



مروری بر عوامل موثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسي صورت های مالی

مهسا قجر بیگی
دانشجوی دکتری حسابداری
دانشگاه بین المللی آزاد کیش

فاطمه تلخایی
دانشجوی دکتری حسابداری
دانشگاه بین المللی آزاد کیش

رسول برادران حسن زاده
عضو هیات علمی دانشگاه آزاد
واحد تبریز

های و نیکل^(۳) (۲۰۰۵) مشاهده کردند که ماهیت حسابرسي به منزله کالایی اعتباری، به تحمیل هزینه و زمان بیشتر یا کمتر از حد در حسابرسي می شود. از زمانی که سیمونیک یکی از مدل های اولیه قیمت گذاری خدمات حسابرسي را طراحی کرد که در بسیاری از مطالعات قیمت گذاری حسابرسي مورد توجه قرار گرفت (لیان و ماهر^(۳)، ۲۰۰۵).

تحقیقات زیادی در رابطه با شناسایی و ارزیابی این عوامل انجام شده و در اغلب این مطالعات، عوامل توصیفی شامل، ریسک، حجم و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی مورد توجه قرار گرفته است. با وجود ادبیات مستحکم در زمینه حق الزحمه حسابرسي، بحث و بررسی کاملی درباره جزئیات آن، از جمله صرف ناشی از حق الزحمه به منزله معیاری از کیفیت حسابرسي، محدودیت های حق الزحمه و سایر جنبه ها، انجام نگرفته است (رشیدی باغی، ۱۳۹۳).

شناسایی کاملی از رفتار هزینه حق الزحمه حسابرسي در طول زمان به دست نیامده، درحالی که بررسی رفتار حق الزحمه حسابرسي

مقدمه

با تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران، بازار حسابرسي، افزایش چشمگیری در تعداد مؤسسه های حسابرسي در بخش خصوصی تجربه کرده است که دارای مجوز برای انجام خدمات حسابرسي بوده اند. با رونق بازار خدمات حسابرسي در ایران، هر مؤسسه در راستای نفوذ بیشتر در بازار و یافتن و جذب مشتری، مبادرت به اعمال سیاست های خود در بازار رقابتی کرده است. قیمت گذاری و رقابت بازار برای خدمات حسابرسي موضوع مهمی برای قانون گذاران، محققان و سرمایه گذاران به شمار می رود (سنایت^(۱)، ۱۹۷۷)، زیرا منافع اقتصادی حسابرسان از طریق حق الزحمه های حسابرسي و انعقاد قرارداد با صاحبکاران تأمین می شود (رحیمیان و همکاران، ۱۳۸۹). از مناقشات اصلی حرفه حسابرسي در حال حاضر، تعیین حداقل نرخ حق الزحمه حسابرسي و نرخ شکنی برخی از مؤسسات حسابرسي است. اما از نظر حسابرسي به عنوان یک کالای همگن و قیمت گذاری غیر رقابتی آن، استقلال و کیفیت خدمات حسابرسي را به خطر می اندازد (بزرگ اصل، ۱۳۸۸).

در بلندمدت، بیانگر شناخت ما از بازار حسابرسی است (همان منبع). با مقایسه حق الزحمه حسابرسی در کشورهای مختلف می‌توان به این نکته پی برد که حق الزحمه دریافتی از سوی حسابرسان در ایران قابل مقایسه با سایر کشورها و مخصوصا کشورهای پیشرفته نیست (امانی و دوانی، ۱۳۸۸).

پیشینه نظری

هنگامی که فروشندگان شناخت کاملی از وضعیت بازار ندارند، نظریه اقتصادی، تغییر قیمت‌ها را پیش‌بینی می‌کند. تغییر قیمت‌ها در اقتصاد کلان اهمیت دارد، زیرا دلایل زمان بر بودن اثر تغییر در سیاست‌های پولی را توضیح می‌دهد (بال و مانکیو^(۴)، ۱۹۹۴). بهادوری و فالکینگر^(۵)، ۱۹۹۰، نشان دادند فروشندگان فاقد اطلاعات کافی از بازار مبنای قیمت‌گذاری خود را بهای تمام شده قرار می‌دهند و آن را به صورت تدریجی و به ندرت اصلاح می‌کنند. حسابرسان نیز شناخت کافی از واکنش صاحبکاران به تغییرات حق الزحمه حسابرسی ندارند، بنابراین آنها نیز مبنای خود را بهای تمام شده قرار می‌دهند و به تدریج اصلاح می‌کنند (رشیدی باغی ۱۳۹۳).

