

بررسی رابطه میان ویژگی‌های حسابرس و نرخ شکنی خدمات حسابرسی: شواهدی از مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی

ندا زمانی فرد

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران
zamanifardneda@gmail.com

بهرام همتی

استادیار، گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران (نویسنده مسئول)
Hemmati_b@yahoo.com

اعظم شکری چشمه سبزی

استادیار، گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران
azam_shokri@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۶/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۱/۳۰

چکیده

پژوهش حاضر به بررسی رابطه میان ویژگی‌های حسابرس و نرخ شکنی خدمات حسابرسی مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی می‌پردازد. این پژوهش می‌کوشد تا دلایل و زمینه‌های بروز این مشکل را بررسی و مشخص نماید که در کشور در حال توسعه‌ای مانند ایران چه عواملی به‌ویژه عواملی که به ویژگی‌های حسابرس مرتبط است، می‌تواند نرخ شکنی خدمات حسابرسی را به دنبال داشته باشد. این پژوهش از نظر هدف در زمره پژوهش‌های کاربردی و از جهت انجام مطالعه، توصیفی و از نوع همبستگی می‌باشد. نمونه‌ای متشکل از ۵۱ شرکت عضو بورس اوراق بهادار تهران، در دوره زمانی یازده‌ساله (۱۳۹۹-۱۳۸۹) در نظر گرفته شد و با استفاده از روش رگرسیون چندگانه خطی و رگرسیون لجستیک، فرضیه‌های پژوهش مورد آزمون قرار گرفت. نتایج این پژوهش نشان داد از میان ویژگی‌های حسابرس ویژگی‌هایی مانند تخصص حسابرس و تغییر حسابرس رابطه معناداری با نرخ شکنی حسابرسی نداشته و در مقابل، دوره تصدی حسابرس دارای رابطه مثبت و معنادار با نرخ شکنی حسابرسی بوده و همچنین ویژگی‌های دیگری چون سن و قدمت موسسه حسابرسی، تعداد شرکای موسسه حسابرسی و تعداد شرکای زن امضاکننده گزارش حسابرسی (جنسیت حسابرس) دارای رابطه منفی و معنادار با نرخ شکنی حسابرسی می‌باشند.

واژه‌های کلیدی: نرخ شکنی، حق الزحمه حسابرسی، حق الزحمه عادی، حق الزحمه غیرعادی، ویژگی‌های حسابرس.

۱- مقدمه

پاسخگویی به عموم، لازمه عملی کردن فرآیند دموکراسی است و یکی از ابزارهای اصلی پاسخگویی در عرصه فعالیت‌های اقتصادی، حسابداری و حساب دهی است (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹). حسابداری از ارکان اساسی فرآیند پاسخگویی به استفاده‌کنندگان اطلاعات است. پاسخگویی مستلزم وجود اطلاعاتی معتبر و قابل‌اتکا و بررسی آن اطلاعات توسط شخصی مستقل از تهیه‌کننده است (کمالی زارع و ارباب سلیمانی، ۱۳۸۰). در واقع، حسابداری و حساب دهی در بعد نظارتی هر سیستمی جای دارد و به شکلی گسترده از بالاترین سطح اداره کشور تا کوچک‌ترین واحد تجاری کاربرد دارد زیرا هر دستگاهی برای دوام خود، به نظارت و بازخورد نیاز خواهد داشت (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹). حرفه حسابداری مستقل، سازمان اجتماعی پویا و بادوامی است که باعث بقای نقش حسابداری مستقل و اعضای آن می‌شود. اعضا، حرفه را تشکیل می‌دهند و معیار اصلی شهرت و اعتبار هر حرفه نیز از این واقعیت سرچشمه می‌گیرد. حرفه با عملکرد اعضای آن ارزیابی می‌شود و ناکامی اعضا در دستیابی به انتظارات حرفه‌ای باعث تخریب اعتبار حرفه خواهد شد. رابطه‌ای حساس، دقیق و آسیب‌پذیر بین حرفه و جامعه حاکم است که باعث می‌شود جامعه به حرفه حرمت گذاشته یا آن را محکوم و غیرقابل اعتماد ببیند. در عین حال نکته‌ای قابل توجه و هشدار در این زمینه وجود دارد، حرفه‌ای‌ها علاوه بر حق الزحمه‌هایی که از ارائه خدمات به جامعه دریافت می‌کنند، به شیوه‌های دیگر نیز از جامعه پاداش دریافت می‌کنند. بنابراین، نقش حرفه و اجتماع بر اعتبار حسابرسان و در نتیجه حق الزحمه حسابداری غیرقابل انکار است. از همین رو، با شناسایی عوامل تعیین‌کننده حق الزحمه دریافتی حسابداری از منظر حرفه و محیط اجتماعی، می‌توان سیاست‌های مناسبی برای برخی از مسائل پیش روی این حرفه تدوین کرد و اهمیت نحوه تعیین حق الزحمه حسابداری برای حسابرسان، صاحبکاران، سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران را درک نمود. (رجبی، ۱۳۸۹).

از مهم‌ترین موضوعاتی که معمولاً ذهن صاحبکار و حسابرسان را به خود مشغول می‌کند و همواره در مورد آن بین ایشان مذاکراتی رخ می‌دهد، حق الزحمه خدمات حسابداری است. حق الزحمه حسابداری شامل کلیه وجوهی است که بابت دریافت خدمات حسابداری و مطابق با قرارداد و یا توافق با حسابرس به وی یا مؤسسه حسابداری پرداخت می‌گردد. منافع اقتصادی مؤسسات حسابداری، از طریق حق الزحمه‌ای تأمین می‌شود که از انعقاد قرارداد با صاحبکاران عاید می‌شود. تعیین

حداقل نرخ حق الزحمه حسابداری، یکی از مباحث مهم در حرفه حسابداری است (امانی و دوانی، ۱۳۸۸). حق الزحمه حسابداری تابعی از بهای تمام‌شده خدمات به‌کاررفته در فرآیند حسابداری به‌علاوه تخمینی از زیان‌های آتی ناشی از مسئولیت حسابرسان در برابر گزارش صادرشده، یا همان ریسک حسابداری می‌باشد. اجرای این فرآیند در دو مرحله انجام می‌شود. مرحله اول، ارزیابی حسابرسان از وقوع زیان آتی ناشی از قضاوت حسابرسان است که در آینده فردی ذینفع مانند سهامدار متحمل می‌شود. مرحله دوم، به‌کارگیری منابع در اجرای عملیات حسابداری است مانند نیروی انسانی، تا این‌که منافع نهایی کاهش در ارزش فعلی زیان‌های مورد انتظار آتی ناشی از حسابداری صورت‌های مالی برابر هزینه نهایی سرمایه‌گذاری اضافی حسابداری باشد (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۱). حق الزحمه حسابداری در برنامه‌ریزی و اجرای مناسب و باکیفیت کار حسابداری مالی مؤثر است. کیفیت پایین حسابداری موجب کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی خواهد شد و این امر نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابداری می‌شود، بلکه موجب کاهش اعتبار فرآیند حسابداری در ابعاد کلان و عدم تخصیص بهینه سرمایه در بازار اوراق بهادار و در نهایت افزایش هزینه سرمایه و تأمین مالی خواهد شد (رجبی، ۱۳۸۳).

موضوع قیمت‌گذاری حسابداری همواره مورد توجه مجامع حرفه‌ای، بازارهای سرمایه و سازمان‌های ناظر بر حرفه نیز بوده است چراکه قیمت‌گذاری صحیح و منطقی خدمات حسابداری منجر به کارایی بهتر حسابداری و شکل‌گیری بازار تخصصی حسابداری می‌شود (نوشادی و همکاران، ۱۳۹۷). در این خصوص نگرانی عمده از بابت امکان نرخ شکنی در حسابداری و پیامدهای آن است. این نگرانی با توجه به افزایش در تعداد مؤسسات حسابداری در بازار سرمایه ایران نیز وجود دارد. به‌طوری‌که آزادسازی بازار حسابداری، منجر به تأسیس تعداد زیادی مؤسسه حسابداری خصوصی شده (باقرپور و همکاران، ۲۰۱۴) و با افزایش تعداد مؤسسات حسابداری، انگیزه حسابرسان برای رقابت از طریق نرخ شکنی افزایش می‌یابد (هوآنگ و همکاران^۱، ۲۰۱۶). به‌بیان دیگر، وقتی رقابت فشرده‌ای وجود داشته باشد، حسابرسان ممکن است با تعیین حق الزحمه کمتر، در پی افزایش سهم بازار خود باشند (نیوتن و همکاران^۲، ۲۰۱۶).

پژوهش حاضر نیز به بررسی یکی از مشکلاتی می‌پردازد که حرفه حسابداری ایران طی دوره اخیر که از زایش مجدد حسابداری مستقل بعد از انقلاب می‌گذرد، یعنی از سال ۱۳۸۰ تا امروز با آن مواجه بوده است. به عقیده متخصصان این حرفه،

² Newton et al.¹ Huang et al.

۲- مبانی نظری پژوهش

صورت‌های مالی شرکت‌ها، از مهم‌ترین منابع تأمین اطلاعات برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران است. انجام حسابرسی باکیفیت نیز، به صورت‌های مالی اعتبار می‌بخشد و واضح است که حق‌الزحمه‌های پرداخت‌شده به حسابرسان، کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (غلامی گیفان و همکاران، ۱۳۹۸). حق‌الزحمه حسابرسان، هم از دید مدیریت و سهامداران واحدهای مورد رسیدگی و هم از دید مؤسسات حسابرسی دارای اهمیت خاصی می‌باشد. از دید مدیریت و سهامداران، گزارش حسابرسان و پرداخت حق‌الزحمه به ازای آن بسیار حائز اهمیت است. اما برای مؤسسات حسابرسی، تعیین قیمت خدمات در دو بخش متفاوت دارای اهمیت است. در بخش اول، آن‌ها باید به واحد مورد رسیدگی حق‌الزحمه‌ای را اعلام کنند که متناسب با خدمات ارائه‌شده توسط آن‌ها باشد و در بخش دوم، قیمت پیشنهادی باید بتواند با قیمت‌های پیشنهادی سایر مؤسسات حسابرسی رقابت کند. قیمت خدمات حسابرسی از لحاظ نوع خدمات ارائه‌شده توسط حسابرس به ساختار مالی و اداری واحد مورد رسیدگی برمی‌گردد. در واقع در قسمت اول تعیین قیمت خدمات، حسابرسان با استفاده از تکنیک‌های حسابرسی مبتنی بر ریسک، می‌توانند حجم رسیدگی‌ها را تعیین و بر اساس آن بودجه زمانی لازم را تدوین کنند و همچنین نیروهای موردنیاز در سطوح مختلف را برای کار موردنظر تعیین نمایند که با توجه به ساعات کار موردنیاز در رده‌های مختلف (کمک حسابرس، حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست و مدیر) و برآورد سایر هزینه‌ها، حق‌الزحمه مربوط به خدمات ارائه‌شده مشخص می‌شود. ارزیابی قیمت خدمات در بخش دوم که حالتی رقابتی دارد، به نظریه‌های اقتصادی خصوصاً اقتصاد خرد (تخصیص منابع کمیاب اقتصادی برای پاسخگویی به اشکال گوناگون تقاضا) برمی‌گردد (حساس یگانه و داداشی، ۱۳۸۸).

امروزه با توجه به جهانی‌شدن بازار ارائه خدمات، همه شرکت‌ها درصد بیشتر کردن سهم خود در این بازار هستند. برای رسیدن به این هدف باید علاوه بر کیفیت بالا، کاهش قیمت هم در نظر گرفته شود. مؤسسات حسابرسی نیز از این قضیه مستثنی نیستند و برای ماندن در این بازار باید باهم رقابت کنند. بنابراین، سایر مؤسسات حسابرسی برای رقابت با مؤسسات بزرگ حسابرسی باید بتوانند خدمات باکیفیت بالا را با بهای تمام‌شده پایین‌تر و حق‌الزحمه حسابرسی مناسب‌تر ارائه دهند زیرا مؤسسات حسابرسی بزرگ از شهرت بیشتری نیز برخوردارند که

به‌رغم این که حرفه حسابرسی، حرفه نوپایی است، اما از مشکلی درونی آسیب می‌بیند. این مشکل درونی، رقابت ناسالم یا نرخ شکنی‌ها و دامپینگی است که در این حرفه وجود دارد. حاشیه‌های اندک سود فعالان حرفه‌ای، به سبب این نوع رقابت ناسالم کاهش پیدا کرده است و به همین دلیل تغییراتی در ترکیب مؤسسات، تعداد مؤسسات و غیره رخ داده است و این مشکل در حرفه پایدار مانده است (حسابدار رسمی، ۱۳۹۷). بنابراین نخستین هدف پژوهش، بررسی رابطه میان ویژگی‌های حسابرس و نرخ شکنی حق‌الزحمه خدمات حسابرسی در ایران است تا مشخص گردد در کشور در حال توسعه‌ای مانند ایران کدام ویژگی‌های حسابرس می‌تواند نرخ شکنی خدمات حسابرسی را به دنبال داشته باشند. هدف دیگر آن است که جامعه حسابرسی را از این ویژگی‌ها آگاه سازد تا با شناخت آن‌ها، از گسترش نرخ شکنی در میان مؤسسات خصوصی حسابرسی جلوگیری به عمل آید. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات باکیفیت هر چه بهتر و بهای کمتر به بازار را بیشتر دریافته‌اند. مؤسسات حسابرسی برای رقابت بر پایه‌ای به‌عبارت کیفیت و متفاوت کردن خدمات، به دنبال بهینه نمودن حق‌الزحمه خود و بهترین پیشنهاد برای آن هستند؛ بدین ترتیب که هم درآمد خود را حداکثر سازند و هم کار را در شرایط رقابتی از دست ندهند. به همین منظور، آگاهی از ویژگی‌های تأثیرگذار بر نرخ شکنی خدمات حسابرسی می‌تواند برای آنان بسیار مفید باشد. با شناخت این ویژگی‌ها، راهکارهای مناسبی برای پیشگیری از نرخ شکنی ارائه خواهد شد که پیامد آن ارتقای کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی خواهد بود. در نهایت انتظار بر آن است تا نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش‌افزوده علمی نیز به دنبال داشته باشد، موجب بسط مبانی نظری متون مرتبط با حق‌الزحمه حسابرسی و نرخ شکنی در خدمات حسابرسی گردد و ایده‌های جدیدی را برای انجام پژوهش‌های جدید در زمینه حق‌الزحمه حسابرسی پیشنهاد نماید. همچنین تاکنون تعداد محدودی پژوهش، به‌طور خاص رابطه میان ویژگی‌های حسابرس و نرخ شکنی حق‌الزحمه حسابرسی را به‌طور کامل و جامع آن هم در کشوری در حال توسعه مانند ایران جستجو کرده‌اند و این پژوهش‌ها عمدتاً در کشورهای پیشرفته و بازارهای بزرگ انجام‌شده و کشوری در حال توسعه مانند ایران، سهم بسیار کوچکی در این میان دارد. بنابراین، با توجه به فقدان پژوهش‌های کافی در این زمینه، به‌منظور رفع خلأهای پژوهشی و جهت سهیم شدن در ادبیات حسابرسی، بررسی رابطه میان ویژگی‌های حسابرس و نرخ شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در ایران اهمیت و ضرورت پیدا می‌کند.

اواسط دهه هفتاد، مفهوم دامپینگ گسترش یافته و دربردارنده فروش محصولات در بازار صادرات به قیمتی کمتر از هزینه تولید آن شده است. در ایران واژه دامپینگ را به قیمت شکنی، نرخ شکنی، بازارشکنی و ارزان فروشی عمدی معنا کرده‌اند (قنوتی و جعفری هرندی، ۱۳۹۴). گاه دامپینگ با انگیزه بیرون راندن رقبا و به دست آوردن انحصار بازار حتی با تقبل زیان‌های کوتاه‌مدت روی می‌دهد. به این معنا که تولیدکننده برای مدتی کالا را باقیمت نازل‌تری وارد بازار می‌کند اما این زیان را به این امید متحمل می‌شود که بعدها با کنار زدن سایر رقبا، انحصار بازار را به دست آورد و قیمت کالا را تا آنجا که مدنظر اوست بالا ببرد (بلونینگ و پروسا^۴، ۲۰۰۳). دامپینگ یکی از نمونه‌های رقابت ناسالم در عرصه جهانی تجارت است و یکی از متغیرهای رفتاری بازار شناخته می‌شود که می‌تواند ساختار و عملکرد بازار را تحت تأثیر قرار دهد. در رابطه با خدمات حسابرسی نیز نرخ شکنی یا قیمت‌شکنی زمانی رخ می‌دهد که حسابرس در زمان انعقاد قرارداد بلندمدت با صاحبکار، تخفیف عمده‌ای را اعطا کند و حق‌الزحمه‌ای پایین‌تر از آنچه باید را برای کار حسابرسی در نظر گیرد. نرخ شکنی را می‌توان نوعی استراتژی بازاریابی نیز دانست (لی و گو^۵، ۱۹۹۸).

