حتی اگر باقیمانده‌ها نرمال نباشند، آماره‌های آزمون به‌طور مجانبی از توزیع نرمال پیروی می‌کنند، بدون تورش هستند و از کارآیی برخوردارند. لذا با توجه به این مطالب می‌توان فرض نرمال بودن جمله خطا را نادیده گرفت (سوری، ۱۳۹۲).

۸-۱. آزمون ناهمسانی واریانس

در جدول ۲ نتایج حاصل از آزمون وایت (White) برای آزمون معناداری ضرایب مربوط به هر متغیر مستقل در الگوی لوجیت و ناهمسانی واریانس در جملات اخلاص ارائه شده است:

جدول ۲: نتایج حاصل از آزمون وایت (White)

معناداری آماره F	آماره F
۰.۳۲۵	۴/۴۴۳

سطح معناداری آزمون وایت (White) بیانگر آن است که ضرایب مربوط به هر متغیر معنادار است و همچنین ناهمسانی واریانس در جملات اختلال وجود ندارد.

۸-۲. آزمون همخطی

در جدول ۳ نتایج حاصل از آزمون همخطی به منظور بررسی وجود یا عدم وجود همخطی بین متغیرها ارائه شده است:

جدول ۳: نتایج حاصل از آزمون همخطی متغیرها

متغیر	آماره آزمون	سطح معنی‌داری VIF
تداوم فعالیت	۱/۳۸E-۰۵	۱.۲۱۸
تغییر حسابرِس	۳/۴۰E-۰۶	۱.۳۰۲
نوع حسابرِس	۰/۰۰۱۰۷۰	۳.۸۶۷
کنترل داخلی	۵/۸۶E-۰۶	۲.۸۶۵
اهرم مالی	۴/۵۲E-۰۵	۳.۴۸۹
دستمزد غیر حسابرِس	۶/۶۵E-۰۵	۲.۱۷۳
نرخ بازده دارایی‌ها	۰/۰۰۰۹۴۶	۱.۲۱۰
اندازه شرکت	۱/۵۷E-۰۶	۳.۰۸۱
حسابرِس دوم	۳/۷۵E-۰۶	۲.۸۵۸
هزینه‌های کلی دستمزد	۰/۰۰۰۱۲۹	۲.۷۲۸
سرمایه در گردش	۳/۱۷E-۰۷	۲.۷۷۷

از آنجا که سطح VIF در این مدل کمتر از ۱۰ شد؛ بنابراین در این مدل مشکل همخطی وجود ندارد.

۸-۳. آزمون پایایی

در جدول ۴ نتایج حاصل از آزمون وایت (White) برای آزمون معناداری ضرایب مربوط به هر متغیر مستقل در الگوی لجیت و ناهمسانی واریانس در جملات اختلال ارائه شده است:

جدول ۴: نتایج حاصل از آزمون ایستایی (پایایی) متغیرهای مدل‌های پژوهش

متغیرهای پژوهش	آماره آزمون	سطح معناداری
لوین، لین و چو	-۵۶/۸۹۹	۰/۰۰۰

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، برای مدل پژوهش، سطح معناداری در آزمون ریشه واحد لوین، لین و چو (۲۰۰۲) کوچک‌تر از ۰/۰۵ است که نشان‌دهنده این است که متغیرها پایا هستند. در نتیجه، شرکت‌های مورد بررسی تغییرات ساختاری نداشته و استفاده از این متغیرها در مدل باعث به‌وجود آمدن رگرسیون کاذب نمی‌شود.

۴-۸. آزمون فرضیه پژوهش

برای آزمون فرضیه و برآورد مدل، ابتدا به‌منظور گزینش یکی از روش‌های داده‌های تابلویی یا ترکیبی، از آزمون قابلیت ادغام استفاده شده است. جدول (۵) نتایج حاصل از آزمون قابلیت ادغام^۱ (آزمون چاو (F لیمر) استفاده شده است. در این آزمون فرضیه صفر و فرضیه مقابل نیز به‌صورت زیر می‌باشند.