در ادبیات اقتصادی، هنگامی که مشاهده کیفیت امکان پذیر نباشد، قیمت را معیاری برای کیفیت در نظر می‌گیرند (شاپیرو^(۶)، ۱۹۸۳). حق الزحمه حسابرسی نیز معیاری از کیفیت حسابرسی در نظر گرفته می‌شود (کراسول^(۷) و همکاران، ۱۹۹۵).

به نظر منطقی می‌رسد مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی که حق الزحمه بیشتری درخواست می‌کنند، کیفیت حسابرسی آنها بالاتر باشد (رشیدی باغی، ۱۳۹۳). مطالعه داخلی نیز بیانگر افزایش حق الزحمه حسابرسی متناسب با افزایش اندازه مؤسسه حسابرسی است (واعظ و همکاران، ۲۰۱۳).

چنانچه صاحبکاران، افزایش حق الزحمه حسابرسی را افزایش کیفیت حسابرسی در نظر بگیرند ممکن است برای افزایش حق الزحمه مقاومت کمتری نسبت به آنچه انتظار می‌رود، نشان دهند و هنگامی که کاهش در حق الزحمه مناسب باشد، تقاضای صاحبکاران برای کاهش حق الزحمه، کمتر از حد انتظار خواهد بود (فرگوسن، لینوکس و تیلور^(۸)، ۲۰۰۵).

تغییر در قوانین نیز می‌تواند عاملی برای افزایش حق الزحمه حسابرسی مد نظر قرار گیرد. برای نمونه می‌توان به قانون ساربینز-آکسلی اشاره کرد، همچنین در وضعیت داخلی، گزارش کنترل‌های داخلی را نام برد که موضوعیت کمتری نسبت به قانون ساربینز-آکسلی دارد (باغی، ۱۳۹۳).

حق الزحمه حسابرسی به صورت قرار داد بین حسابرس و صاحبکار، پیش از آغاز کار حسابرسی تعیین می‌شود. با وجود این، معمولا بندهای "فرار" داخل قرارداد گنجانده می‌شود که به حسابرس اجازه انجام کارهای اضافی و دریافت هزینه اضافه کاری‌ها را در وضعیت غیرقابل مشاهده، از جمله وجود مشکل تداوم فعالیت یا عوامل موثر

بر ریسک حسابرسی، می‌دهد. قراردادهای حسابرسی معمولا مختص به رویدادهای غیر مترقبه‌ای نیست که منجر به کاهش حق الزحمه حسابرسی می‌شوند. (پالمروس، ۱۹۸۹).

توافق‌های قراردادی و سایر موارد، منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود. بازارهای رقابتی، قیمت‌گذاری را به واقعیت نزدیکتر می‌کند و فروشندگان را به کاهش قیمت‌ها در طول زمان وادار می‌کند. از دیدگاه حسابرسان، اگر آنان زمان انجام کار را بیش از اندازه برآورد کنند، حق الزحمه‌های حسابرسی در دوره جاری بالاتر است، اما در دوره‌های بعدی اصلاح می‌شود (باغی، ۱۳۹۴).

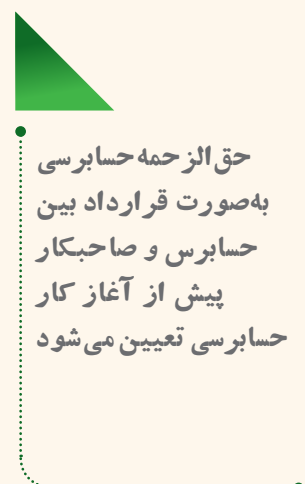
دو جنبه خاص از بازارهای رقابتی می‌تواند انتظارات عمومی را با محدودیت مواجه کند، جنبه اول بیانگر این واقعیت است که حسابرسی صاحبکاران جدید، به تلاش بیشتری برای کسب دانش کافی نسبت به همه ریسک‌های حسابرسی نیازمند است (واعظ و همکاران، ۲۰۱۳). جنبه دیگر، احتمال پیشنهاد قیمت پایین‌تر مؤسسه‌های حسابرسی به منظور جذب صاحبکاران است تا در آینده بتوانند حق الزحمه حسابرسی را افزایش دهند (دی آنجلو، ۱۹۸۱). این دو جنبه می‌تواند بر حق الزحمه حسابرسی تاثیر گذار باشد.