در کشور ما نیز در سال‌های اخیر و پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران انحصار بازار کار حسابرسی شکسته شده و رقابت شدیدی بین حسابرسان شکل گرفته است؛ رویدادی که مدت‌ها قبل در اغلب کشورهای پیشرفته اتفاق افتاده است (رجبی و محمدی خشویی، ۱۳۸۷). از اوایل سال‌های دهه ۷۰ میلادی تا اوایل سال ۲۰۰۰ میلادی، تمرکز اکثر مؤسسات حسابرسی بر رشد خود بوده است تا بر ارزش‌های حرفه‌ای (زف^۶، ۲۰۰۳). شرکای مؤسسات حسابرسی برای یافتن مشتریان جدید، حفظ مشتریان موجود و خدمات مشاوره، تحت فشار زیادی قرار گرفته‌اند و کاهش مقررات در بازار کار حسابرسی، به مؤسسات حسابرسی اجازه داد اهداف اقتصادی را بیشتر دنبال کنند و در جستجوی رشد درآمد خود و کاهش هزینه‌ها در هر کار حسابرسی باشند. در چنین وضعیتی، حسابرسی موفق است که بتواند با توجه به ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی، بهترین برآورد را از حق‌الزحمه خود داشته باشد تا ضمن حفظ کیفیت کار، آن را با حداقل هزینه انجام دهد (جنسی و همکاران^۷، ۲۰۰۳).

در پاسخ به این نگرانی‌ها، طبق دستورالعمل پیشنهادی صادره از سوی جامعه حسابداران رسمی ایران و پس از تأیید

خود اعتباری برای گزارش حسابرسی آن‌ها تلقی می‌شود (واکر^۱، ۲۰۰۳). از آنجایی که حرفه حسابرسی حرفه‌ای پرقاب است، بیشتر مؤسسات حسابرسی، مشتاق یافتن صاحبکاران جدیدند (حساس یگانه و داداشی، ۱۳۸۸). از سوی دیگر به دنبال بحران‌های اقتصادی و مشکلات مالی پیش‌آمده برای بسیاری از شرکت‌ها، برخی از صاحبکاران از حسابرسان انتظار دارند که به‌منظور سهیم شدن در شرایط نامساعد اقتصادی، ملاحظاتی را در حق‌الزحمه حسابرسی در نظر بگیرند. در این شرایط، چنانچه صاحبکاران، افزایش حق‌الزحمه حسابرسی را مترادف با افزایش کیفیت حسابرسی در نظر بگیرند، ممکن است برای افزایش حق‌الزحمه مقاومت کمتری نسبت به آنچه انتظار می‌رود، نشان دهند (عابدی صدقیانی و همکاران، ۱۴۰۰).

در این میان مدتی است پدیده نرخ شکنی، یکی از دغدغه‌ها و بحث‌های مهم مؤسسات حسابداری، حسابرسی و نهادهای حسابداران حرفه‌ای شده است. باینکه نرخ شکنی گریبان گیر تمام خدمات حسابداران است اما این روزها بیشتر منازعات و مباحث نرخ شکنی به خدمات حسابرسی مربوط می‌شود. در این رابطه قانون‌گذاران به‌طور خاص در مورد روابط حسابرسی-صاحبکار نگران هستند چراکه این روابط با ارائه خدمات متنوع توسط حسابرسان در حال بهتر شدن است. در نتیجه، یکی از نگرانی‌های اصلی نهادهای نظارتی این است که مؤسسات حسابرسی با نرخ شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین در مقایسه با دیگر مؤسساتی که چنین تلاشی نمی‌کنند سعی در بازیافت ضرر و زیان اولیه خود داشته و انگیزه قوی‌تری برای حفظ صاحبکار خود دارند. بنابراین، بازیابی ضرر ناشی از حق‌الزحمه اولیه در سال‌های آینده ممکن است به کاهش کیفیت حسابرسی در آن سال‌ها منجر گردد (دیفوند و ژانگ^۲، ۲۰۱۴).

نرخ شکنی اصطلاحی برگرفته از واژه دامپینگ^۳ در اقتصاد است. واژه دامپینگ، که در سال‌های نخست سده بیستم وارد ادبیات اقتصادی جهان شد، از ریشه دامپ به معنای زیر قیمت فروختن است. طبق ماده ۶ قانون سال ۱۹۹۶ گات و نیز ماده ۲۱ توافق‌نامه ضد دامپینگ، هنگامی که کالایی با ارزش کمتر از ارزش عادی جریان تجارت وارد کشوری شود، دامپینگ صورت می‌گیرد. بنابراین زمانی یک کالا به‌صورت دامپینگ فروخته شده است که بهای صادرات آن کمتر از ارزش عادی آن باشد، یعنی بهای آن کالا در جریان معمول تجارت برای محصول مشابه تولیدشده به‌منظور مصرف در کشور صادرکننده کمتر باشد. از

⁵ Lee & Gu

⁶ Zeff

⁷ Chancy et al.

¹ Walker

² Defond and Zhang

³ Dumping

⁴ Blonigen & Prusa

رعایت (تنبیه‌هایی که در آیین‌نامه معین‌شده)، به احتمال زیاد اقدام به رعایت شکلی این آیین‌نامه می‌کنند. بنابراین، آیین‌نامه مذکور با وجود اینکه به عنوان دخالتی آشکار در اختیار عمل حسابرسان در تعیین حق‌الزحمه محسوب می‌شود، اما با عدم ارائه رهنمود دقیق و شفاف در مورد تعیین بودجه مورد نیاز کارهای حسابرسی، قضاوت در این خصوص را به حسابرسان واگذار کرده که به نظر می‌رسد نقطه ضعف آن باشد و تدوین یک آیین‌نامه در بازار حسابرسی نامساعدی مانند ایران، به تنهایی نمی‌تواند محرک کافی برای عرضه و تقاضای خدمات حسابرسی در سطح قیمتی مناسب را ایجاد کند و نیازمند تغییرات گسترده‌ای است که ممکن است زمان‌بر، هزینه‌بر و خارج از اختیار عمل یک نهاد خود انتظام باشد. (یاری و همکاران، ۱۴۰۱).

به طور کلی کاهش غیرعادی و نرخ شکنی حق‌الزحمه حسابرسی می‌تواند تحت تأثیر برخی از ویژگی‌های حسابرسان باشد. چن و همکاران^۱ (۲۰۰۴) اعتقاد دارند که حسابرسان با گذشت زمان شناخت بهتری از فعالیت‌های صاحبکار به دست آورده و تجربه بیشتری کسب می‌کنند و به این ترتیب توانایی آن‌ها در مورد مناسب بودن یا نبودن رویه‌های حسابداری و گزارشگری افزایش می‌یابد. بنابراین، با افزایش تداوم انتخاب حسابرس، هزینه‌های حسابرسی، چه برای حسابرس و چه برای صاحبکار حذف می‌شود. در نتیجه حق‌الزحمه حسابرسی نیز کاهش پیدا می‌کند. در رابطه با ارتباط بین تخصص حسابرس و نرخ شکنی حق‌الزحمه حسابرسی، تخصص در صنعت را می‌توان عاملی در محیط رقابتی دانست که می‌تواند حق‌الزحمه حسابرسی را کاهش دهد. مؤسسات حسابرسی با افزایش سرمایه‌گذاری در جهت تخصصی شدن، بخشی از بازار را از دست می‌دهند که باعث افزایش میانگین هزینه‌های ثابت آن‌ها می‌شود اما از سویی با افزایش تخصص آن‌ها در بازار، بخش جدیدی از بازار را به دست می‌آورند که به نوعی، جبران کاهش بخشی از سهم قبلی آن‌ها در بازار می‌شود. با کاهش هزینه‌های ثابت، موسسه حسابرسی متخصص می‌تواند حق‌الزحمه کمتری را درخواست کند که باعث افزایش دیدگاه مثبت صاحبکار و جامعه نسبت به او می‌شود (کراس ول و همکاران^۲، ۱۹۹۵). همچنین با افزایش تخصص حسابرس در صنعتی که صاحبکار در آن فعالیت دارد، در شروع کار نیازی به شناخت گسترده از ماهیت و جنبه‌های منحصر به فرد فعالیت صاحبکار نیست زیرا حسابرس متخصص قبلاً این دانش و شناخت را کسب کرده و با جنبه‌های مختلف کاری صاحبکار آشنا است. این افزایش شناخت منجر به

وزیر وقت امور اقتصاد و دارایی در مورخ ۱۳۹۴/۱۰/۲۰ آیین‌نامه تعیین حق‌الزحمه حسابرسی شامل هشت بند به اعضا ابلاغ شد. اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران مکلف هستند که حق‌الزحمه‌های خود را بر اساس آیین‌نامه فوق تعیین نمایند. آیین‌نامه یادشده یک کف حداقلی برای حق‌الزحمه حسابرسی تعیین نموده و افزایش بیش از آن در صورت توافق فی‌مابین با صاحبکاران، بلامانع خواهد بود. این آیین‌نامه مقرر می‌دارد که مؤسسه‌های حسابرسی باید حداقل حق‌الزحمه حسابرسی را بر اساس بودجه‌بندی هر کار حسابرسی (تعیین ساعات کار بر اساس رده‌های شغلی مختلف) و از طریق ضرب این ساعات رده‌های شغلی مختلف در نرخ‌های ساعتی مقرر در آیین‌نامه مذکور که هر ساله نیز به‌روزرسانی می‌شود و با اضافه کردن حداقل ۲۰ درصد سربار، تعیین کنند (مرکز آموزش تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، ۱۳۹۷). مهم‌ترین علت دخالت این نهاد خود انتظام و حرفه‌ای در بازار حسابرسی، وقوع پدیده نرخ شکنی است (دیلیمی پور، ۱۳۹۰ و هوانسیانفر، ۱۳۸۸) که می‌تواند پیامدهای مخربی بر کیفیت حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی و در نهایت اعتبار حرفه نزد جامعه داشته باشد. هرچند هدف جامعه حسابداران رسمی ایران از دخالت آشکار در بازار حسابرسی، جلوگیری از وقوع پدیده نرخ شکنی (افزایش سطح حق‌الزحمه‌های حسابرسی) است، اما با توجه به شرایط خاص بازار حسابرسی ایران مانند نبود محرک‌های عرضه و تقاضای خدمات با کیفیت حسابرسی و رقابت شدید، پژوهش‌های صورت گرفته در این خصوص نشان می‌دهد که حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معناداری با آیین‌نامه حق‌الزحمه حسابرسی ندارد. به بیان دیگر، آیین‌نامه مذکور علیرغم پیش‌بینی جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان محرکی برای افزایش قدرت چانه‌زنی حسابرسان در مذاکرات تعیین حق‌الزحمه، منجر به افزایش سطح حق‌الزحمه حسابرسی نشده است. در واقع در بازار حسابرسی ایران که محرک‌های طرف عرضه و تقاضای حسابرسی ضعیف و رقابت بین حسابرسان شدید است، هزینه رعایت واقعی این آیین‌نامه (از دست دادن مشتری به خاطر افزایش حق‌الزحمه)، بیشتر از منافع آن (افزایش سطح حق‌الزحمه) است. چراکه در چنین بازاری، صاحبکاران می‌خواهند حسابرسی الزامی شده را با حداقل هزینه (حق‌الزحمه پایین) انجام دهند و به دلیل رقابت شدید بین حسابرسان، گزینه‌های بسیاری برای انتخاب دارند. بنابراین مؤسسه‌های حسابرسی برای پرهیز از هزینه رعایت واقعی آیین‌نامه تعیین حق‌الزحمه (از دست دادن مشتری) و هزینه عدم

² Craswell et al.

¹ Chen et al.

افزایش کارایی فنی حسابداری و کاهش زمان موردنیاز برای شناخت فعالیت صاحبکار و در نهایت اتمام عملیات حسابداری در مدتی کوتاه‌تر خواهد شد که به تبع آن حق‌الزحمه حسابداری نیز کاهش می‌یابد (آکیف و همکاران^۱، ۱۹۹۴؛ ویلنبرگ^۲، ۲۰۰۲). در رابطه با مؤسسات نوپا و تازه تأسیس حسابداری، این مؤسسات نیاز به حضور در بازار داشته تا بتوانند خودشان را معرفی کنند (جامعه حسابداران رسمی، ۱۳۹۷). بزرگ اصل و همکاران (۱۳۹۱) بیان می‌کنند که یک موسسه تازه تأسیس همواره نگرانی توقف فعالیت دارد و باید در رقابت حضور داشته باشد. چنین موسسه‌ای با توجه به آن‌که جایگاه ضعیف‌تر و سهم کمتری در بازار رقابت دارد، ناچار است برای بقا به کاهش قیمت بیندیشد. به عبارت دیگر، مؤسسات تازه تأسیس دارای حجم کار کم و ظرفیت بلااستفاده بیشتری هستند که این ظرفیت‌های بلااستفاده باعث می‌شود مؤسسات به اجبار، کار را با نرخ نامناسب بگیرند. این در حالی است که ظرفیت‌های بسیار زیادی به‌غیر از حسابداری وجود دارد که می‌تواند ظرفیت بلااستفاده مؤسسات را پر کند و اگر این موارد رشد و توسعه پیدا کند، فشار بر نرخ‌ها هم کمتر می‌شود. از سوی دیگر، مؤسسات بزرگ حسابداری با تعداد شرکای بیشتر، از کیفیت بیشتری نیز برخوردارند و انتظار می‌رود چنین مؤسساتی نرخ شکنی کمتری هم داشته باشند. این در حالی است که مؤسسات کوچک، با توجه به ارائه خدمات با کیفیت پایین‌تر و تعداد شرکای کمتر، تمایل بیشتری به نرخ شکنی خواهند داشت بنابراین امروزه یکی از راهکارهای اساسی برون‌رفت از معضل نرخ شکنی، تشکیل مؤسسات حسابداری بزرگ است. گاش و لاس‌گاردن^۳ (۲۰۰۶) نیز در پژوهش خود این فرضیه را تأیید کردند که نرخ شکنی در حق‌الزحمه حسابداری میان مؤسسات حسابداری کوچک متداول‌تر است و مؤسسات حسابداری بزرگ، به دلیل وجود رقابت کمتر، نرخ شکنی کمتری نیز خواهند داشت. تئوری ساختار بازار نیز می‌تواند به خوبی این مسئله را توضیح دهد که چرا نرخ شکنی در حق‌الزحمه‌های حسابداری، زمانی که مؤسسات حسابداری بزرگ‌ترند، کمتر است.