جدول ۵: نتایج حاصل از آزمون قابلیت ادغام

آماره آزمون	درجه آزادی	معناداری
۱۹۴۷	(۴۸۸، ۱۲۴)	۰/۰۰۰

چنانچه جدول شماره ۵ نشان می‌دهد، مقدار معناداری آماره F کوچک‌تر از ۰/۰۰۰ است که برتری استفاده از روش داده‌های تابلویی در برابر روش داده‌های ادغام شده را نشان می‌دهد، بنابراین برای انتخاب یکی از روش‌های اثرات ثابت و اثرات تصادفی، از آزمون هاسمن استفاده شده است. جدول شماره ۶ نتایج حاصل از آزمون هاسمن برای مدل مربوط به فرضیه پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۶: نتایج حاصل از آزمون هاسمن

آماره آزمون	درجه آزادی	معناداری
۵۴/۵۵۴	۱۱	۰/۰۰۰

^۱ Pooled

همان‌طور که جدول (۶) نشان می‌دهد، مقدار معناداری آماره کای مربع کوچک‌تر از ۰.۰۵ است که نشان‌دهنده مرجح بودن استفاده از روش داده‌های تابلویی اثرات ثابت در مقابل اثرات تصادفی است. بنابراین، برای برآورد مدل مربوط به فرضیه از روش داده‌های تابلویی اثرات ثابت استفاده شده است که نتایج حاصل از برآورد مدل رگرسیون، در جدول‌های (۷) و (۸) ارائه شده است.

جدول ۷: نتایج حاصل از بررسی کلی مدل

ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	آماره F	معناداری آماره F	آماره دورین - واتسون
۰.۶۸۴	۰.۶۷۳	۲۶.۴۰۱	۰.۰۰۰	۱.۸۲۷

همان‌طور که در جدول (۴) ملاحظه می‌شود، مقدار آماره F و سطح معناداری مربوط به این آماره، بیانگر این است که مدل رگرسیون برآورد شده، در کل معنادار است. در این مدل، ضریب تعیین تعدیل شده برابر با ۰.۶۸۴ است. یعنی ۶۸.۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترلی قابل توضیح است. همچنین، مقدار آماره دورین - واتسون مدل که برابر با ۱.۸۲۷ است، در فاصله بین ۱.۵ و ۲.۵ قرار دارد و نشان‌دهنده این است که بین خطاهای مدل خودهمبستگی وجود ندارد. در ادامه نتایج حاصل از بررسی ضرایب متغیرهای مدل که در جدول (۸) ارائه شده است، توضیح داده می‌شود.

جدول ۸: نتایج حاصل از بررسی ضرایب جزئی مدل

متغیرها	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	معناداری
تداوم فعالیت	۰.۵۲۲	۰.۱۷۴	۲.۹۸۴	۰.۰۰۲
تغییر حسابرس	-۰.۴۰۳	۰.۳۵۹	-۲.۵۲۰	۰.۰۲۶
نوع حسابرس	۰.۲۲۰	۰.۰۳۲	۶.۷۵۳	۰.۰۰۰
کنترل داخلی	۰.۰۰۱	۰.۰۰۳	۰.۵۴۴	۰.۵۸۶
اهرم مالی	۰.۰۰۵	۰.۰۰۷	۰.۷۳۸	۰.۴۶۰
دستمزد غیرحسابرسی	-۰.۱۱۷	۰.۰۱۲	-۹.۰۶۰	۰.۰۰۰
نرخ بازده دارایی‌ها	-۰.۰۴۱	۰.۰۱۶	-۲.۵۲۴	۰.۰۱۱
اندازه شرکت	-۰.۰۰۲	۰.۰۰۱	-۱.۶۲۶	۰.۱۰۴
حسابرس دوم	-۰.۰۰۴	۰.۰۰۲	-۲.۲۹۰	۰.۰۲۲
هزینه‌های کلی دستمزد	۱.۱۲۰	۰.۰۱۵	-۷۲.۲۵۰	۰.۰۰۰
سرمایه در گردش	-۰.۰۰۰۵	۰.۰۰۰۶	-۰.۸۹۶	۰.۳۷۰
مقدار ثابت	-۰.۱۸۶	۰.۰۲۳	-۷.۹۷۲	۰.۰۰۰