پیشینه تجربی

در تحقیقات انجام شده توسط پالمراس (۱۹۸۶) به بررسی ارتباط قرارداد حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی و ساعات حسابرسی در ۳۶۱ شرکت پرداخت که صورت‌های مالی حسابرسی شده منتشر می‌کردند. نتیجه تحقیق، گویای این مطلب بود که با بستن قراردادهای مقطوع، حسابرسان ریسک بالاتری را قبول می‌کنند و انگیزه‌های بیشتری برای کارایی دارند. وانگ (۲۰۰۹)، در مقاله خود به بررسی حق الزحمه حسابرسی با تمرکز بر تخصص صنعتی در چین پرداخته است. نتایج آن نشان می‌دهد که چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی دارای تخصص در صنعت، حق الزحمه بالاتری در مقایسه با حسابرسان غیر متخصص دریافت می‌کنند. کاستر، فرانسیس، لویس و واکلر^(۹) (۲۰۰۴)، به این نتیجه رسیدند، هنگامی که صاحبکاران کوچک‌اند و قدرت چانه زنی کمتری دارند، حق الزحمه‌های حسابرسی زیاد است، اما هنگامی که صاحبکاران توانایی چانه زنی بیشتری دارند، این حق الزحمه کمتر است و این احتمالاً هنگامی است که صاحبکاران بزرگ‌اند و در حوزه تخصص حسابرس فعالیت می‌کنند.

سجادی و زارعی (۱۳۸۶)، به بررسی تاثیر ویژگی‌های مؤسسه‌های حسابرسی و صاحبکار بر حق الزحمه حسابرسی از دیدگاه شرکای مؤسسه حسابرسی پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که تخصص صنعتی مؤسسه حسابرسی، کیفیت گزارش حسابرسی، میزان دعاوی حقوقی صاحبکار و تنگناهای گزارش حسابرسی در تعیین حق الزحمه حسابرسی موثر است. همچنین نتایج نشان می‌دهد که شهرت مؤسسه حسابرسی، استقلال حسابرسان مؤسسه حسابرسی و شهرت صاحبکار در تعیین حق الزحمه حسابرسی موثر نیستند. اندازه شرکت نمایانگر اهرم شرکت، برتری رقابتی شرکت، توانایی مدیریت، کارایی اطلاعات و در نهایت ریسک کلی شرکت است. در مورد اندازه شرکت، مؤسسه تحقیقاتی ایران اسکالیف می‌گوید: "اندازه شرکت شمشیری دو لبه است. شرکت‌های بزرگ دارای کنترل داخلی قوی، کار حسابرسی پیچیده‌تری ولی حق الزحمه بالا برای حسابرسان هستند". از طرفی دیگر، شرکت‌های کوچک حق الزحمه کم می‌پردازند ولی کارشان هم ساده‌تر است (سجادی و ابراهیمی میمند، ۱۳۸۵).

حساس یگانه و وحیدی (۱۳۸۵)، در تحقیقی با عنوان "برداشت



حق الزحمه حسابرسی
به صورت قرارداد بین
حسابرس و صاحبکار
پیش از آغاز کار
حسابرسی تعیین می‌شود

حق الزحمه حسابرسه^(۱۱) و متغیرهای اثرگذار

در تعیین حق الزحمه های حسابرسه

حق الزحمه حسابرسی شامل هر گونه وجهی است که بابت ارائه خدمات حسابرسی و طبق توافق یا قرارداد به حسابرس یا مؤسسه حسابرسی پرداخت می شود. در واقع بهای هر خدمت یا کالا، قیمتی است که مصرف کننده برای استفاده از آن حاضر به پرداخت است. اما در عمل این فرمول در کشورهای فاقد اقتصاد رقابتی، کارایی نداشته و قیمت را با انحصارات یا حداقل مزد معیشتی تعیین می کند.