حسابرسان قراردادهای نخستین حسابداری را با تخفیف ارائه نموده و این تخفیف ناشی از وجود هزینه‌های مبادله (هزینه‌های تغییر حسابداری برای صاحبکار و هزینه‌های شناخت اولیه برای حسابداری) است. وجود هزینه‌های مبادله مربوط به تغییر حسابداری برای صاحبکار و هزینه‌های شناخت اولیه برای حسابداری، باعث ایجاد مزیت رقابتی برای حسابداری فعلی نسبت به حسابرسان رقیب گردیده و این مزیت رقابتی به حسابرسان اجازه می‌دهد مبلغ قرارداد اولیه حسابداری را با تخفیف تعیین نماید و این، به مثابه یک مزیت رقابتی برای حسابداری فعلی در مقایسه با سایر رقبا است. از آنجایی که بازار خدمات حسابداری به‌عنوان بازاری رقابتی فرض شده و حسابرسان برای کسب منافع آینده با هم رقابت می‌نمایند، لذا ممکن است حسابرسان مبلغ قرارداد حسابداری نخستین را با تخفیف ارائه نماید. دای^۴ (۱۹۹۱) نیز بیان می‌کند که تخفیف (قیمت پایین‌تر) ارائه‌شده در مبلغ حق‌الزحمه حسابداری نخستین ناشی از هزینه‌های مبادله نبوده، بلکه ناشی از این فرض است که حسابرسان دارای قدرت چانه‌زنی در تعیین مبالغ حق‌الزحمه‌های آینده حسابداری می‌باشند. در حالی که اگر صاحبکاران دارای قدرت چانه‌زنی کامل بودند، آنگاه آن‌ها بر عدم پرداخت حق‌الزحمه‌های اضافی در قراردادهای آینده حسابداری اصرار می‌ورزیدند. دای همچنین معتقد است که عدم افشای حق‌الزحمه حسابداری در صورت‌های مالی برای حسابرسان این فرصت را فراهم می‌آورد که با ارائه تخفیف در رقم حق‌الزحمه حسابداری نخستین (نرخ شکنی)، امکان جبران آن را در قراردادهای حسابداری آینده داشته باشند و صاحبکاران نیز انگیزه لازم برای پرداخت حق‌الزحمه‌های اضافی جهت دستیابی به گزارش حسابداری مطلوب‌تر را خواهند داشت. بر این اساس، دای نتیجه‌گیری نمود که وجود پدیده نرخ شکنی در حسابداری نخستین و جبران آن در قراردادهای سال‌های آینده ناشی از عدم افشای حق‌الزحمه حسابداری در صورت‌های مالی است و ارتباطی به هزینه‌های مبادله ندارد. فرانسیس^۵ (۱۹۸۴) بیان می‌کند در سه سال اول قرارداد حسابداری، صاحبکاران حق‌الزحمه‌های کمتری نسبت به آنچه انتظار می‌رود پرداخت می‌کنند. به عبارت دیگر، شواهد به‌دست‌آمده نشان داد که هم در سال نخستین و هم دو سال پس از حسابداری نخستین، حق‌الزحمه حسابداری به‌طور قابل‌توجهی کاهش می‌یابد و در نهایت پس از سه سال، حق‌الزحمه حسابداری تا سطح نرمال و عادی خود

در خصوص حسابداری نخستین و نرخ شکنی، در بازارهای رقابتی، اگر ارزش فعلی جریان‌های ورودی به موسسه مثبت باشد، در این حالت موسسه حسابداری ممکن است برای جذب صاحبکار جدید و نیز با در نظر گرفتن هزینه‌های ناشی از حسابداری نخستین، حق‌الزحمه کمتری را درخواست کند (واعظ و همکاران، ۱۳۹۳). دی آنجلو^۶ (۱۹۸۱) نیز معتقد است که

⁴ DeAngelo

⁵ Dye

⁶ Francis

¹ O'Keefe et al.

² Willenborg

³ Ghosh & Lustgarten

در حسابرسی نخستین، پیامدها و نقش اهمیت صاحبکار در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. بدین منظور، داده‌های مربوط به ۹۵ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۴۰۰ استخراج و از مدل رگرسیونی داده‌های ترکیبی برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده گردید. بر اساس نتایج پژوهش، اهمیت صاحبکار بر نرخ شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین، تأثیر مثبت و معناداری دارد. نتایج نشان می‌دهد که اندازه موسسه حسابرسی بر ارتباط بین اهمیت صاحبکار و نرخ شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین تأثیر دارد. از طرفی، تأثیر مستقیم نرخ شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین بر تغییر حق‌الزحمه حسابرسی در سال‌های بعدی حسابرسی صاحبکار، رد نشده است. در نهایت، نرخ شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین تأثیر معنادار و مثبتی بر کیفیت حسابرسی در سال‌های آتی دارد. همچنین، نرخ شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین انگیزه‌های قوی برای حفظ صاحبکار در سال‌های بعدی است تا از این طریق جریان درآمد پایدار آتی را به‌منظور جبران حق‌الزحمه‌های سال‌های اولیه نگهداری کند.

افخمی و فاضلی (۱۴۰۳) در پژوهش خود با عنوان "تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل بر حق‌الزحمه حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرس" دریافتند که گنجانیدن مسائل عمده حسابرسی در گزارش‌های حسابرس مستقل منجر به تأخیر در صدور گزارش حسابرسی می‌شود. همچنین نتایج پژوهش شواهدی مبنی بر وجود رابطه مثبت معنادار بین مسائل عمده حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی ارائه نمود. به‌عبارت‌دیگر، به دلیل افشای مسائل عمده حسابرسی، حسابرسان مستقل احتمالاً احساس مسئولیت بیشتری می‌کنند و بنابراین تلاش‌های بیشتری را برای بررسی صورت‌های مالی و اجرای رویه‌های بیشتر در مورد مسائل عمده حسابرسی خواهند کرد که این بررسی‌های اضافی منجر به هزینه‌های اضافی می‌شود. همچنین مسائل عمده حسابرسی نیازمند بحث بیشتر با کمیته حسابرسی و مدیریت خواهد بود که با توجه به افزایش طول گزارش حسابرسی مستقل و الزامات گزارش حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی افزایش خواهد یافت.

محمدی و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهش خود با عنوان "تأثیر هموارسازی سود و دوره تصدی حسابرس بر حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران"

افزایش می‌یابد. همچنین تورپن^۱ (۱۹۹۰) در بررسی میزان حق‌الزحمه حسابرسی نخستین در شرکت‌هایی که تغییر حسابرس داده‌اند مشخص نمود که میزان حق‌الزحمه به‌طور چشمگیری کمتر از مبلغ حق‌الزحمه سال‌های آینده بوده است. هی و همکاران^۲ (۲۰۰۶) نیز بر این باورند که کاهش حق‌الزحمه در حسابرسی نخستین توسط حسابرس جدید به دلیل نرخ شکنی حسابرس و ارائه تخفیف برای تصاحب صاحبکار یا صنعتی جدید است. وقفی و همکاران (۱۴۰۱) نیز دریافتند که بین تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی و جبران آن رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد و اگر شرکت‌های صاحبکار از حسابرس خود تخفیف اخذ نمایند، این تخفیف در سال آتی جبران خواهد شد.

در مورد تفاوت‌های جنسیت در رفتار حسابرسان نسبت به نرخ شکنی حسابرسی، نیدرمیر^۳ و همکاران (۲۰۰۳) دریافتند تفاوت جنسیتی قابل توجهی میان دیدگاه زنان و مردان در مورد نرخ شکنی به‌عنوان رویه‌ای قابل قبول در حسابرسی وجود دارد به‌طوری‌که در نظر حسابرسان زن، نرخ شکنی حق‌الزحمه حسابرسی مقبولیت کمتری دارد و زنان به شکل قابل توجهی مخالف چنین رویه‌ای هستند. همچنین زنان بر این باورند که نرخ شکنی، به‌نوعی انحراف از استقلال و اخلاق حرفه‌ای است. به‌طور کلی، اگرچه توافقی در مورد تفاوت‌های جنسیتی در رفتار اخلاقی وجود ندارد، اما برخی مطالعات نشان داده‌اند که زنان در موقعیت‌های اخلاقی کسب‌وکار، بیشتر از مردان تمایل به انجام رفتارهای اخلاقی دارند (گرندل و آزادی، ۱۴۰۰). هاردیس و همکاران^۴ (۲۰۰۹) نیز دریافتند که زنان به‌طور میانگین ریسک‌گریزتر از مردان هستند اما در دیگر ویژگی‌های فردی حسابرس، شواهدی مبنی بر تأثیر تفاوت‌های جنسیتی مشاهده نشد. فراتحلیل انجام‌گرفته توسط بایرنز و همکاران^۵ (۱۹۹۹) نیز نشان می‌دهد که به‌طور کلی، زنان محافظه‌کارتر از مردان هستند. نتایج پژوهش ایتونن و پنی^۶ (۲۰۰۹) نیز نشان داد مؤسسات حسابرسی که شریک حسابرسی آن‌ها زن است، حق‌الزحمه‌های حسابرسی بالاتری دارند. این نتیجه هماهنگ با این نظریه است که تفاوت‌های جنسیتی منجر به تفاوت‌هایی در ریسک‌پذیری و در نتیجه دقت در تصمیم‌گیری می‌شود.

۳- پیشینه پژوهش

رشیدی و حاجی‌زاده (۱۴۰۳) در پژوهش خود با عنوان "نرخ شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین: پیامدها و اهمیت صاحبکار" به بررسی نرخ شکنی حق‌الزحمه حسابرسی

⁴ Hardies et al.

⁵ Byrnes et al.

⁶ Ittonen & Peni

¹ Turpen

² Hay et al.

³ Neidermeyer et al.

خدمات به جای سطوح قیمت می‌توان میزان و تأثیر نرخ شکنی در بازار خدمات حسابداری را کاهش داد.

وقفی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهش خود با عنوان "تأثیر تخفیف حق الزحمه حسابداری بر جبران آن و کیفیت اطلاعات حسابداری با تأکید بر نقش تخصص حسابداری" به بررسی رابطه تخفیف حق الزحمه حسابداری با جبران آن و کیفیت اطلاعات حسابداری با تأکید بر نقش تخصص حسابداری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران پرداختند. نمونه پژوهش شامل ۸۶ شرکت پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران طی دوره زمانی ده‌ساله از سال ۱۳۹۰ تا پایان سال ۱۳۹۹ بوده است. نتایج نشان می‌دهد که بین تخفیف حق الزحمه حسابداری با جبران آن رابطه معنادار مستقیمی وجود دارد، اما تخصص حسابداری بر رابطه مذکور تأثیر معناداری ندارد. همچنین تخفیف حق الزحمه حسابداری بر کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیر معناداری ندارد. صالحی و ناظمی (۱۴۰۰) در پژوهش خود با عنوان "تأثیر پدیده نفرین برنده در نرخ شکنی بر تلاش حسابداری در انجام وظایف حسابداری با استفاده از نظریه بازی‌ها" با بهره‌گیری از روش آزمایشگاهی و با استفاده از نظریه بازی‌ها، تعداد ۱۱۵ نفر از دانشجویان رشته حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان در سال ۱۳۹۹ را انتخاب کرده و این افراد در بازی‌ها شرکت کردند. بازی اول در شرایط ساده بازار حسابداری و بازی دوم بازار حسابداری با شرایط پیچیده بوده که ویژگی‌های مهم بازار خدمات حسابداری را به لحاظ نظری در برمی‌گرفت. بر اساس نتایج، حسابرسان در هر دو بازار به‌طور میانگین قیمت‌هایی کمتر از راهبرد قیمت‌گذاری بدون ریسک تعادل نش پیشنهاد می‌کنند، این نتایج شواهدی بر اثبات وجود نفرین برنده در بازار حسابداری است. همچنین، حسابرسانی که با زبان غیرمنتظره ناشی از نفرین برنده مواجه می‌شوند، به دنبال فرصتی برای سربه‌سر کردن آن هستند، بنابراین تصمیم می‌گیرند تلاش خود را در انجام وظایف حسابداری کاهش دهند. در نتیجه عدم اطمینان در هزینه حسابداری به دلیل وقوع پدیده نفرین برنده، موجب نرخ شکنی می‌شود و این منبع نرخ شکنی کیفیت حسابداری را تهدید می‌کند؛ اما هنگامی که حسابرسان، به ازای کیفیت پایین در دوره‌های قبل مجازات‌هایی را تجربه کنند، کیفیت حسابداری بهبود می‌یابد.

سلیمانی و شکریان برنجستانکی (۱۴۰۰) در پژوهش خود با عنوان "تخفیف حق الزحمه حسابداری، احتمال تقلب و افشای تحریف" دریافتند هر چه تخفیف حق الزحمه حسابداری بیشتر باشد، افشای تحریف بااهمیت توسط حسابرسان کمتر خواهد بود. شرایط بحران اقتصادی سبب می‌شود مؤسسات حسابداری از طریق کاهش حجم و کیفیت تلاش‌ها و به‌کارگیری کارکنان

به بررسی ۱۵۹ شرکت در دوره زمانی ۶ ساله بین سال‌های ۱۳۹۴ الی ۱۳۹۹ پرداختند. یافته‌های آنان بیان می‌کند که دوره تصدی حسابداری دارای اثر مثبت و معناداری بر حق الزحمه حسابداری شرکت‌ها در دوره زمانی پژوهش بوده است و با افزایش دوران تصدی حسابداری، حق الزحمه حسابداری شرکت‌ها نیز افزایش پیدا کرده است. در واقع مؤسسات حسابداری معمولاً در سال‌های اولیه همکاری با صاحبکاران خود حق الزحمه‌های کمتری را (به دلیل تخفیف و نرخ شکنی) دریافت می‌کنند. اما به تدریج که همکاری بین حسابرسان و صاحبکاران افزایش پیدا می‌کند و دوره تصدی طولانی‌تر می‌شود، حق الزحمه‌های حسابداری افزایش پیدا می‌کند.

احمدی و زارعی درمیان (۱۴۰۲) به بررسی اثر جنسیت مدیران مالی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی و حق الزحمه حسابداری پرداختند و نتایج آنان نشان داد که جنسیت مدیران مالی اثر منفی و معناداری بر تجدید ارائه‌های مالی دارد. به بیان دیگر، مدیران مالی زن با افزایش کیفیت گزارشگری مالی از طریق کاهش در تجدید ارائه‌های مالی در ارتباط هستند. به علاوه، جنسیت مدیران مالی اثر مثبت و معناداری بر حق الزحمه حسابداری دارد، به این معنی که شرکت‌های دارای مدیران مالی زن حق الزحمه‌های حسابداری بالاتری پرداخت می‌کنند. بنابراین در مجموع، یافته‌ها حاکی از آن است که مدیران مالی زن به دلیل ویژگی‌های ذاتی از قبیل ریسک‌گریزی و محافظه‌کاری، کیفیت گزارشگری مالی را افزایش و خواهان حسابداری‌های باکیفیت‌تری از سوی حسابرسان مستقل هستند. صالحی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهش خود با عنوان "تدوین الگوی کاهش نرخ شکنی در حسابداری نخستین با استفاده از روش نظریه‌پردازی زمینه‌ای" با استفاده از ۳۹ مصاحبه با حسابداران رسمی در سال‌های ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ و به کمک روش کدگذاری باز، محوری و گزینشی دریافتند که مهم‌ترین عوامل نرخ شکنی در بازار خدمات حسابداری عبارت‌اند از: رقابت ناسالم بین مؤسسات حسابداری، افزایش تعداد مؤسسات حسابداری کوچک، بزرگ بودن ساختار اقتصاد دولتی، تبدیل نشدن حسابداری در ایران به یک نیاز واقعی، تعیین حق الزحمه حسابداری بر پایه نرخ‌های دستوری و ضعف در اجرای قوانین مصوب. در نتیجه با تقویت کارگروه کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی و انجام نظارت‌های دوره‌ای، توسعه و گسترش بازار حسابداری، ادغام مؤسسات حسابداری کوچک، اجرای آیین‌نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابداری، تأکید بر تخصص‌گرایی، تدوین مقررات سخت‌گیرانه، تعیین حداقل نرخ و رقابت مؤسسات برای بالاتر از آن، حذف انحصار حسابداری دولتی و نهادی، تعریف رقابت در سطوح کیفیت

نوشادی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهش خود با عنوان " بررسی عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی: عوامل مربوط به محیط حرفه‌ای، فرهنگی و اجتماعی" به بررسی عوامل مرتبط با محیط حرفه‌ای، فرهنگی و اجتماعی که بر حق‌الزحمه حسابرسی مؤثرند پرداخته و با استفاده از روش کیفی و رویکرد مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه‌ای و نیز جمع‌آوری نظرات خبرگان از طریق مصاحبه دریافتند تداعی جامعه از حسابرسی، درک استفاده‌کنندگان و ذینفعان از حسابرسی، تصمیم‌گیرندگان و سیاست‌گذاران و میزان ضابطه‌مند بودن رقابت، مهم‌ترین عوامل مؤثر در سطح حرفه و شرایط محیطی است. در این بین، عواملی همچون اندازه و تمرکز بازار، میزان ارتباط بین‌المللی مؤسسات و ریسک دعاوی حقوقی علیه حسابرسان در ایران، مهم‌ترین عوامل مداخله‌گری هستند که تعیین حق‌الزحمه حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهند.