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، ضریب مثبت متغیر مستقل مورد بررسی، بیانگر رابطه مثبت بین اظهارنظر در مورد تداوم فعالیت و حق‌الزحمه حسابرسی است. سطح معناداری مربوط به آماره t متغیر مستقل نیز بیانگر این است که این رابطه از لحاظ آماری معنادار است. فرضیه پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود. این در حالیست که سطح معناداری متغیرهای کنترلی نشان‌دهنده این است که نوع حسابرس و هزینه‌های کلی دستمزد با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معنادار دارند؛ تغییر حسابرس، دستمزد غیرحسابرسی، نرخ بازده دارایی‌ها و حسابرس دوم با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معنادار دارند. درحالی‌که رابطه کنترل داخلی، اهرم مالی، اندازه شرکت و سرمایه در گردش معنادار نشد.

۹. نتیجه‌گیری

این پژوهش از نوع مطالعه توصیفی - همبستگی مبتنی بر تحلیل داده‌های ترکیبی است. ۱۲۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نیز در طی دوره زمانی ۱۳۹۳-۱۳۹۷ به روش غربالگری به‌عنوان نمونه انتخاب گردیده‌اند. مسئولیت حسابرس، بررسی مناسب بودن استفاده مدیریت از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورت‌های مالی و بررسی احتمال وجود ابهام‌های بااهمیت یا اساسی درباره توانایی ادامه فعالیت واحد مورد رسیدگی به‌عنوان یک واحد دایر است که نیاز به افشا در صورت‌های مالی دارد.

حسابرس نمی‌تواند رویدادها یا شرایط آتی را که ممکن است موجب توقف فعالیت واحد مورد رسیدگی شود، پیش‌بینی کند. بنابراین، عدم اشاره به ابهام درباره تداوم فعالیت در گزارش حسابرس، نمی‌تواند به‌عنوان تضمین توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت محسوب گردد. حسابرس در صورت شناسایی رویدادها یا شرایطی که بتواند تردیدی عمده درباره توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت ایجاد کند باید اقدامات زیر را به‌عمل آورد.

شواهد نشان می‌دهد که با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و خصوصی شدن حسابرسی، رقابت در بازار حسابرسی بیشتر شده و این موضوع منجر به افزایش تغییر حسابرس و افزایش اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) شده است.

این موضوع این نگرانی را به‌وجود آورده است که خصوصی‌سازی حسابرسی، استقلال حسابرس را کاهش و باعث ظهور پدیده گزینش اظهارنظر شود. اگر هدف حسابرسی را ارتقای سودمندی اطلاعات صورت‌های مالی برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان فرض کنیم، در آن صورت ظهور پدیده گزینش اظهارنظر، می‌تواند

تنزل اعتبار و حیثیت حرفه حسابرسی را به همراه داشته باشد. اگر حسابرسان نتوانند نقش خود را در اعتباربخشی به صورت‌های مالی به درستی ایفاء نمایند، در آن صورت حسابرسان وظیفه خود را در رفع تضاد میان منافع استفاده‌کنندگان اطلاعات به‌ویژه سرمایه‌گذاران بالفعل و بالقوه و تهیه‌کنندگان اطلاعات، عمل ننموده است. موضوع رقابت در حرفه حسابرسی همواره مورد توجه پژوهشگران بوده است. شواهد و پژوهش‌های قبلی نشان می‌دهند که میان حق‌الزحمه حسابرسان و نوع اظهارنظر حسابرسان در مورد تداوم فعالیت رابطه‌ای مستقیم وجود دارد (فوستر و شاستری، ۲۰۱۶). مطالعه رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسان و نوع اظهارنظر حسابرسان به‌عنوان یک پژوهش جدید، می‌تواند موجب بسط مبانی نظری مرتبط با قیمت‌گذاری حسابرسان در بازارهای حسابرسی نوظهور مانند بازار حسابرسی ایران شود.