اغلب محققان در مطالعه در زمینه حق الزحمه های حسابرسی، از الگوی تدوین شده سیمونیک (۱۹۸۰)، استفاده کرده اند. در این الگو، از دو جز کار حسابرسی ($P*Q$) و زیان مورد انتظار $E(L)$ ، به عنوان عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی نام برده شده است.

$$\text{AUDFEE} = P \cdot Q + E(L) \quad \text{رابطه (۱)}$$

که در این رابطه $AUDFEE$ ، حق الزحمه حسابرسی، P حق الزحمه هر ساعت حسابرسی، Q کل ساعات کار حسابرسی و $E(L)$ صرف ریسک ناشی از زیان مورد انتظار است. منظور از هزینه های کارکنان (P) و مقدار لازم (Q) برای کار حسابرسی است و زیان مورد انتظار شامل هزینه های دعاوی احتمالی، هزینه های شهرت و اعتبار و جرایم قانونی احتمالی ناشی از اجرای حسابرسی است. (پور حیدری و گل محمدی، ۱۳۹۴)

عوامل مربوط به عرضه کنندگان خدمات حسابرسه

➔ نوع حسابرس

سازمان حسابرسی در ایران به عنوان مؤسسه حسابرسی دولتی به ارائه خدمات حرفه ای حسابرسی می پردازد و به نسبت سایر مؤسسات حسابرسی، از حجم صاحبکاران بالاتری برخوردار است. به علاوه، به واسطه ساختار دولتی و انتخاب قهری، این سازمان در پذیرش کار و تعیین حق الزحمه خدمات حرفه ای از حاشیه ایمنی برخوردار است و توانسته در عرصه رقابت با سایر مؤسسات غیر دولتی، جایگاه ویژه ای را به خود اختصاص دهد. بنابراین انتظار می رود این سازمان، مانند چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی دنیا که به نسبت سایر رقبا در عرصه بین المللی دارای صرفی در حق الزحمه خدمات حرفه ای هستند، در بازار خدمات حسابرسی در ایران به نسبت رقبا، حق الزحمه بیشتری دریافت نماید (رجبی و محمد خشویی، ۱۳۸۷).

➔ نرخ شکنی^(۱۲)

اصطلاح نرخ شکنی در ادبیات حسابرسی، در واقع شامل فرآیند قیمت گذاری خدمات حسابرسی تحت شرایط بازار رقابتی بوسیله حسابرسان است که منجر به کاهش حق الزحمه حسابرسی در قراردادهای اولیه می شود، (مبلغ حق الزحمه حسابرسی کمتر از هزینه های انجام فرآیند حسابرسی است) (دی آنجلو^(۱۳)، ۱۹۸۱). بازار رقابتی دنیای امروز به رغم فواید و مزایای آن که برای مشتریان برای استفاده از محصولات با کیفیت بهتر و قیمت پایین تر، پیامدهای غیر اخلاقی زیادی نیز برای رقابت کنندگان عرضه کالا و خدمات در پی داشته است (رویایی و محمدی، ۱۳۹۰).

در شرایط بازار کنونی، فرآیند جذب مشتریان جدید و حفظ مشتریان فعلی هزینه بر و وقت گیر شده و چنین استنباط می شود که با یافتن مشتری جدید، مؤسسه حسابرسی، مایل است که او را برای سال ها حفظ

حسابرسان ایرانی از ریسک ذاتی^{۱۱}، به این نتیجه رسیدند که حسابرسان ایرانی نگرش مشابه، نسبت به متغیرهایی داشته اند که در تحقیقات انجام شده در انگلستان و استرالیا به عنوان ریسک ذاتی بیان شده است. ادبیات پژوهشی بیانگر این امر است که ریسک شرکت صاحبکار روی میزان حق الزحمه دریافتی آنان از سوی حسابرسان اثر دارد. واعظ و همکاران (۲۰۱۳)، در پژوهشی به بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در شرکت های بزرگ پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که ارتباط بین معیارهای کیفیت حسابرس (اندازه، تخصص، تداوم انتخاب مؤسسه حسابرسی) با حق الزحمه حسابرسی معنا دار است. همچنین آنها در پژوهش خود نشان دادند با افزایش تداوم انتخاب حسابرس، حق الزحمه حسابرسی نیز افزایش می یابد.