اورادی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان " تأثیر رقابت در بازار حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی" با بررسی ۱۳۳ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، دریافتند رقابت در بازار حسابرسی تأثیر منفی و معناداری بر حق‌الزحمه حسابرسی دارد و منجر به کاهش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. علاوه بر این، اندازه بازار حسابرسی، تأثیر منفی رقابت بر حق‌الزحمه حسابرسی را تشدید می‌کند.

ژروم و همکاران^۱ (۲۰۲۴) در پژوهش خود با عنوان "سرپرستان حسابرسی زن، حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی" به بررسی این موضوع پرداختند که آیا جنسیت سرپرستان حسابرسی با حق‌الزحمه حسابرسی بیشتر و کیفیت حسابرسی بالاتر مرتبط است یا خیر؟ نتایج این بررسی نشان داد که میان سرپرستان حسابرسی زن و کیفیت بالاتر حسابرسی رابطه وجود دارد اما چنین ارتباطی در خصوص حق‌الزحمه بالاتر مشاهده نشد. به عبارت دیگر، سرپرستان حسابرسی زن در مقایسه با سرپرستان مرد، ریسک‌گریزتر بوده و رفتارهای فرصت‌طلبانه را نمی‌پذیرند از همین رو زمان بیشتر و رسیدگی وسیع‌تری را در خصوص صاحبکاران خود اعمال می‌کنند که همین امر کیفیت حسابرسی بالاتری را به دنبال خواهد داشت. در خصوص عدم رابطه میان سرپرستان حسابرسی زن و حق‌الزحمه حسابرسی هم می‌توان چنین استدلال کرد که سرپرستان حسابرسی زن مستقیماً در مذاکرات حق‌الزحمه دخالتی ندارند و تعیین حق‌الزحمه بر اساس مذاکرات شرکا و موسسه با صاحبکاران صورت می‌پذیرد بنابراین رابطه‌ای میان سرپرستان حسابرسی زن و حق‌الزحمه حسابرسی دیده نشد.

ارزان‌قیمت و کم‌تجربه و کاهش بهای تمام‌شده خدمات، تخفیفاتی به صاحبکاران خود بدهند که این امر به سه دلیل رخ می‌دهد. اول اینکه حسابرسان در خصوص افزایش هزینه حسابرسی از سوی صاحبکاران مقصر شناخته می‌شوند و بالخصوص صاحب کاران در شرایط اقتصاد بحرانی توقع تخفیف حق‌الزحمه از سوی حسابرسان را دارند و آن‌ها را تحت فشار می‌گذارند. دوم، از آنجاکه هزینه انجام تخلف برای حسابرسان در ایران پایین است این موضوع منجر به پایین آوردن کیفیت حسابرسی و در نتیجه حق‌الزحمه حسابرسی از سوی مؤسسات می‌شود. سوم، حسابرسان پاسخگویی لازم را ندارند و پاسخ‌خواهی مناسب نیز در نهادهای نظارتی ذی‌ربط انجام نمی‌شود.

عابدی صدقیانی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهش خود با عنوان "بررسی رابطه بین کاهش حق‌الزحمه حسابرسی در دوران بحران اقتصادی با کیفیت حسابرسی" دریافتند هرچند بحران اقتصادی بر روی کیفیت حسابرسی تأثیر داشته است اما کیفیت حسابرسی در شرکت‌های صاحبکارانی که حق‌الزحمه حسابرسی آن‌ها در سال‌های بحران اقتصادی کاهش یافته است نسبت به سایر شرکت‌ها، دارای تفاوت معناداری نیست. یافته‌های پژوهش به درک نقش حسابرسان در طول دوره‌های بحران اقتصادی کمک می‌کند.

سرلک و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهش خود با عنوان "رابطه تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی با خطای حسابرسی و کیفیت سود در وضعیت رکود اقتصادی" نمونه‌ای مشتمل بر ۱۳۵ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران را طی دوره زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ بررسی کرده و دریافتند تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی با خطای حسابرسی نوع دوم، رابطه مثبتی دارد. این در حالی است که بین تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی و خطای حسابرسی نوع اول، رابطه معناداری وجود ندارد. افزون بر این، رکود اقتصادی بر رابطه بین تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی و خطای حسابرسی تأثیری نمی‌گذارد. همچنین، تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی، کاهش کیفیت سود را به دنبال دارد و رکود اقتصادی، رابطه منفی بین تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت سود را تشدید می‌کند بدین ترتیب می‌توان نتیجه گرفت که دریافت تخفیف صاحبکاران از حسابرسان، تلاش حسابداران را کاهش و خطای حسابرسی را افزایش می‌دهد. همچنین، کیفیت سود در شرکت‌هایی که حق‌الزحمه کمتری می‌پردازند، کمتر است و این رابطه، در زمان رکود اقتصادی تشدید می‌شود.

^۱ Jerom et al.

اظهار نظر کند که صاحبکار از آن اظهار نظر منتفع شود و قرارداد حسابداری را نیز برای دوره بعد تمدید کند.

برند و همکاران^۵ (۲۰۲۰) در پژوهش خود با عنوان "حق الزحمه‌های غیرعادی حسابداری و کیفیت حسابداری" به بررسی آن دسته از مؤسسات حسابداری در کشور کره پرداختند که هم حق الزحمه حسابداری و هم اطلاعات ساعات حسابداری را افشا کرده باشند. نتایج این بررسی نشان داد با وجود آنکه رابطه معناداری میان حق الزحمه غیرعادی بالا و کیفیت حسابداری وجود ندارد اما حق الزحمه غیرعادی پایین با اقلام تعهدی اختیاری بزرگتر مرتبط است. همچنین بر اساس نتایج به دست آمده، صرف نظر از میزان ساعات حسابداری، رابطه میان حق الزحمه‌های غیرعادی پایین و کیفیت حسابداری برقرار است. به عبارت دیگر، تلاش بیشتر حسابداری به تنهایی نمی‌تواند کیفیت حسابداری بالاتری را به دنبال داشته باشد زیرا فشار حق الزحمه ناشی از حق الزحمه‌های غیرعادی پایین ممکن است کیفیت بالای خدمات حسابداری را خدشه‌دار کند.

چن و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان "عدم قطعیت اقتصاد کلان و قیمت‌گذاری حسابداری" دریافتند که عدم قطعیت اقتصاد کلان با حق الزحمه حسابداری دارای رابطه‌ای منفی است و در دوران بالا بودن عدم قطعیت، کاهش حق الزحمه برای شرکت‌هایی که چهار موسسه بزرگ حسابداری را انتخاب کردند، برای حسابرسان متخصص و شرکت‌های دارای وضعیت مالی بهتر، بیشتر خواهد بود. نتایج به دست آمده با این نظریه سازگار است که عدم قطعیت سراسری در بازار، در زمان مذاکره در مورد حق الزحمه، مزیت بیشتری را در اختیار شرکت‌ها قرار خواهد داد و اثر عدم قطعیت اقتصاد کلان بر حق الزحمه حسابداری با توجه به ویژگی‌های حسابرس و صاحبکار متفاوت خواهد بود. در نهایت این پژوهش شواهدی را به دست می‌دهد که نشان‌دهنده نقش اقتصاد کلان در تعیین حق الزحمه است.

با توجه به توضیحات پیش گفته فرضیات پژوهش عبارت‌اند از:

- ۱) میان تخصص حسابرس و نرخ شکنی حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.
- ۲) میان دوره تصدی حسابرس و نرخ شکنی حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.
- ۳) میان تغییر حسابرس (حسابرسی نخستین) و نرخ شکنی حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.
- ۴) میان سن و قدمت موسسه حسابداری و نرخ شکنی حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.

آووسو و همکاران^۱ (۲۰۲۴) در بررسی خود در مورد حق الزحمه‌های بالاتر برای حسابرسان زن در کشور انگلستان دریافتند در شرکت‌های انگلیسی حسابداری شده توسط حسابرسان زن، به شکل معناداری تأخیر گزارش حسابداری کمتر و حق الزحمه حسابداری بالاتر است. در واقع شرکای حسابداری زن، در قبال صاحبکارانی که اظهار نظر حسابداری به موقع تری دریافت کرده‌اند، حق الزحمه بالاتری نیز اخذ نموده‌اند و صاحبکاران حاضرند برای دریافت گزارش به موقع تر حق الزحمه بالاتری پرداخت کنند.

چو و همکاران^۲ (۲۰۲۱) در مطالعه‌ای با عنوان "تخفیف در حق الزحمه حسابداری: عوامل تعیین‌کننده، جبران و کیفیت حسابداری" دریافتند که وابستگی اقتصادی، انگیزه‌ای برای نرخ شکنی مؤسسات حسابداری نیست و حسابرسانی که نرخ شکنی کرده باشند، تمایل دارند تا از طریق افزایش حق الزحمه حسابداری در دوره‌های بعدی، تخفیف اولیه را جبران کنند. همچنین در نتایج پژوهش، رابطه معناداری میان جبران حق الزحمه حسابداری و کیفیت حسابداری آتی مشاهده نشد و در نهایت برخلاف نگرانی‌های قانون‌گذاران، نتایج حاکی از آن است که نرخ شکنی، کیفیت حسابداری را کاهش نمی‌دهد.

بارو و همکاران^۳ (۲۰۲۰) در پژوهش خود با عنوان "آیا حق الزحمه‌های حسابداری در نخستین سال قرارداد حسابداری کاهش می‌یابد" دریافتند که در پژوهش‌های پیشین، نوعی سوگیری وجود دارد زیرا با وجود آنکه روش‌های حسابداری عموماً هم توسط حسابرسان قبلی و هم حسابرسان جدید انجام می‌شود، تنها افزایش حق الزحمه حسابرسان جدید ضرورت دارد. به عبارت دیگر، عموماً حق الزحمه افشاشده در سال تغییر حسابرس تنها به قسمتی از سال و قسمتی از خدمات حسابداری مربوط می‌شود و در صورتی که این سوگیری در اندازه‌گیری اصلاح شود، دیگر شواهدی مبنی بر نرخ شکنی وجود نخواهد داشت.

کانتادی^۴ (۲۰۲۰) در پژوهش خود با عنوان "اثر نرخ شکنی بر استقلال و اظهار نظر حسابرس" با بررسی ۲۰۰ حسابدار رسمی در جاکارتای اندونزی دریافت که نرخ شکنی اثر معناداری بر استقلال حسابرس دارد زیرا حسابرسان نسبت به صاحبکاران خود دارای وابستگی مالی بوده و نرخ شکنی می‌تواند توانایی حسابرسان برای مستقل عمل کردن را خدشه‌دار کند. همچنین نرخ شکنی اثر معناداری بر اظهار نظر حسابرس هم دارد. نرخ شکنی موجب خواهد شد تا حسابرس در سال اول به گونه‌ای

⁴ Kuntadi

⁵ Behrend et al.

¹ Owusu et al.

² Cho et al.

³ Barua et al.

- میزان حق‌الزحمه حسابرس مستقل در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشاء شده باشد.
- حسابرس شرکت‌های مربوطه، یکی از مؤسسات خصوصی حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار باشد.
- گزارش حسابرسی شرکت یا مقبول باشد و یا مشروط.

متغیر وابسته در این پژوهش، حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی است که نشان‌دهنده نرخ شکنی خدمات حسابرسی است. برای محاسبه حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی، ابتدا باید از مدل حق‌الزحمه نرمال و عادی حسابرسی استفاده نمود. بدین منظور، حق‌الزحمه نرمال حسابرسی به‌عنوان متغیر وابسته و تمامی عواملی که بر حق‌الزحمه حسابرسی در حالت عادی و نرمال اثرگذار است به‌عنوان متغیرهای مستقل و کنترلی در مدل رگرسیون در نظر گرفته می‌شود (مدل رگرسیون اول). در این مدل، برای اندازه‌گیری حق‌الزحمه عادی از لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی استفاده می‌شود تا حق‌الزحمه شرکت‌های بزرگ و کوچک همگن شود. اطلاعات حق‌الزحمه حسابرسی، از یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی، بخش هزینه‌های اداری و عمومی یا سایر هزینه‌ها قابل استخراج است. همچنین نحوه اندازه‌گیری متغیرهای مستقل و کنترلی نیز در بخش بعدی تشریح شده است.

با توجه به موارد پیش‌گفته اولین مدل رگرسیون پژوهش به شرح زیر خواهد بود:

$$\begin{aligned} & \text{Auditfee}_t \\ & = \beta_0 + \beta_1 \text{ClientSize}_t + \beta_2 \text{Complexity}_t \\ & + \beta_3 \text{Age}_t + \beta_4 \text{Free_Cash_Flow}_t \\ & + \beta_5 \text{Growth_Opportunity}_t + \beta_6 \text{Loss}_t \\ & + \beta_7 \text{Inherent_Risk}_t \\ & + \beta_8 \text{EarningsManagement}_t \\ & + \beta_9 \text{Board_Compensation}_t \\ & + \beta_{10} \text{Board_Size}_t + \beta_{11} \text{CEO_Duality}_t \\ & + \beta_{12} \text{Report_lag}_t + \beta_{13} \text{Audit_Opinion}_t \\ & + \beta_{14} \text{Restatement}_t + \beta_{15} \text{Audit_Quality}_t \\ & + \beta_{16} \text{LNsales}_t + \beta_{17} \text{Current_Ratio}_t \\ & + \beta_{18} \text{Market}_t + \varepsilon_t \end{aligned} \quad (1)$$

پس از اجرای مدل فوق، مقادیری که در خطای مدل قرار گیرند، حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی را نشان می‌دهند. به‌عبارت‌دیگر، حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی (خطای مدل) نشان‌دهنده آن بخش از حق‌الزحمه است که به‌وسیله متغیرهای مستقل تبیین نمی‌شوند و از حالت نرمال و عادی خارج شده‌اند. در پژوهش‌های

- ۵) میان تعداد شرکای موسسه حسابرسی و نرخ شکنی حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.
- ۶) میان جنسیت حسابرس و نرخ شکنی حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

۴- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف در زمره پژوهش‌های کاربردی و از جهت انجام مطالعه، توصیفی و از نوع همبستگی می‌باشد. داده‌های پژوهش نیز از نوع داده‌های ترکیبی است. روش اصلی جمع‌آوری داده‌های این پژوهش، بررسی اسناد و مدارک گزارش شده توسط سازمان بورس اوراق بهادار تهران و صورت‌های مالی شرکت‌ها و یادداشت‌های همراه آن‌ها بوده است که بدین منظور از نرم‌افزار ره‌آورد نوین و نیز اطلاعات مندرج در پایگاه‌های اینترنتی سازمان بورس اوراق بهادار استفاده شده است. همچنین برای جمع‌آوری اطلاعات مرتبط با پیشینه پژوهش، از اسناد و مدارک کتابخانه‌ای و اطلاعات دریافتی از پایگاه‌های اینترنتی، مجلات معتبر داخلی و خارجی و موضوع‌های مرتبط با پژوهش استفاده شده است. پس از جمع‌آوری اطلاعات، داده‌ها از طریق نرم‌افزار صفحه گسترده Excel محاسبه و پردازش شده و سپس با استفاده از نرم‌افزار Eviews مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. در این پژوهش، برای این‌که نمونه آماری نماینده مناسبی از جامعه آماری موردنظر باشد، هشت معیار برای حذف سیستماتیک نظر گرفتن شده است و در صورتی که شرکتی کلیه معیارها را احراز کرده باشد به‌عنوان نمونه پژوهش، انتخاب و مابقی حذف گردید. شایان‌ذکر است بازه زمانی پژوهش از سال ۱۳۸۹ لغایت ۱۳۹۹ می‌باشد، لیکن با توجه به این‌که برای گردآوری داده‌ها به اطلاعات دو سال قبل نیاز است، از این‌رو دوره زمانی گردآوری داده‌ها از سال ۱۳۸۷ لغایت ۱۳۹۹ تعیین شده است.