از آنجایی که گزارش حسابرسان در فرآیند تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به‌عنوان یکی از اطلاعات سودمند در نظر گرفته می‌شود. از این‌رو پژوهش در پی پاسخ به این سوال است که آیا منافع حسابرسان با منافع مدیران در یک راستا قرار دارد و حسابرسان در مقابل صدور گزارش حسابرسان مقبول در مورد تداوم فعالیت و همین‌طور درباره عملکرد مدیران، حق‌الزحمه بیشتری طلب می‌کند یا خیر؛ که با توجه به نتایج پژوهش، این ادعا اثبات گردید.

ضریب مثبت متغیر مستقل مورد بررسی، بیانگر رابطه مثبت بین اظهارنظر در مورد تداوم فعالیت و حق‌الزحمه حسابرسان است. بدین معنا که هر چه اظهارنظر حسابرسان نسبت به تداوم فعالیت شرکت‌ها افزایش یابد میزان حق‌الزحمه حسابرسان افزایش و با کاهش اظهارنظر نسبت به تداوم فعالیت، میزان حق‌الزحمه کاهش می‌یابد. سطح معناداری مربوط به آماره t متغیر مستقل نیز بیانگر این است که این رابطه از لحاظ آماری معنادار است. فرضیه پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود.

نتیجه پژوهش حاضر با پژوهش فوستر و شاستری (۲۰۱۶) و کارسون و همکاران (۲۰۱۳) مطابقت دارد و با پژوهش اسکات و همکاران (۲۰۱۵) مطابقت ندارد.

۱۰. منابع

شورورزی، محمدرضا؛ زنده‌دل، احمد و اسماعیل‌زاده باغ‌سیاهی، مهدی، (۱۳۹۰)، «مقایسه اظهارنظر حسابرسان مستقل و متغیرهای مالی در پیش‌بینی ورشکستگی»، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسان، سال هجدهم، شماره ۶۵، ص ۶۳.

◀ مرادزاده‌فرد، مهدی و صیادی، محمد، (۱۳۹۱)، «ارزیابی توان پیش‌بینی تداوم فعالیت شرکت‌ها براساس ارقام حاصل از صورت جریان وجوه نقد»، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال اول، شماره ۴، صص ۸۹-۱۰۳.

◀ مرادی، محمد؛ اصولیان، محمد و نوروزی محمد، (۱۳۹۳)، «اظهارنظر حسابرس و مدیریت سود با تاکید بر ابهام در تداوم فعالیت»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۱، شماره ۳، صص ۳۱۳-۳۲۸.

◀ موسوی سیدعلیرضا و فاطمه داروغه حضرتی، (۱۳۹۰)، «بررسی رابطه بین جریان نقد آزاد و حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، مجله علمی و پژوهشی حسابداری سال سوم، شماره ۱۰، صص ۱۴۱-۱۷۳.

◀ منصوری سرنجیانه، میکائیل و تنانی، محسن، (۱۳۹۲)، «بررسی عکس‌العمل بازار سهام نسبت به حق‌الزحمه‌های غیرعادی حسابرسی»، پژوهش‌های حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۴، صص ۱۰۵-۱۲۰.

- Alali, F. (2011). Audit fees and discretionary accruals: Compensation structure effect, *Managerial Auditing Journal*, Vol 26, No 2, pp. 90-113.
- Carson, E., Fargher, N. L., Geiger, M. A., Lennox, C. S., Raghunandan, K., & Willekens, M. (2013). Audit reporting for going-concern uncertainty: A research synthesis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 (Supplement 1), 353-384 (2013).
- Foster. Benjamin P., Shastri. Trim, (2016), Determinants of going concern opinions and audit fees for development stage enterprises, dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2016.05.001.
- Scott Duellman, Helen Hurwitz, Yan Sun, (2015), Managerial overconfidence and audit fees, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, <http://dx.doi.org/doi:10.1016/j.jcae.2015.05.001>.