علوی، رباطی و یوسفی اصل (۱۳۹۱)، ارتباط بین جریان نقد آزاد و حق الزحمه حسابرسی را با توجه به فرصت های رشد، میزان سود تقسیمی و اهرم مالی، بررسی کردند. نتایج پژوهش نشان داد، حق الزحمه حسابرسی شرکت هایی که جریان نقد آزاد و فرصت های رشد آنها زیاد است، بیشتر از شرکت هایی است که جریان نقد آزاد آنها پایین، اما فرصت های رشد زیادی دارند. همچنین نتایج پژوهش آنها نشان داد، در شرکت های دارای جریان نقد آزاد و فرصت های رشد زیاد، با افزایش میزان بدهی ها، میانگین حق الزحمه حسابرسی افزایش می یابد.

ضرورت و اهمیت تحقیق

در بیست سال اخیر، حرفه حسابرسی تغییرات سریع و درخور توجهی داشته است. کاهش مقررات در بازار کار حسابرسی، به مؤسسات حسابرسی اجازه داد، بیشتر اهداف اقتصادی را دنبال کنند و در جستجوی رشد درآمد خود و کاهش هزینه ها در کار حسابرسی باشند (هیلی و پالیپو^(۱۰)، ۲۰۰۳). در چنین وضعیتی، حسابرسی موفق است که بتواند با توجه به ویژگی های واحد مورد رسیدگی، بهترین برآورد را از حق الزحمه خود داشته باشد تا ضمن حفظ کیفیت کار، آن را با حداقل هزینه انجام دهد. درک نحوه تعیین حق الزحمه حسابرسی هم برای حسابرسان، صاحبکاران و اشخاصی اهمیت دارد که این سیاست گذاری را دنبال می کنند. قدر مسلم، تمام اعضای حرفه و حسابداران رسمی شاغل آگاهند که برای هر کاری طبق قاعده باید برآوردی از ساعات کار مورد نیاز رده های مختلف حسابرسی (بودجه) را تهیه و با اعمال نرخ حق الزحمه هر رده از کارکنان حسابرسی (کمک حسابرس، حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست و مدیر) مبلغ حق الزحمه پیشنهادی محاسبه شود (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹).

با شناسایی عوامل موثر بر حق الزحمه دریافتی حسابرسی، می توان سیاست های مناسبی برای برخی از مسائل پیش روی این حرفه تدوین کرد. با وجود پژوهش ها و تحقیقات متعدد در این زمینه در بسیاری از کشورها در داخل کشور، پژوهش های چندانی در این راستا، مشاهده نمی شود. لذا این تحقیق به دنبال آن است که عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی را بررسی کرده و همچنین روشن کند که چه عناصری موجب تغییر در حق الزحمه حسابرس مستقل می گردد.

روش جمع آوری اطلاعات

مهمترین روش های گرد آوری اطلاعات در این تحقیق، مطالعات کتابخانه ای است. برای گردآوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری و ادبیات تحقیق موضوع، از منابع کتابخانه ای، مقالات، کتاب های مورد نیاز استفاده شده است.

کند تا از منافع ارائه خدمت به وی، هزینه‌های سنگین بازاریابی شرکت را جبران کند. پیامد غیر اخلاقی بازار رقابتی، مخدوش شدن استقلال و صداقت و درستکاری در انجام خدمات حسابرسی است. این صدمه ناشی از اعمال قیمت‌هاست. دو نوع انحراف در بازار امروز رایج است:

۱) قیمت‌گذاری خدمات حسابداری به میزان کمتر از واقع،
۲) تخفیفات نسبت به تعرفه خدمات حسابرسی (همان منبع).

بسیاری از مؤسسات خدمات مالی، سیاست قیمت‌گذاری پایین خدمات را به عنوان ابزار نفوذ در بازار قرار داده‌اند. این منطقی نیست که شرکتی با اعمال این سیاست‌ها، تمایل به تحمل زیان ناشی از انجام خدمات داشته باشد، بلکه فرض عملی‌تر این است که شرکت‌ها، هزینه انجام خدمات را برای بهای از دست دادن کیفیت آنها، پایین می‌آورند که متحمل زیان نشوند (همان منبع).