به‌این‌ترتیب، نمونه آماری متشکل از کلیه شرکت‌هایی است که حائز معیارهای زیر باشند:

- شرکت‌ها از سال ۱۳۸۷ به بعد در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشند.
- در کلیه این سال‌ها فعال بوده و سال مالی خود را تغییر نداده باشند.
- دوره مالی آن‌ها پایان اسفندماه باشد.
- جزء شرکت‌های تخصصی سرمایه‌گذاری و بانکی نباشند، زیرا این شرکت‌ها ماهیت و طبقه‌بندی اقلام صورت‌های مالی متفاوتی دارند.
- اطلاعات موردنیاز از جمله گزارش حسابرسی، درآمد سالانه مؤسسات حسابرسی، صورت‌های مالی اساسی، یادداشت‌های توضیحی در دسترس باشند.

$$LB_t = \beta_0 + \beta_1 \text{Audit_Tenure}_t + \beta_2 \text{Auditor_Specialization}_t + \beta_3 \text{Firm_Age}_t + \beta_4 \text{Audit_Partner}_t + \beta_5 \text{Initial_Auditing}_t + \beta_6 \text{Audit_Gender}_t + \varepsilon_t \quad (2)$$

در این پژوهش، آزمون فرضیات با استفاده از رگرسیون لجستیک (رگرسیون دوم) صورت می‌پذیرد. رگرسیون لجستیک زمانی مورد استفاده قرار می‌گیرد که متغیر وابسته دارای مقیاس کیفی بوده و برای ورود به مدل کدگذاری شود که در پژوهش حاضر نیز متغیر وابسته دارای دو ارزش صفر (مؤسسات فاقد نرخ شکنی) و ارزش یک (مؤسسات دارای نرخ شکنی) می‌باشد.

سیمونیک^۱؛ آستانا و بون^۲ (۲۰۱۲) و بلنکلی و همکاران^۳ (۲۰۱۲) نیز برای اندازه‌گیری حق‌الزحمه غیرعادی از همین روش بهره گرفته شده است. حال برای تعیین نرخ شکنی یا عدم نرخ شکنی، حق‌الزحمه‌های غیرعادی (خطاهای مدل رگرسیون اول) باید چارک بندی شود و چارک اول تعیین گردد. مقادیر خطای مساوی یا کمتر از چارک اول حاکی از نرخ شکنی و کاهش حق‌الزحمه به شکل غیرعادی است. بنابراین برای چنین مؤسساتی عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته می‌شود. بدین ترتیب متغیر وابسته اصلی پژوهش یعنی حق‌الزحمه‌های غیرعادی که دچار نرخ شکنی شده است به دست می‌آید و سپس باید از مدل رگرسیون دیگری (مدل رگرسیون دوم) برای بررسی رابطه میان ویژگی‌های حسابرس و نرخ شکنی استفاده گردد.

جدول ۱: نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

| منبع | نحوه اندازه‌گیری | نماد | نوع متغیر | متغیر |
|---|---|--------------------|-----------|------------------------|
| آستانا و بون (۲۰۱۲) و بلنکلی و همکاران (۲۰۱۲) | لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی | Auditfee | وابسته | حق‌الزحمه عادی حسابرسی |
| سجادی و همکاران (۱۳۹۳) | لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت | ClientSize | مستقل | اندازه صاحبکار |
| (کراب و همکاران ^۴ ، ۲۰۱۴؛ بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۱) | لگاریتم طبیعی فاصله زمانی میان تاریخ تأسیس شرکت تا پایان دوره زمانی پژوهش | Age | مستقل | سن صاحبکار |
| علوی طبری و همکاران (۱۳۹۱) | سود عملیاتی منهای هزینه مالیات، هزینه بهره و سود سهام پرداختی به سهامداران عادی | Free_Cash_Flow | مستقل | جریان نقد آزاد |
| علوی طبری و همکاران (۱۳۹۱) | جمع ارزش بازار سهام در تاریخ اولین اعلان سود پیش‌بینی شده در هر سال با ارزش بازار بدهی‌ها در پایان سال تقسیم بر ارزش دفتری دارایی‌ها در پایان سال (به دلیل عدم دسترسی به معیار ارزش بازار بدهی‌ها از ارزش دفتری این اقلام در تاریخ ترازنامه استفاده شده است.) | Growth_Opportunity | مستقل | فرصت‌های رشد |
| مهربان پور و همکاران (۱۳۹۷) | تقسیم مجموع موجودی کالا و دریافتی‌ها به کل دارایی‌ها | Inherent_Risk | مستقل | ریسک ذاتی صاحبکار |
| کوئیب و جاربویی ^۵ (۲۰۱۴) | مدل تعدیل شده جونز | EarningsManagement | مستقل | مدیریت سود |
| دریائی و همکاران (۱۳۹۸) | مبلغ پاداش هیئت‌مدیره در هر سال | Board_Compensation | مستقل | پاداش هیئت‌مدیره |
| علوی طبری و همکاران (۱۳۹۰) | تعداد اعضای حاضر در هیئت‌مدیره | Board_Size | مستقل | اندازه هیئت‌مدیره |

⁴ Kraub et al.

⁵ Kouaibe & Jarboui

¹ Simunic

² Asthana & Boone

³ Blankley et al.

| منبع | نحوه اندازه‌گیری | نماد | نوع متغیر | متغیر |
|-------------------------------------|--|------------------|-----------|---------------------------|
| واعظ و احمدی (۱۳۹۳) | لگاریتم طبیعی تعداد روزهای بین پایان سال مالی و تاریخ ارائه گزارش حسابرسی | Report_lag | مستقل | تأخیر در گزارش حسابرسی |
| محمدرضایی و مهربان پور (۱۳۹۰) | تعداد بندهای گزارش حسابرسی (به‌غیر از بند مقدمه و دامنه) قبل از بند اظهارنظر در گزارش‌های مشروط حسابرسی | Audit_Quality | مستقل | کیفیت حسابرسی |
| هو و کانگ ^۱ (۲۰۱۳) | دارایی‌های جاری تقسیم بر بدهی‌های جاری | Current_Ratio | کنترلی | نسبت جاری |
| حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۱) | تقسیم ارزش بازار حقوق صاحبان سهام شرکت به ارزش دفتری آن در پایان سال مالی | Market | کنترلی | نسبت ارزش بازار |
| مایرز و همکاران ^۲ (۲۰۰۳) | تعداد سال‌های متوالی است که یک حسابرس مسئولیت حسابرسی یک شرکت را بر عهده می‌گیرد. | Audit_Tenure | مستقل | دوره تصدی حسابرس |
| - | لگاریتم طبیعی تعداد سال‌های ثبت موسسه حسابرسی | Firm_Age | مستقل | قدمت (سن) موسسه حسابرسی |
| - | تعداد شرکای هر موسسه حسابرسی | Audit_Partner | مستقل | تعداد شرکای موسسه حسابرسی |
| مهربان پور و همکاران (۱۳۹۷) | متغیر باینری: اگر حسابرس در سال مالی تغییر کرده باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر | Initial_Auditing | مستقل | تغییر حسابرس |
| ایگور ^۳ (۲۰۱۷) | متغیر باینری: اگر مقدار شاخص پیچیدگی شرکت برای هر دو معیار اندازه شرکت و اهرم مالی، مساوی یا بیشتر از ارزش میانه آن باشد، شرکت «پیچیده» نامیده می‌شود. به‌عبارت‌دیگر، برای شرکت‌هایی که به لحاظ هر دو معیار ارزش یک گرفته باشند، ارزش یک و در غیر این صورت، ارزش صفر در نظر گرفته شده است. | Complexity | مستقل | پیچیدگی صاحبکار |

¹ Ho & Kang

² Myers et al.

³ Uygun

| منبع | نحوه اندازه‌گیری | نماد | نوع متغیر | متغیر |
|---|--|------------------------|-----------|---------------------------|
| ملکیان و همکاران (۱۳۹۱) | متغیر باینری: اگر مدیرعامل، رئیس هیئت‌مدیره باشد، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر | Ceo_Duality | مستقل | دوگانگی وظیفه مدیرعامل |
| بنی مهد و همکاران (۱۳۹۱) | متغیر باینری: مقدار یک برای گزارش حسابرسی تعدیل‌شده و مقدار صفر برای گزارش حسابرسی مقبول | Audit_Opinion | مستقل | نوع اظهارنظر حسابرس |
| حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۴) | مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران مؤسسه حسابرسی خاص در صنعتی خاص، تقسیم‌بر مجموع دارایی‌های صاحبکاران در این صنعت. سپس به پیروی از پالمرز (۱۹۸۶)، مؤسسه‌هایی متخصص صنعت در نظر گرفته می‌شوند که سهم بازارشان طبق نسبت محاسبه‌شده (نسبت شماره دو) در رابطه زیر برقرار باشد: $MS > 1/NK * 1/2$ که در آن، MS، سهم بازار مؤسسه حسابرسی، N_k تعداد شرکت‌های موجود در صنعت k است. اگر شرکت توسط مؤسسه حسابرسی متخصص صنعت حسابرسی شود عدد ۱، در غیر این صورت عدد ۰ | Auditor Specialization | مستقل | تخصص حسابرس در صنعت |
| هویتاش و همکاران ^۱ (۲۰۰۸) | متغیر باینری: اگر شرکت در سال مالی تجدید ارائه داشته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ | Restatement | مستقل | تجدید ارائه صورت‌های مالی |
| دوئلمن و همکاران ^۲ (۲۰۱۵) | متغیر باینری: زیان در سال جاری، سال قبل یا دو سال قبل از آن برابر ۱ و در غیر این صورت ۰ | Loss | مستقل | زیان ده بودن صاحبکار |
| نخیلی و همکاران ^۳ (۲۰۲۱)، وانگ و همکاران ^۴ (۲۰۲۰) و سوپریانتو و همکاران ^۵ (۲۰۲۰) | متغیر باینری: اگر شرکت مورد رسیدگی توسط مؤسسه حسابرسی که یکی از شرکای آن زن است مورد حسابرسی قرار گیرد عدد ۱، و در غیر این صورت عدد ۰ | Audit_Gender | مستقل | جنسیت حسابرس |
| فدراسیون بین‌المللی حسابداران ^۶ (۲۰۱۹) | لگاریتم طبیعی فروش | LNsales | مستقل | لگاریتم فروش |

¹ Hoitash et al.

² Duellman et al.

³ Nekhili et al.

⁴ Wang et al.

⁵ Soepriyanto et al.

⁶ International federation of accountants

۵- یافته‌های پژوهش

در مجموع ۳۹۴ مشاهده برای تجزیه و تحلیل داده‌ها انتخاب گردید. خلاصه‌ای از آمار توصیفی متغیرهای پیوسته پژوهش در جدول ۲ و آمار توصیفی (فراوانی و درصد فراوانی) متغیرهای گسسته در جدول ۳ ارائه شده است.

داده‌های پژوهش شامل نمونه آماری متشکل از ۵۱ شرکت در دوره زمانی ۱۳۸۹-۱۳۹۹ و حذف سال-شرکت‌هایی است که حسابرس آن‌ها سازمان حسابرسی بوده است. بدین ترتیب

جدول ۲: آمار توصیفی متغیرهای پیوسته پژوهش

| متغیر | حد اقل | حداکثر | میانگین | انحراف معیار |
|--------------------|---------|----------|----------|--------------|
| Auditfee | ۴/۶۰۵ | ۸/۷۵۳ | ۶/۵۵۸ | ۰/۷۸۷ |
| ClientSize | ۱۱/۰۳۵ | ۲۰/۱۹۹ | ۱۴/۳۸۸ | ۱/۵۰۹ |
| Age | ۲/۴۸۴ | ۴/۲۳۴ | ۳/۶۰۰۲ | ۰/۳۶۴ |
| Free_Cash_Flow | -۰/۴۳۸ | ۰/۵۴۵ | ۰/۰۷۱ | ۰/۱۱۸ |
| Growth_Opportunity | ۰/۴۸۹ | ۲۶/۳۲۷ | ۲/۶۰۷ | ۲/۸۱۷ |
| Inherent_Risk | ۰/۰۵۱ | ۰/۹۴۷ | ۰/۴۸۷ | ۰/۱۹۲ |
| EarningsManagement | -۱/۲۸۴ | -۰/۰۰۰۰۳ | -۰/۱۳۸ | ۰/۱۵۹ |
| Board_Compensation | ۰ | ۳۶۰۰۰ | ۱۸۹۳/۵۳۷ | ۳۴۱۰/۴۹ |
| Board_Size | ۴ | ۷ | ۵/۰۱۷ | ۰/۱۹۴ |
| Report_lag | ۳/۱۳۵ | ۵/۴۵۱ | ۴/۲۲۵ | ۰/۴۰۹ |
| Audit_Quality | ۰ | ۸ | ۱/۰۶۵ | ۱/۵۴۱ |
| LNsales | ۸/۷۹۸ | ۱۹/۸۶۱ | ۱۴/۱۰۶ | ۱/۶۱۶ |
| Current_Ratio | ۰/۲۰۹ | ۱۳/۴۵۵ | ۱/۸۳۱ | ۱/۱۷۰۵ |
| Market | -۴۹/۷۰۳ | ۷۳/۱۶۷ | ۴/۳۷۴ | ۷/۴۷۶ |
| Audit_Tenure | ۱ | ۱۱ | ۲/۷۳۸۵ | ۱/۹۰۶ |
| Firm_Age | ۱/۳۸۶ | ۳/۹۱۲ | ۲/۸۹۵ | ۰/۴۹۹ |
| Audit_Partner | ۳ | ۲۶ | ۶/۶۷۷ | ۵/۱۸۹ |

جدول ۳: فراوانی و درصد فراوانی متغیرهای گسسته پژوهش

| متغیر | شاخص | فراوانی | درصد فراوانی |
|------------------------|------------------|---------|--------------|
| Low-balling | عدم نرخ شکنی | ۲۹۶ | ۷۵/۱ |
| | نرخ شکنی | ۹۸ | ۲۴/۹ |
| Complexity | عدم پیچیدگی | ۳۱۱ | ۷۸/۹ |
| | پیچیدگی | ۸۳ | ۲۱/۱ |
| Ceo_Duality | عدم دوگانگی | ۳۹۰ | ۹۹/۰ |
| | دوگانگی | ۴ | ۱/۰ |
| Audit_Opinion | گزارش مقبول | ۱۷۲ | ۴۳/۷ |
| | تعدیل شده | ۲۲۲ | ۵۶/۳ |
| Restatement | عدم تجدید ارائه | ۳۴۳ | ۸۷/۱ |
| | تجدید ارائه | ۵۱ | ۱۲/۹ |
| Loss | عدم زیاندهی | ۳۶۱ | ۹۱/۶ |
| | زیان ده | ۳۳ | ۸/۴ |
| Auditor_Specialization | عدم تخصص | ۷۶ | ۱۹/۳ |
| | دارای تخصص | ۳۱۸ | ۸۰/۷ |
| Initial_Auditing | عدم تغییر حسابرس | ۳۹۰ | ۹۹/۰ |
| | تغییر حسابرس | ۴ | ۱/۰ |
| Audit Gender | عدم وجود شریک زن | ۲۵۴ | ۸۹/۸ |
| | وجود شریک زن | ۴۰ | ۱۰/۲ |

۵-۱- برآورد مدل رگرسیونی اول و دوم

نتایج برآورد مدل رگرسیون لجستیک برای آزمون فرضیه‌های پژوهش در جدول ۵ ارائه شده است. ضرایب آماره VIF برای متغیرهای مستقل کمتر از عدد ۱۰ است، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که بین متغیرهای مستقل همخطی وجود ندارد. مقدار ضریب تعیین نگل کرک برابر ۰/۱۱۶ و ضریب تعیین مک فادن ۰/۰۷۳ است و همان‌گونه که مشاهده می‌شود، مقدار R^2 بسیار پایین‌تر از یک است که البته در مدل‌های با متغیرهای وابسته کیفی، امری طبیعی است و در چنین مدل‌هایی، بررسی شاخص ضریب تعیین (R^2)، به دلیل بسیار پایین بودن آن، ارزش چندانی ندارد از همین رو در مدل‌های دارای متغیر وابسته کیفی، باید از کاربرد ضریب تعیین به‌عنوان یک آزمون مشخص‌کننده خصوصیات مدل اجتناب نمود زیرا بررسی ضریب تعیین برای قضاوت راجع به‌خوبی برازش مدل فاقد ارزش عملی است و چندان قابل‌اعتماد نبوده و در چنین شرایطی معیار جایگزین

برای مدل‌های لجستیک، آزمون کای دو یا کای اسکور خواهد بود (گجراتی، ۱۴۰۱). برای بررسی معناداری کل مدل، آماره کای اسکور برای مدل تحقیق برابر ۳۲/۰۹۱ است و چون سطح معناداری این آماره کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ است، بنابراین حداقل ضرایب یکی از متغیرهای مستقل مخالف صفر است و کل مدل رگرسیونی معنادار است. برای بررسی معناداری مدل از آزمون نسبت درست‌نمایی (LR) نیز استفاده می‌شود. با توجه به اینکه مقدار سطح معناداری برای آزمون نسبت درست‌نمایی برابر ۰/۰۱۳ و کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ است، نتیجه می‌شود که مدل رگرسیون لجستیک معنادار است. برای بررسی نیکویی برازش مدل رگرسیون لجستیک از آزمون هاسمر-لمشو نیز استفاده می‌شود. با توجه به اینکه سطح معناداری آماره کای اسکور در آزمون هاسمر لمشو برابر ۰/۴۵۰ و بزرگ‌تر از سطح خطای ۰/۰۵ است، می‌توان نتیجه گرفت که متغیرهای مستقل در تبیین مشاهدات متغیر وابسته از نیکویی برازش مناسبی برخوردارند.