نوع دوم انحراف قیمت‌های بازار خدمات مالی، تخفیفات قابل توجهی است که نسبت به سطح استاندارد دستمزدها داده می‌شود. رشد فزاینده این کار نیز بر مبنای منطق حرفه‌ای قابل توجیه نیست و صداقت حرفه زیر سؤال می‌رود (همان منبع). از طرفی، چرخش اجباری حسابرسان، با ایجاد رقابت در بازار و افزایش تعداد مؤسسات رقیب، ممکن است باعث افزایش ریسک حسابرسی شود.

➔ رقابت در حسابرسی

فرآیند مدیریت حق الزحمه حسابرسی، بوسیله مؤسسه‌های حسابرسی در محیط رقابتی ارائه خدمات حسابرسی برای جذب و نگهداری مشتری و غلبه بر سایر رقبا است. (اسماعیل زاده و ترامشلو، ۱۳۹۱). در تعریف دیگر، رقابت بر سر حق الزحمه‌های حسابرسی، عبارت از (دریافت) حق الزحمه کمتر به دلیل جذب کار در بین مؤسسات حسابرسی و یا به عبارت دیگر، استفاده مدیران شرکت‌ها از روش مناقصه برای اعطای کار به مؤسسات حسابرسی است (همان منبع). برخی از حسابداران حرفه‌ای از این نگران‌اند که رقابت و به خصوص رقابت بر سر قیمت در قراردادهای حرفه‌ای منجر به افت کیفیت شود.

اگر چه تحقیقات از این نگرانی‌ها حمایت چندانی نمی‌کند، اما این نظریه نیز طرفداران زیادی دارد که فشار بودجه و محدودیت زمانی به طور متناوب منجر به بروز حسابرسی‌های پایین‌تر از استاندارد می‌شود. یک دلیل وجود بودجه و زمان محدود، رقابت شدید بر سر قیمت است. اما این چنین مطلبی به قدر کافی مستند و در نتیجه قابل دفاع نیست. اما ابهام در زمینه رقابت در حرفه حسابرسی کماکان بحث موجه و رایجی است و ویژگی‌های خاص حرفه حسابرسی به این ابهامات دامن می‌زند. (رجبی، ۱۳۸۹)

➔ کیفیت حسابرسی در تعیین حق الزحمه حسابرسی

کیفیت حسابرسی، پدیده‌ای چند بعدی و ذاتاً غیرقابل مشاهده بوده و دارای ویژگی مجردی نیست که بتوان با اندازه‌گیری آن عنوان کرد که حسابرسی انجام گرفته دارای کیفیت است. انجمن گزارش مالی انگلستان، چهار عوامل اصلی در بر دارنده کیفیت حسابرسی است را شامل: ۱- فرهنگ مؤسسه حسابرسی، مهارت‌ها ۲- توانایی‌های کارکنان و کادر حسابرسی ۳- اثر بخشی فرایند حسابرسی ۴- معتبر و مفید بودن گزارش حسابرسی، بیان کرده است (مهرانی و جمشیدی ایوانکی، ۱۳۹۰). پژوهش‌های انجام گرفته نشان می‌دهد که نقص و اشتباهات حسابرسی در دو حالت اتفاق می‌افتد. زمانی که اصول مورد پذیرش حسابداری از طرف حسابرسان رعایت نمی‌شود. زمانی که حسابرسان

قادر به ارائه گزارش با کیفیت و در شرایط و موقعیت خاص نیست (همان منبع). ارزیابی کیفیت حسابرسی برای سنجش مزایا و هزینه حسابرسی مهم تلقی می‌شود. به عقیده هیات کیفیت حسابرسی، حرفه حسابرسی نتوانسته هم قدم با محیط خود گام بردارد که به سرعت در حال تغییر است. کیفیت، تعیین کننده عملکرد حسابرسی است و تابع عوامل متعددی از قبیل توانایی حسابرسی (شامل تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای حرفه (شامل استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت) است (مجتهد زاده، ۱۳۸۳). (ویلنبرگ^(۱۴)، ۱۹۹۹) با بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و پیشنهادات اولیه حسابرسی در مورد حق الزحمه پرداخته و نتیجه‌گیری می‌کند که کیفیت خدمات حسابرسی تحت تاثیر پذیرش حق الزحمه پیشنهادی حسابرسان است.