جدول ۴: برآورد مدل رگرسیونی اول

| VIF | سطح معناداری | خطای استاندارد | ضرایب | متغیرهای مستقل | |
|---------------------|--------------|----------------|---|--------------------|---------------------------|
| | ۰/۰۴۰۱ | ۰/۶۰۶۶ | ۱/۴۱۲۲ | (Constant) | مقدار ثابت |
| ۷/۰۳۶ | ۰/۰۰۰۰ | ۰/۰۴۰۸ | ۰/۳۱۳۸ | ClientSize | اندازه صاحبکار |
| ۱/۳۳ | ۰/۷۵۹۵ | ۰/۰۵۶۶ | -۰/۰۱۷۴ | Complexity | پیچیدگی صاحب کار |
| ۱/۱۴۸ | ۰/۱۱۷۴ | ۰/۰۸۸۳ | ۰/۱۳۸۵ | Age | سن صاحبکار |
| ۱/۹۸۵ | ۰/۵۱۷۳ | ۰/۱۹۱۳ | ۰/۱۲۴۰ | Free_Cash_Flow | جریان نقد آزاد |
| ۲/۵۷۴ | ۰/۰۰۰۰ | ۰/۰۰۹۰ | ۰/۰۴۱۷ | Growth_Opportunity | فرصت‌های رشد |
| ۱/۳۱۹ | ۰/۶۳۸۸ | ۰/۰۶۴۹ | ۰/۰۳۰۵ | Loss | زیان ده بودن صاحبکار |
| ۱/۱۹۱ | ۰/۰۰۳۳ | ۰/۱۱۹۶ | ۰/۳۵۳۶ | Inherent_Risk | ریسک ذاتی صاحبکار |
| ۱/۳۴۳ | ۰/۴۰۲۴ | ۰/۱۰۷۶ | -۰/۰۹۰۲ | EarningsManagement | مدیریت سود |
| ۱/۴۶۴ | ۰/۶۹۹۱ | ۰/۰۰۰۰۶۷ | -۰/۰۰۰۰۲۶۱ | Board_Compensation | پاداش هیئت‌مدیره |
| ۱/۰۵۶ | ۰/۰۶۵۲ | ۰/۰۸۲۹ | -۰/۱۵۳۳ | Board_Size | اندازه هیئت‌مدیره |
| ۱/۰۲۲ | ۰/۹۸۹۳ | ۰/۲۵۱۵ | ۰/۰۰۳۴ | Ceo_Duality | دوگانگی وظیفه مدیرعامل |
| ۱/۳۰۵ | ۰/۳۲۰۶ | ۰/۰۶۵۳ | -۰/۰۶۴۹ | Report_lag | تأخیر در گزارش حسابرسی |
| ۲/۹۷۱ | ۰/۹۶۵۱ | ۰/۰۵۹۰ | ۰/۰۰۲۶ | Audit_Opinion | نوع اظهارنظر حسابرس |
| ۱/۰۴۲ | ۰/۱۱۰۳ | ۰/۰۴۲۴ | -۰/۰۶۷۹ | Restatement | تجدید ارائه صورت‌های مالی |
| ۲/۹۶۹ | ۰/۴۴۶۸ | ۰/۰۱۹۰ | -۰/۰۱۴۵ | Audit_Quality | کیفیت حسابرسی |
| ۷/۵۴۵ | ۰/۱۲۵۸ | ۰/۰۳۹۶ | ۰/۰۶۰۷ | LNsales | لگاریتم فروش |
| ۱/۹۱۵ | ۰/۳۶۲۱ | ۰/۰۱۶۸ | ۰/۰۱۵۳ | Current_Ratio | نسبت جاری |
| ۲/۳۸۲ | ۰/۳۴۴۱ | ۰/۰۰۳۰ | ۰/۰۰۲۸ | Market | نسبت ارزش بازار |
| ۴۰/۱۷۳ -- (۰/۰۰۰۰) | | | آماره F فیشر -- سطح معناداری | | |
| ۰/۷۳۲ | | | آماره دوربین واتسون قبل از تصحیح خودهمبستگی | | |
| ۱/۹۵۰ | | | آماره دوربین واتسون بعد از تصحیح خودهمبستگی | | |
| ۰/۶۶۰ | | | ضریب تعیین | | |
| (۰/۲۰۰۰) -- (۰/۰۳۱) | | | آماره Z کولموگروف-اسمیرنوف -- سطح معناداری | | |

جدول ۵: برآورد مدل رگرسیونی دوم

| VIF | نسبت شانس | سطح معناداری | آماره والد | خطای استاندارد | ضرایب | متغیرهای مستقل | |
|--------|-----------|--------------|------------|----------------|---|------------------------|---------------------------|
| ۱/۰۴۱۷ | ۱/۱۶۶۱ | ۰/۰۱۴۰ | ۶/۰۴۴۱ | ۰/۰۶۲۵ | ۰/۱۵۳۷ | Audit Tenure | دوره تصدی حسابرس |
| ۱/۲۱۳۱ | ۱/۲۳۸۲ | ۰/۵۶۸۶ | ۰/۳۲۵۰ | ۰/۳۷۴۸ | ۰/۲۱۳۷ | Auditor Specialization | تخصص حسابرس |
| ۱/۱۴۸۶ | ۰/۵۶۹۶ | ۰/۰۲۶۴ | ۴/۹۳۰۳ | ۰/۲۵۳۵ | -۰/۵۶۲۸ | Firm Age | سن موسسه حسابرسی |
| ۱/۱۵۲۴ | ۰/۹۲۹۹ | ۰/۰۱۶۹ | ۵/۷۰۱۷ | ۰/۰۳۰۵ | -۰/۰۷۲۷ | Audit Partner | تعداد شرکای موسسه حسابرسی |
| ۱/۰۱۲۲ | ۱/۱۲۸۶ | ۰/۹۱۹۹ | ۰/۰۱۰۱ | ۱/۲۰۲۰ | ۰/۱۲۱۰ | Initial Auditing | تغییر حسابرس |
| ۱/۰۷۹۱ | ۰/۳۳۳۲ | ۰/۰۴۸۹ | ۳/۸۷۹۴ | ۰/۵۵۷۹ | -۱/۰۹۸۹ | Audit Gender | جنسیت حسابرس |
| | ۰/۵۰۸۷ | ۰/۴۹۰۵ | ۰/۴۷۵۵ | ۰/۹۸۰۲ | -۰/۶۷۵۹ | Constant | مقدار ثابت |
| | | | | | آماره کای اسکوتر هاسمر لمشو -- سطح معناداری | | |
| | | | | | آماره نسبت درست‌نمایی (LR) -- سطح معناداری | | |
| | | | | | ضریب نگل کرک | | |
| | | | | | ضریب تعیین مک-فادن | | |
| | | | | | آماره کای اسکوتر-- سطح معناداری | | |

۶- بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش رابطه میان ویژگی‌های حسابرس و نرخ شکنی حسابرسی در مؤسسات بخش خصوصی را مورد بررسی قرار می‌دهد. با توجه به تجزیه و تحلیل انجام‌شده، ابتدا نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها و سپس در ادامه بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌گردد.

نتایج به‌دست‌آمده حاکی از آن است که میان تخصص حسابرس در صنعت و نرخ شکنی حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد و تخصص حسابرس نمی‌تواند اثر بالاهمیت و معناداری بر نرخ شکنی حسابرسی داشته باشد. این نتیجه با نتایج کراسول و همکاران (۱۹۹۵)، آکیف و همکاران (۱۹۹۴) و ویلنبورگ (۲۰۰۲) ناسازگار است زیرا این پژوهشگران طبق یافته‌های خود دریافتند که تخصص در صنعت را می‌توان عاملی در محیط رقابتی دانست که می‌تواند حق‌الزحمه حسابرسی را کاهش دهد. مؤسسات حسابرسی با افزایش سرمایه‌گذاری در جهت تخصصی شدن، بخشی از بازار را از دست می‌دهند که باعث افزایش میانگین هزینه‌های ثابت آن‌ها می‌شود اما از سویی با افزایش تخصص آن‌ها در بازار، بخش جدیدی از بازار را به دست می‌آورند که به‌نوعی، جبران کاهش بخشی از سهم قبلی آن‌ها در بازار می‌شود. با کاهش هزینه‌های ثابت، موسسه حسابرسی متخصص می‌تواند حق‌الزحمه کمتری را درخواست کند که باعث افزایش دیدگاه مثبت صاحبکار و جامعه نسبت به او می‌شود. همچنین با افزایش تخصص حسابرس در صنعتی که صاحبکار در آن فعالیت دارد، در شروع کار نیازی به شناخت گسترده از ماهیت و جنبه‌های منحصر به فرد فعالیت صاحبکار نیست زیرا حسابرس متخصص قبلاً این دانش و شناخت را کسب

کرده و با جنبه‌های مختلف کاری صاحبکار آشنا است. این افزایش شناخت منجر به افزایش کارایی فنی حسابرس و کاهش زمان موردنیاز برای شناخت فعالیت صاحبکار و درنهایت اتمام عملیات حسابرسی در مدتی کوتاه‌تر خواهد شد که به تبع آن حق‌الزحمه حسابرسی نیز کاهش می‌یابد.

همچنین نتایج پژوهش نشان‌دهنده وجود رابطه مثبت و معناداری میان دوره تصدی حسابرس و نرخ شکنی حسابرسی است. نتیجه به‌دست‌آمده با پژوهش چن و همکاران (۲۰۰۴) مطابقت دارد. حسابرسان باگذشت زمان شناخت بهتری از فعالیت‌های صاحبکار به دست آورده و تجربه بیشتری کسب می‌کنند و به‌این‌ترتیب توانایی آن‌ها در مورد مناسب بودن یا نبودن رویه‌های حسابداری و گزارشگری افزایش می‌یابد. بنابراین، با افزایش تداوم انتخاب حسابرس، هزینه‌های حسابرسی، چه برای حسابرس و چه برای صاحبکار حذف می‌شود. در نتیجه حق‌الزحمه حسابرسی نیز کاهش و نرخ شکنی بیشتر صورت می‌پذیرد. از سوی دیگر نتیجه پژوهش حاضر با نتایج پژوهش محمدی و همکاران (۱۴۰۲) ناسازگار بوده و مطابقت ندارد. آنان دریافتند که با افزایش دوران تصدی حسابرس، حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها نیز افزایش پیدا کرده است. مؤسسات حسابرسی معمولاً در سال‌های اولیه همکاری با صاحبکاران خود حق‌الزحمه‌های کمتری را (به دلیل تخفیف و نرخ شکنی) دریافت می‌کنند. در واقع، در سال‌های اولیه همکاری، مؤسسات حسابرسی تلاش می‌کنند تا با ارائه تخفیفات ویژه به مشتریان و صاحبکاران، نظر آن‌ها را برای همکاری جلب نمایند. اما به تدریج که همکاری بین حسابرسان و صاحبکاران افزایش پیدا می‌کند و با توجه به اینکه ممکن است در سال‌های

کمتری خواهند داشت. این در حالی است که مؤسسات کوچک، با توجه به تعداد شرکای کمتر و ارائه خدمات باکیفیت پایین‌تر، تمایل بیشتری به نرخ شکنی خواهند داشت.

و در نهایت نتایج به دست آمده نشان‌دهنده رابطه منفی و معنادار میان جنسیت حسابرس و نرخ شکنی حسابرسی است. به عبارت دیگر هر چه تعداد شرکای حسابرسی زن که امضاکننده گزارش حسابرسی باشند بیشتر باشد، نرخ شکنی کمتری صورت خواهد گرفت و حضور زنان به عنوان شریک حسابرسی، کاهش نرخ شکنی حسابرسی را به دنبال خواهد داشت. نتیجه حاصل با پژوهش نیدرمیر و همکاران (۲۰۰۳) و ایتون و پنی (۲۰۰۹) مطابقت دارد. در نظر حسابرسان زن، نرخ شکنی حسابرسی مقبولیت کمتری دارد و زنان به شکل قابل توجهی مخالف چنین رویه‌ای هستند. زنان بر این باورند که نرخ شکنی، به نوعی انحراف از استقلال و اخلاق حرفه‌ای است. از همین رو مؤسسات حسابرسی که شریک حسابرسی آن‌ها زن باشد، حق الزحمه‌های حسابرسی بالاتر و نرخ شکنی پایین‌تری خواهند داشت.

بنابراین با توجه به نتایج به دست آمده می‌توان دریافت که نرخ شکنی نه فقط یک رفتار غیراخلاقی که پدیده‌ای متأثر از شرایط و زمینه‌های اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی است. حسابرسان برای به دست آوردن بازار کار حتی با تحمل زیان‌های کوتاه‌مدت اقدام به نرخ شکنی می‌کنند. برخی مؤسسات نیز برای کسب سهم بازار و یا ورود به یک صنعت خاص تلاش می‌کنند از طریق نرخ شکنی و تحمل زیان، خود را در بازار هدف تثبیت کنند و سهمی از بازار را در اختیار بگیرند و سپس اقدام به تعدیل مبالغ خود کنند. همچنین وجود انحصار برای عده‌ای باعث می‌شود سایرین مجبور به کاهش نرخ‌های خود شوند تا بتوانند به فعالیتشان ادامه دهند. افزون بر این، خدمات غیر اطمینان بخشی حجم کمی از فعالیت مؤسسات را تشکیل می‌دهد و در فصولی از سال دامنه تقاضا برای حسابرسی به شدت کاهش می‌یابد. بنابراین مؤسسات برای جبران زیان ناشی از هزینه‌های ثابت به سمت نرخ شکنی گرایش پیدا می‌کنند. در مؤسسات حسابرسی عموماً روش‌های سنتی بازاریابی غالب است و این امر منجر به رقابت از طریق پایین آوردن نرخ می‌شود. ضمن اینکه نرخ‌ها می‌تواند تحت اعمال نفوذ صاحبکاران قرار گیرد به این شکل که در عمل بعضی وارد استعلام قیمت و چانه‌زنی می‌شوند و در صورتی که با نرخ مورد نظر آن‌ها موافقت نشود، به مؤسسات دیگر مراجعه می‌کنند. بسیاری از مشکلات چانه‌زنی مربوط به اختیارات بیش از حد هیئت‌مدیره شرکت‌ها می‌شود و در واقع انتخاب حسابرس توسط مدیریت انجام می‌شود و قیمت، معیار اصلی است که باعث نادیده گرفتن کیفیت می‌گردد. از سوی دیگر، در کشور ما حسابرسی هنوز به یک نیاز واقعی تبدیل نشده

آتی مدیران شرکت‌ها روابط نزدیک‌تری با مؤسسات حسابرسی برقرار نمایند و خواسته‌های مختلفی از جمله دستکاری سود، هموارسازی سود و ارائه گزارش‌های مالی با دستکاری در شاخص‌های حسابداری را داشته باشند و این موارد می‌تواند در نهایت منجر به افزایش ریسک حسابرسان شود، حق الزحمه‌های حسابرسی افزایش پیدا می‌کند.