اسماعیل زاده مقری و ترامشلو (۱۳۹۱)، کیفیت حسابرسی را به توانایی دستگاه حسابرسی در کشف و گزارش تحریفات با اهمیت مربوط می‌دانند که این تحریفات شامل:

الف) تحریفات با اهمیت در برآوردهای حسابداری،

ب) تحریفات با اهمیت ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات،

ج) تحریفات با اهمیت ناشی از به کارگیری نادرست رویه‌های حسابداری. کیفیت خدمات حسابرسی در ایران، به ویژه در سال‌های اخیر، در سطح قابل قبولی بوده است، ولی تا رسیدن به سطح مطلوب فاصله زیادی داریم که دلایل آن به شرح زیر بیان می‌شود:

دلیل اول، جامعه استفاده کنندگان از اطلاعات مالی است. برخی از استفاده کنندگان اطلاعات مالی فاقد آگاهی کافی در این زمینه هستند و خواسته‌های تعریف شده‌ای از حسابرسان ندارند، به استثنای حداقل‌هایی که در قانون آمده است.

دلیل دوم، تنوع کارهای ارجاع شده به مؤسسه حسابرسی، موجب کاهش کیفیت می‌شود. در حال حاضر حسابرسان ایرانی به نوعی همه فن حریف هستند در نتیجه از تخصص آنها کاهش می‌یابد و باعث کاهش کیفیت کار حسابرسی می‌شود.

دلیل سوم، نبود ارتباط موثر و فعال حرفه‌ای با جوامع بین‌المللی است. به عبارتی، ارتباط حسابرسان کشور ما با مراجع پیشرفته حسابداری و حسابرسی بین‌المللی کم است.

دلیل چهارم، حسابخواهی است. اگر حساب خواهی از حسابرسان هم مطرح شود کیفیت کار حسابرسی بالاتر می‌رود. در جامعه ما، کمتر از حسابرسان، حسابخواهی شده است، در نتیجه حسابرسان با خیال آسوده بدون اینکه نگرانی زیر سؤال رفتن را داشته باشد کار خود را انجام می‌دهد. (اسماعیل زاده مقری و ترامشلو، ۱۳۹۱).

➔ عامل تخصص در صنعت مؤسسه حسابرسی در تعیین

حق الزحمه حسابرسی

پژوهش‌ها حاکی از آن است که تخصص صنعتی حسابرسان موجب می‌شود که آنها حق الزحمه بالایی را دریافت کنند (کراسول، ۱۹۹۵). زمانی که سهم بازار یک صنعت به مقدار قابل ملاحظه‌ای بالاتر از دیگر رقبا باشد این امر باعث می‌شود که حسابرسان متخصص در صنعت، خدمات متعدد را عرضه کنند بنابراین زمانی حق الزحمه حسابرسان متخصص بالاتر خواهد رفت که سهم بازار یک صنعت خاص بالاتر رود. حسابرسان متخصص معمولاً دانش موثق و معتبری در مورد تخصص خاص دارند که آنها را در ارزشیابی بهتر ریسک و بررسی خطاهای مفهومی یاری می‌رساند (مای هیو^(۱۵)، ۲۰۰۳).

➤ **شهرت مؤسسه حسابرسی در تعیین حق الزحمه حسابرسی**
 شهرت ساختاری چند بعدی دارد. در صورتی که مؤسسه حسابرسی دارای شهرت چند بعدی باشد این امر نشانگر شهرت این مؤسسه در انجام کار با کیفیت ارائه خدمات مورد تخصصی خود خواهد بود. مؤسسات حسابرسی که شهرت و آوازه‌ای با توسعه مهارت‌های صنعتی خود کسب می‌کنند و مهارت‌های بالایی در مقایسه با دیگر مؤسسات به دست می‌آورند، انتظار حق الزحمه بالاتری دارند. حسابرسان بزرگ از راه‌های مختلفی شهرت خود را افزایش می‌دهند زیرا این موضوع حق الزحمه‌های حسابرسی بالاتری نیز ایجاد می‌کند (مهرانی و جمشیدی، ۱۳۹۰).