در خصوص رابطه میان تغییر حسابرس (حسابرسی نخستین) و نرخ شکنی حسابرسی، رابطه معناداری میان این دو متغیر دیده نشد. نتیجه به دست آمده با پژوهش واعظ و همکاران (۱۳۹۳)، دی آنجلو (۱۹۸۱)، دای (۱۹۹۹)، سیمون و فرانسس (۱۹۸۸)، تورپن (۱۹۹۰)، هی و همکاران (۲۰۰۶) ناسازگار است. این پژوهشگران دریافتند که با توجه به رقابت موجود در بازار خدمات حسابرسی، حسابرسان برای دستیابی به این مزایای رقابتی باهم رقابت نموده که منتج به ارائه تخفیف در مبلغ قرارداد اولیه حسابرسی (حسابرسی نخستین) می‌گردد. در واقع حسابرسان قرارداد اولیه حسابرسی را با تخفیف قیمت‌گذاری نموده و امیدوارند که مبلغ تخفیف را در قراردادهای حسابرسی سال‌های آینده جبران نمایند.

همچنین با توجه به نتایج به دست آمده می‌توان گفت که میان سن و قدمت موسسه حسابرسی و نرخ شکنی حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر، هر چه مدت بیشتری از زمان تأسیس موسسه حسابرسی سپری شود و موسسه حسابرسی قدمت و سابقه بیشتری داشته باشد، نرخ شکنی حسابرسی کمتری از سوی این مؤسسات اعمال خواهد شد. نتیجه حاصل با پژوهش بزرگ اصل و همکاران (۱۳۹۱) مطابقت دارد. مؤسسات تازه تأسیس همواره نگرانی توقف فعالیت را دارند و باید در رقابت حضور داشته باشند. چنین مؤسساتی با توجه به آن‌که جایگاه ضعیف‌تر و سهم کمتری در بازار رقابت دارند، ناچارند برای بقا به کاهش قیمت بیندیشند. به عبارت دیگر، مؤسسات تازه تأسیس دارای حجم کار کم و ظرفیت بلااستفاده بیشتری هستند که این ظرفیت‌های بلااستفاده باعث می‌شود مؤسسات به اجبار، کار را با نرخ نامناسب بگیرند و ناچار به نرخ شکنی بشوند.

در خصوص رابطه میان تعداد شرکای موسسه حسابرسی و نرخ شکنی حسابرسی، رابطه منفی و معناداری میان این دو متغیر وجود دارد. در واقع می‌توان گفت که با افزایش تعداد شرکای مؤسسات حسابرسی، میزان نرخ شکنی حق الزحمه حسابرسی کاهش می‌یابد. این نتیجه با پژوهش بزرگ اصل و همکاران (۱۳۹۱) و گاش و لاس‌گاردن (۲۰۰۶) مطابقت دارد. مؤسسات بزرگ حسابرسی با تعداد شرکای بیشتر، از کیفیت بیشتری نیز برخوردارند و به دلیل وجود رقابت کمتر، نرخ شکنی

از دست ندهد و این امر می‌تواند منجر به اختلال در استقلال حسابرس و در نتیجه بی‌اعتمادی نسبت به او شود. افزون بر این به دلیل تحمل این زیان‌ها، مؤسسات اقدامی بابت آموزش و توسعه و ارتقای کیفیت رده‌های پایین انجام نمی‌دهند.

بنابراین این پژوهش به بررسی دلایل و زمینه‌های بروز نرخ شکنی پرداخته و مشخص می‌نماید که در کشور در حال توسعه‌ای مانند ایران کدام عوامل که به ویژگی‌های حسابرس مرتبط است، می‌تواند نرخ شکنی خدمات حسابرسی را به دنبال داشته باشد تا با شناخت این عوامل و زمینه‌های ایجاد آن، جامعه حسابرسی از این عوامل آگاه شده و از گسترش نرخ شکنی در میان مؤسسات خصوصی حسابرسی و پیامدهای آن جلوگیری به عمل آید. همچنین با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت هر چه بهتر و بهای کمتر به بازار را بیشتر دریافته‌اند. مؤسسات حسابرسی برای رقابت بر پایه‌ای به‌غیر از کیفیت و متفاوت کردن خدمات، به دنبال بهینه نمودن حق‌الزحمه خود و بهترین پیشنهاد برای آن هستند؛ بدین ترتیب که هم درآمد خود را حداکثر سازند و هم کار را در شرایط رقابتی از دست ندهند. به همین منظور، آگاهی از ویژگی‌های تأثیرگذار بر نرخ شکنی خدمات حسابرسی می‌تواند برای آنان بسیار مفید باشد. با شناخت این ویژگی‌ها، راهکارهای مناسبی برای پیشگیری از نرخ شکنی ارائه خواهد شد که پیامد آن ارتقای کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی خواهد بود. همچنین دستاورد و ارزش‌افزوده علمی این پژوهش از آن جهت است که در زمینه قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی و عوامل مؤثر بر نرخ شکنی، پژوهش‌های متفاوتی انجام شده است اما تاکنون تعداد محدودی پژوهش، به‌طور خاص رابطه میان ویژگی‌های حسابرس و نرخ شکنی حق‌الزحمه حسابرسی را به‌طور کامل آن هم در کشوری در حال توسعه مانند ایران جستجو کرده‌اند. به‌عبارت‌دیگر، این پژوهش‌ها عمدتاً در کشورهای پیشرفته و بازارهای بزرگ انجام شده و کشوری در حال توسعه مانند ایران، سهم بسیار کوچکی در این میان دارد. بنابراین، با توجه به فقدان پژوهش‌های کافی در این زمینه، به‌منظور رفع خلأهای پژوهشی و همچنین جهت سهیم شدن در ادبیات حسابرسی، بررسی رابطه میان ویژگی‌های حسابرس و نرخ شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در ایران می‌تواند سودمند باشد و نتایج این پژوهش می‌تواند موجب بسط مبانی نظری متون مرتبط با حق‌الزحمه حسابرسی و نرخ شکنی در خدمات حسابرسی گردد و ایده‌های جدیدی را برای انجام پژوهش‌های جدید در زمینه حق‌الزحمه حسابرسی و همچنین کاهش نرخ شکنی در ایران پیشنهاد نماید.

است و در سطح یک ضرورت قانونی باقیمانده است. در این حالت، صاحبکاران می‌خواهند حسابرسی الزامی شده را با حداقل هزینه (حق‌الزحمه پایین) انجام دهند و به دلیل رقابت شدید بین حسابرسان، گزینه‌های بسیاری برای انتخاب دارند و با وجود تدوین آیین‌نامه تعیین حق‌الزحمه و تعیین یک کف حداقلی برای حق‌الزحمه حسابرسی و به‌روزرسانی سالانه این مبلغ از سوی جامعه حسابداران رسمی، پژوهش حاضر نشان می‌دهد که همچنان نرخ شکنی حق‌الزحمه وجود دارد و آیین‌نامه مذکور علیرغم پیش‌بینی جامعه حسابداران رسمی ایران به‌عنوان محرکی برای افزایش قدرت چانه‌زنی حسابرسان در مذاکرات تعیین حق‌الزحمه، منجر به افزایش سطح حق‌الزحمه حسابرسی نشده است و هزینه رعایت واقعی این آیین‌نامه (از دست دادن مشتری به خاطر افزایش حق‌الزحمه)، بیشتر از منافع آن (افزایش سطح حق‌الزحمه) است. در واقع در بازار حسابرسی ایران که محرک‌های طرف عرضه و تقاضای حسابرسی ضعیف و رقابت بین حسابرسان شدید است، مؤسسه‌های حسابرسی برای پرهیز از هزینه رعایت واقعی آیین‌نامه تعیین حق‌الزحمه (از دست دادن مشتری) و هزینه عدم رعایت (تنبیه‌هایی که در آیین‌نامه معین شده)، به احتمال زیاد اقدام به رعایت شکلی این آیین‌نامه می‌کنند. همچنین عدم آموزش به اعضای تازه‌وارد درباره بنگاهداری، عدم آموزش در مورد توسعه فرهنگ پایش اعضای جامعه توسط حرفه، عدم توسعه بازار در زمینه شناساندن سایر خدمات به جز حسابرسی مالی به حسابرسان نیز می‌تواند نرخ شکنی را به دنبال داشته باشد.

نرخ شکنی پیامدهایی دارد که مهم‌ترین آن کاهش کیفیت کار حسابرسان است. کافی نبودن حق‌الزحمه منجر به کاهش بهای تمام‌شده حسابرسی از طریق اجرا نکردن روش‌های حسابرسی مناسب و کافی و توجه بیشتر به شکل ظاهری کار به جای محتوا می‌شود. به‌عبارت‌دیگر، میزان حق‌الزحمه حسابرس در برنامه‌ریزی و کیفیت کار او مؤثر است به‌طوری‌که اگر کیفیت بالا در حسابرسی مدنظر باشد، باید منابع و زمان بیشتری صرف شود که این امر قاعدتاً هزینه بالاتری به دنبال خواهد داشت اما اگر مبلغ حق‌الزحمه کمتر از هزینه‌های لازم تعیین شود، شواهد کافی و مناسب جمع‌آوری نمی‌شود و در نتیجه کیفیت گزارش حسابرس تحت تأثیر قرار می‌گیرد. پیامد دیگر نرخ شکنی خدشه‌دار شدن اعتبار حرفه است به‌طوری‌که اگر یک تولیدکننده یا تاجر بنا به هر دلیلی نرخ شکنی کند فقط به خودش لطمه می‌زند ولی در حرفه حسابرسی کل حرفه خدشه وارد می‌شود. زمانی که نرخ شکنی اتفاق می‌افتد، حسابرس برای جبران زبانی که متحمل می‌شود تلاش می‌کند صاحبکار را برای دوره‌های بعد

۷- پیشنهادات پژوهش

با توجه به نتایج حاصل از پژوهش و مشاهده پدیده نرخ شکنی در بازار حسابداری ایران و جلوگیری از تأثیر سوء آن بر کیفیت و استقلال حسابداری، پیشنهاد می‌شود جهت افزایش تخصص در حسابداری، نهادهای مرتبط با حسابداری نظیر جامعه حسابداران رسمی مؤسسات را به برگزاری دوره‌های آموزشی تخصصی در خصوص حسابداری صنایع خاص و پیچیده و آموزش حسابداران تشویق کرده یا خود اقدام به برگزاری دوره‌های مرتبط نماید و در زمان رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری، امتیاز ویژه‌ای برای این مؤسسات در نظر گرفته شود. همچنین جهت مقابله با نرخ شکنی در صورت افزایش تخصص حسابداری، می‌توان در آیین‌نامه تعیین حق‌الزحمه حسابداری و حداقل نرخ حسابداری، برای مؤسسات متخصص نرخ‌های بالاتری نسبت به مؤسسات دیگر لحاظ شود. در خصوص دوره تصدی و نرخ شکنی حسابداری، با توجه به رابطه مثبت و معنادار به‌دست‌آمده در پژوهش، پیشنهاد می‌گردد جهت کاهش نرخ شکنی در صورت طولانی شدن دوره تصدی، در آیین‌نامه تعیین حق‌الزحمه و حداقل نرخ حسابداری، سال‌های تصدی مؤسسات حسابداری در نظر گرفته شود. بدین شکل که در صورت متوالی بودن دوره تصدی، به ازای هر سال، برای موسسه مربوطه نرخ بالاتری الزامی شود و درصد افزایش نرخ در این‌گونه مؤسسات بیشتر از مؤسساتی باشد که دوره تصدی چندساله نداشته‌اند. همچنین در رابطه با نرخ شکنی در حسابداری نخستین، باید قوانینی توسط قانون‌گذاران حرفه حسابداری تدوین گردد که در حسابداری نخستین، حق‌الزحمه حسابداری کمتر از حق‌الزحمه سایر حسابداری‌ها نباشد. در خصوص قدمت مؤسسات حسابداری و تعداد شرکای مؤسسات و رابطه منفی آن با نرخ شکنی حسابداری، تشکیل مؤسسات بزرگ و ادغام هرچه بیشتر مؤسسات کوچک و تازه تأسیس پیشنهاد می‌گردد و در نهایت با توجه به پایداری هرچه بیشتر حسابداران زن به اصول و موازین اخلاقی و رعایت بیشتر اخلاق حرفه‌ای توسط آنان، فراهم آوردن امکان مشارکت هرچه بیشتر زنان در کارهای بزرگ حسابداری توصیه می‌شود. بدین ترتیب به‌طور کلی پیشنهاد می‌گردد نهادهای ناظر بر حرفه حسابداری، جهت کاهش نرخ شکنی در بستر بومی ایران، نسبت به تقویت کارگروه کنترل کیفیت و انجام نظارت‌های دوره‌ای، توسعه و گسترش بازار کار خدمات حسابداری، اجرای آیین‌نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابداری، تدوین مقررات سخت‌گیرانه برای نرخ شکنی، حذف انحصار حسابداری دولتی و نهادی، تبدیل کنترل کیفیت از کارمحوری و فردمحوری به مؤسسه محوری، نرخ‌گذاری در شرایط رقابتی منصفانه و تشکیل تیمی برای تعیین منطقی بودن نرخ تعیین شده اقدام نمایند.

فهرست منابع

احمدی، احمد، زارعی درمیان، مینا (۱۴۰۲). بررسی اثر مدیران مالی زن بر تجدید ارائه صورت‌های مالی و حق‌الزحمه حسابداری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌نامه زنان، ۱۴(۱)، ۳-۳۲.

افخمی، محمد، فاضلی، نقی (۱۴۰۳). تأثیر افشای مسائل عمده حسابداری در گزارش حسابداری مستقل بر حق‌الزحمه حسابداری و تأخیر در صدور گزارش حسابداری، پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۴(۱۵)، ۸-۲۹.

امانی، علی، دوانی، حسین (۱۳۸۸). خدمات حق‌الزحمه و رتبه‌بندی حسابداران، دنیای اقتصاد، شماره ۱۹۹۸.

اورادی، جواد، نصیرزاده، فرزانه، حصارزاده، رضا (۱۳۹۷). تأثیر رقابت در بازار حسابداری بر حق‌الزحمه حسابداری: نقش اندازه بازار حسابداری، پیشرفت‌های حسابداری، ۱۰(۲)، ۱-۲۹.

بزرگ اصل، موسی، جمشیدی فرد، سعید، حاجیان، حسن، خستویی، هوشنگ، شمس احمدی، منصور. (۱۳۹۱). نرخ شکنی: مناقصه یا مناقضه، مجله حسابداری، شماره ۲۴۴، ۱۳-۴.

بنی مهد، بهمن، مراد زاده فرد، مهدی و زینالی، مهدی. (۱۳۹۱). اثر حق‌الزحمه حسابداری بر اظهارنظر حسابداری، مجله حسابداری مدیریت، شماره ۱۵، ۵۴-۴۱.

جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۹۷). تربیون آزاد، مجله حسابداری رسمی، شماره ۴۲، ۵-۱۹.

حساس یگانه، یحیی، داداشی، ایمان. (۱۳۸۸). تأثیر حاکمیت شرکتی بر تصمیم پذیرش صاحب‌کار و حق‌الزحمه حسابداری، مجله حسابداری مدیریت، شماره اول، ۱-۱۰.

حساس یگانه، یحیی، پاک مرام، عسگر. (۱۳۹۱). ارزیابی تأثیر ابعاد کنترلی و شفافیت اطلاعات مالی حاکمیت شرکتی بر سیاست تقسیم سود شرکت‌ها، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، شماره ۱۵، ۸۵-۱۱۶.

حساس یگانه، یحیی، حسنی القار، مسعود، مرفوع، محمد (۱۳۹۴). بیش اطمینانی مدیریت و حق‌الزحمه حسابداری، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، شماره ۳، ۳۸۴-۳۶۳.

دریائی، عباسعلی، فتاحی، یاسین، سیفی لاله، سالار. (۱۳۹۸). پاداش هیأت‌مدیره و ریسک‌پذیری: نقش تعدیل‌گر دوگانگی مدیرعامل (مورد کاوی صنعت بانکداری)، پژوهش‌های پولی و بانکی، شماره ۳۹، ۴۹-۷۴.

- دیلمی پور، مصطفی (۱۳۹۰). نقدی بر توزیع درآمد بین مؤسسه‌های حسابرسی. *دنیای اقتصاد*، ۲۵۹۸.
- رجبی، روح‌الله (۱۳۸۳). عوامل مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل، پایان‌نامه دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده مدیریت و حسابداری.
- رجبی، روح‌الله و محمدی خشویی، حمزه. (۱۳۸۷). هزینه‌های نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مستقل، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، دوره ۱۵، شماره ۵۲-۳۵.
- رجبی، روح‌اله (۱۳۸۹). چالش‌های رقابت در حرفه حسابرسی مستقل، *حسابدار رسمی*، شماره ۱۲، ۲۶-۳۶.
- رشیدی، محسن، حاجی‌زاده، شکوفه (۱۴۰۳). نرخ شکنی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین: پیامدها و اهمیت صاحبکار، *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۲۶۳-۲۹۲، ۱۴(۳).
- سجادی، سید حسین، رشیدی باغی، محسن، ابوبکری، عبدالرحمن، شیرعلی زاده، محسن. (۱۳۹۳). رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسی و پاداش هیئت‌مدیره، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، شماره ۱۱، ۳۹-۵۸.
- سرلک، نرگس، جودکی چگنی، زهرا، حیدری سورشجانی، زهرا (۱۳۹۹). رابطه تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی با خطای حسابرسی و کیفیت سود در وضعیت رکود اقتصادی، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۳)، ۳۶۰-۳۸۰.
- سلیمانی، ابوالفضل، شکریمان برنجستانکی، مهدیه. (۱۴۰۰). تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی، احتمال تقلب و افشاء تحریف: واکاوی نقش تعدیل‌گری کیفیت حسابرسی، *پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای*، شماره ۴، ۷۰-۹۵.
- صالحی، تابنده، ناظمی، امین (۱۴۰۰). تأثیر پدیده نفرین برنده در نرخ شکنی بر تلاش حسابرس در انجام وظایف حسابرسی با استفاده از نظریه بازی‌ها، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۳)، ۴۶۰-۴۸۶.
- صالحی، تابنده، ناظمی، امین، نمازی، نویدرضا (۱۴۰۱). تدوین الگوی کاهش نرخ شکنی در حسابرسی نخستین با استفاده از روش نظریه‌پردازی زمینه‌ای، *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۵۴، ۲۱-۳۸.
- عابدی صدقیانی، بابک، واعظ، سید علی، مظاهری، اسماعیل، انواری، ابراهیم. (۱۴۰۰). بررسی رابطه بین کاهش حق‌الزحمه حسابرسی در دوران بحران اقتصادی با کیفیت اطلاعات حسابداری، *فصلنامه حسابداری مالی*، ۲۱(۸۴)، ۴۷۰-۴۹۳.
- غلامی گیفان، سعیده، بذرافشان، آمنه، صالحی، مهدی (۱۳۹۸). بررسی رابطه انحصار بازار حسابرسی با حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن ماده ۹۹ قانون پنجم توسعه، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۳۱(۸)، ۳۸۷-۳۶۵.
- قنوتی، جلیل، جعفری هرنندی، مهشید. (۱۳۹۴). بررسی دامپینگ و مقابله با آن در نظام حقوقی اسلام و ایران، *پژوهش‌های فقهی*، شماره ۳، ۴۴۳-۴۸۸.
- کمالی زارع، علی، ارباب سلیمانی، عباس (۱۳۸۰). حسابرسی داخلی اثربخش، نشریه شماره ۱۳۶، انتشارات سازمان حسابرسی.
- گجراتی، دامودار (۱۴۰۱). مبانی اقتصادسنجی، ترجمه ابریشمی، حمید، انتشارات دانشگاه تهران.
- گرندل، زهرا، آزادی، کیهان. (۱۴۰۰). بررسی اثر تعدیلی جنسیت حسابرس بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی، *فصلنامه حسابداری و منافع اجتماعی*، ۳، ۱۰۷-۱۲۴.
- محمدرضایی، فخرالدین، مهربان پور، محمدرضا. (۱۳۹۰). نوع گزارش حسابرس و تعداد بندهای حسابرسی: اثر رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، *مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، شماره ۱۷، ۶۵-۷۷.
- محمدی، محمد، محمودی، سیاوش، قاسمی داودکلانی، محمد (۱۴۰۲). تأثیر هموارسازی سود و دوره تصدی حسابرس بر حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، *فصلنامه چشم‌انداز حسابداری و مدیریت*، شماره ۸۴، ۲۵۵-۲۷۲.
- مرکز آموزش تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای (۱۳۹۷). *مجموعه قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران*. تهران: انتشارات جامعه حسابداران رسمی ایران.
- ملکیان، اسفندیار، طالب تبار آهنگر، میثم، احمد پور، احمد. (۱۳۹۱). بررسی رابطه برخی از سازوکارهای حاکمیت شرکتی، حق‌الزحمه حسابرسی و میزان مالکیت شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، *پژوهش‌های حسابداری مالی*، شماره چهارم، ۳۷-۵۰.
- مهربان پور، محمدرضا، جندقی قمی، محمد، رجب بیکی، محمدعلی. (۱۳۹۷). سرمایه اجتماعی و حق‌الزحمه حسابرسی، *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵(۲)، ۲۶۹-۲۸۸.

- Barua, A., Lennox, C., Raghunandan, A. (2020). Are audit fees discounted in initial year audit engagements? *Journal of Accounting and Economics*, 69(3), 101-282.
- Behrend, J. M., Khan, S., Ko, Y., & Park, J. S. (2020). Abnormal Audit Fees and Audit Quality: Evidence of Korean Audit Market, *Journal of International Accounting Research*, 19(3), 37-60.
- Blankley, A., I. Hurr, D., N. & MacGregor, J., E. (2012). Abnormal Audit Fees and restatements, *Journal of Practice & Theory*, 31(1), 79-96.
- Blonigen, Bruce & Prusa, Thomas (2003). *Anti-Dumping in E. K. choi and J. Harrigen, Handbook of International Trade*, Oxford: Blackwell.
- Byrnes, J. P., Miller, D. C., & Schafer, W. D. (1999). Gender differences in risk taking: A meta-analysis, *Psychological bulletin*, 125(3), 367-383.
- Chancy, P., Jeter, D. C. & Shaw, P. E. (2003). The impact on the market for audit services of aggressive competition by auditors. *Journal of Accounting and Public Policy*, 22 (6), 487-516.
- Chen, C. Y., Lin, C. J & Lin, Y. C. (2004), Audit partner tenure, audit firm tenure and discretionary accruals; does long auditor tenure impair earning quality?, Working paper, Hong Kong University of Science and Technology.
- Chen, J., Duh, R., Wu, C., & Yu, L. (2019). Macroeconomic uncertainty and audit pricing, *Accounting Horizons*, 33(2), 75-97.
- Cho, M., Kwon, S. Y., & Krishnan, G. V. (2021). Audit fee lowballing: Determinants, recovery, and future audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(4), 106787.
- Craswell, A. T, Francis, J. R. & Taylor, S. L. (1995). Auditor brand name reputations and industry specializations, *Journal of Accounting and Economics*, 20, 297-322.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor independence, "low balling," and disclosure regulation, *Journal of Accounting and Economics*, 3 (2): 113-127.
- DeFond, M, Zhang, J. (2014). A review of archival audit research. *Journal of accounting and economics*, 58(2-3). 275-326.
- Duellman, S., Hurwitz, H. & Sun, Y. (2015). Managerial Overconfidence and Audit Fees. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11(2), 148-165.
- Dye, R. (1991). Informationally motivated auditor replacement, *Journal of Accounting and Economics*, 14(4), 347-74.
- Francis, J. (1984). "The effect of audit firm size on audit prices: a study of the Australian market". *Journal of Accounting and Economics*, 6(2), 133-151.
- Geiger, M.A. & Raghunandan, K. (2002). Auditor tenure and audit reporting failures, *Journal of Practice & Theory*, 21(1), 67-78.
- Ghosh, A., & Lustgarten, S. (2006). Pricing of initial audit engagements by large and small audit firms, *Contemporary Accounting Research*, 23 (2), 333-368.
- Hay, D. C., Knechel, W. R., & Wong, N. (2006). Audit fees: A metaanalysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research* 23, 141-191.
- نوشادی، میثم، خدادادی، ولی، واعظ، سیدعلی و حسین زاده، علی حسین. (۱۳۹۷). تدوین مدل حق الزحمه خدمات حسابرسی، *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۰(۲)، ۲۷۷-۳۰۷.
- نوشادی، میثم، خدادادی، ولی، واعظ، سیدعلی، حسین زاده، علی حسین. (۱۳۹۹). بررسی عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی: عوامل مربوط به محیط حرفه‌ای، فرهنگی و اجتماعی، *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۴۶، ۴۳-۶۴.
- نیکبخت، محمدرضا، تنانی، محسن (۱۳۸۹). آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی، *پژوهش‌های حسابداری مالی*، شماره ۲، ۱۱۱-۱۳۲.
- واعظ، سید علی، احمدی، وریا. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین دو عامل حق الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های دارویی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار، *فصلنامه حسابداری سلامت*، شماره دوم، ۷۷-۹۵.
- واعظ، سید علی، احمدی، محمد رمضان، رشیدی باغی، محسن. (۱۳۹۳). تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها، *دانش حسابداری مالی*، شماره ۱، ۸۷-۱۰۷.
- وقفی، سید حسام، کامران راد، صدیقه، برسلانی، سکینه. (۱۴۰۱). تأثیر تخفیف حق الزحمه حسابرسی بر جبران آن و کیفیت اطلاعات حسابداری با تأکید بر نقش تخصص حسابرس، *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، شماره ۹، ۴۴-۷۰.
- هوانسیانفر، گارو (۱۳۸۹). حسابرسی با قیمت‌شکنی ناباورانه. *دنیای اقتصاد*، ۲۰۴۳.
- یاری، مهدی، محمدرضائی، فخرالدین، غلامی جمکرانی، رضا، فرجی، امید. (۱۴۰۱). حق الزحمه حسابرسی: نقش آیین‌نامه تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۹(۱)، ۱۴۶-۱۷۲.
- Ashton, A.H. (1991). Experience and error frequency knowledge as potential determinants of audit experience, *The Accounting Review*, 66, 218-239.
- Asthana, S. & Boone, J. (2012) Abnormal Audit Fee and Audit Quality, *Journal of Practice & Theory*, 31, 1-22.
- Bagherpour, M., Monroe, G. & Shailer, G. G. (2014). Government and Managerial Influence on Auditor Switching under Partial Privatization, *Accounting and Public Policy*, 33(4), 372-390.

- Taxation, 57, <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2024.100650>
- Simon, D., & Francis, J. (1988). The effects of auditor change on audit fees: Tests of price cutting and price recovery. *The Accounting Review*, 63 (2), 255-269.
- Simunic, D. A. 1980. The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 22 (3), 161-90.
- Soepriyanto, G., Krisky, P., Indra, Y., & Zudana, A. (2020). Female audit partners and accruals quality: evidence from Indonesia. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 305-319.
- Turpen, R. A. (1990). Differential pricing on auditors' initial engagements: Further evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 9 (2), 60-76.
- Uygur, O. (2017). CEO ability and corporate opacity. *Global Finance Journal*, 35, 72-81.
- Willenborg, M. (2002). Discussion of: Brand name audit pricing, industry specialization, and leadership premiums post-Big 8 and Big 6 mergers. *Contemporary Accounting Research*, 19, 111-115.
- Walker, M. (2003). Principal/agency theory when some agents are trustworthy. *Accounting and Finance*, Working Paper. Manchester: Manchester Business School, Manchester University.
- Zeff, S. (2003). How the U.S. accountancy profession got where it is today: part I". *Accounting Horizons*. 17(4):267-286.
- Ho, J. L. & Kang, F. (2013). Auditor choice and audit fees in family firms: evidence from the S&P 1500. *Journal of Practice & Theory*, 32(4), 71-93.
- Hoitash, R., Hoitash, U. & Bedard, J. (2008). Internal control quality and audit pricing under the Sarbanes-Oxley Act. *Journal of Practice & Theory*, 27 (1), 105-126.
- Huang, T.C., Chang, H. & Chiou, J. R. (2016). Audit Market Concentration, Audit Fees, and Audit Quality: Evidence from China Auditing. *Journal of Practice & Theory*, 35(2), 121-145.
- International federation of accountants (2019). Audit fees survey: An analysis of audit fees as a percentage of corporate revenue.
- Ittonen, K. & Peni, E., (2009). Auditor's Gender & Audit Fees, Working paper presented at the 32 nd Annual Congress of the European Accounting Association, May 12-15, Tampere.
- Jerom, T., Poretti, C., Schatt, A. (2024). Female lead auditors, audit fees, and audit quality. *The British Accounting Review*, <https://doi.org/10.1016/j.bar.2024.101497>.
- Kouaibe, A., Jarboui, A. (2014). External Audit Quality and Ownership Structure: Interaction and Impact on Earnings Management of Industrial and Commercial Tunisian Sectors. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, 37 (19), 78-89.
- Kraub, P., Pronobis, P., Zulch, H. (2014). Abnormal audit fees and audit quality: initial evidence from the German audit market. *Journal of business economics*, 85(1), 45-84.
- Kuntadi, C. (2020). The Effect of Lowballing on Auditor Independence and Audit Opinion. *Research Journal of Finance and Accounting*, 11(4), 42-51.
- Lee, C., & Gu, Z. (1998). Low Balling, Legal Liability and Auditor Independence. *The Accounting Review*, 73(4), 533-555.
- Myers, J., Myers, L. & Omer, T. (2003). Exploring the term of the auditor client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation?. *The Accounting Review*, 78 (3), 779-800.
- Nekhili, M., Javed, F., & Nagati, H. (2021). Audit Partner Gender, Leadership and Ethics: The Case of Earnings Management. *Journal of Business Ethics*, 1-28.
- Neidermeyer, P.E., Tuten, T.L., & Neidermeyer, A.A (2003). Gender differences in auditors' attitudes towards lowballing: implications for future practice. *Women in Management Review*, 18(8), 406-413.
- Newton, N, J., Persellin, J. S., Wang, D., & Michael, S. W. (2016). Internal Control Opinion Shopping and Audit Market Competition. *The Accounting Review*, 91(2), 603-623.
- O'Keefe, T., King, R. & Gaver, K. (1994). Audit fees, industry specialization, and compliance with GAAS reporting standards. *Journal of Practice & Theory*, 13 (21), 42-55.
- Owusu, A., O'Sullivan, N., Kwabi, F., Holmes, M. D. (2024). Why do female lead auditors charge a fee premium? evidence from the UK audit market. *Journal of International Accounting, Auditing and*



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 17/ No. 66/ Summer 2027

The Relationship Between Auditor Characteristics and Low-balling in Auditing: Evidence from Private Audit Firms

Neda Zamanifard

PhD Student, Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran
zamanifardneda@gmail.com

Bahram Hemmati

Assistant Professor, Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran (Corresponding Author)
Hemmati_b@yahoo.com

Azam Shokri Cheshmehsabzi

Assistant Professor, Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran
azam_shokri@yahoo.com

Abstract

This study examines the relationship between auditor characteristics and low-balling in auditing using evidence from private audit firms. In fact, this study tries to investigate the reasons of this problem and determine which auditor characteristics can cause low-baling in auditing in a developing country such as Iran. In terms of purpose, this study is among applied research and in terms of method, It is descriptive and correlational. The analysis is based on a sample of 51 firms listed on Tehran Stock Exchange during the period 1389-1399. The results showed that there is no significant relationship between some auditors' characterestics and low-balling in auditing such as auditors' specialization and auditors' change while auditor tenure has a positive and significant relationship with low-balling. Also, there is a negative and significant relationship between low-balling and other auditors' characterestics including audit firm age, the number of audit partners and auditor gender.

Keywords: Low-balling, Audit Fees, Normal Audit Fees, Abnormal Audit Fees, Auditor Characteristics