➤ **طول دوره تصدی حسابرسی^(۱۶)**

تعداد سال‌هائی است که حسابرسان مستقل خدمات حسابرسی صورت‌های مالی را به مشتریان ارائه و بطور مستمر با صاحبکار قرارداد حسابرسی منعقد می‌کنند (سیمون و فرانسیس^(۱۷)، ۱۹۸۸). در تحقیقات انجام شده توسط کراسول و فرانسیس (۱۹۹۹)، دلیل بالابودن حق الزحمه حسابرسی در سال اول را اصطلاحاً "هزینه‌های راه‌اندازی، مانند هزینه‌های شناخت حسابرس از صاحبکار و تشکیل پرونده‌های دائمی حسابرسی می‌داند. به عبارت دیگر، در شرایط عادی بازار، حق الزحمه حسابرسی شامل هزینه‌های حسابرسی به علاوه هزینه‌های راه‌اندازی است که معمولاً بیشتر از مبلغ حق الزحمه در شرایط رقابتی است. همچنین در تحقیق انجام شده توسط (واعظ، ۱۳۹۳)، نشان می‌دهد که بین تداوم انتخاب حسابرسی و حق الزحمه‌های حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. تأیید شدن این فرضیه به این معناست که، تداوم انتخاب حسابرسان، باعث افزایش حق الزحمه‌های حسابرسی می‌شود. زیرا حسابرسان تمایل دارند زبان ناشی از هزینه‌های شناخت را از طریق افزایش قیمت‌گذاری بالاتر خدمات حسابرسی جبران کنند (رویایی و محمدی، ۱۳۹۰).

➤ **عامل اندازه مؤسسه حسابرسی در تعیین حق الزحمه حسابرسی**

نتایج تحقیقات قبلی (فرانسیس^(۱۸)، ۱۹۸۰ و سیمونیک^(۱۹)، ۱۹۸۴) نشان می‌دهد که اندازه حسابرسی، مهمترین متغیری است که بر حق الزحمه حسابرسی تاثیر می‌گذارد. اندازه حسابرسی دارای رابطه مثبت با حق الزحمه حسابرسی است.

دی آنجلو^(۲۰) (۱۹۸۱)، استدلال می‌کند که مؤسسات حسابرسی بزرگتر، خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتری ارائه می‌دهند. حسابرسان شرکت‌های بزرگ، زمان بیشتری برای بررسی و رسیدگی اطلاعات صرف می‌کند و هر مؤسسه حسابرسی بزرگ می‌تواند حق الزحمه بالاتری را به خاطر نام تجاری^(۲۱) یا قدرت بازار^(۲۲) خود درخواست کنند (باسیودیس^(۲۳)، ۲۰۰۴). مؤسسات بزرگ حسابرسی به دلیل شهرت بالا، از حسابرسان متبحر و آموزش دیده و کنترل کیفی قوی تری برخوردارند. تحقیقات نشان داده است که هر چه مؤسسه حسابرسی از شهرت و بزرگی بیشتری برخوردار باشد، حق الزحمه بیشتری را از آن خود خواهد کرد (سجادی و ابراهیمی‌میمند، ۱۳۸۵). برخی از پژوهش‌ها به این موضوع پرداخته‌اند که حق الزحمه پرداختی به مؤسسه حسابرسی بزرگ، بیشتر از حق الزحمه‌ای است که به مؤسسات حسابرسی کوچک پرداخت می‌شود. زیرا، مؤسسات حسابرسی بزرگ، کار با کیفیت بالایی را در مقایسه با مؤسسات حسابرسی کوچک ارائه می‌دهند (کیست^(۲۴)، ۱۹۹۲). صاحبکاران بزرگ دارای امکانات و ثروت بالایی هستند و در هنگام ورشکستگی

احتمال دارد بر علیه مؤسسه حسابرسی اقامه دعوا کنند. چنین ریسک بالایی سبب می‌شود که مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی، برای خنثی کردن اثر مخاطرات بالا، حق الزحمه حسابرسی بیشتری را مطالبه کنند. در بازار حسابرسی، مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ رقابت کمتری را در مقایسه با مؤسسات کوچک احساس می‌کنند. بنابراین، در چنین بازاری، آنها قادر هستند تا حق الزحمه بالایی را در حسابرسی از آن خود کنند (مهرانی و جمشیدی، ۱۳۹۰).

➤ **اظهار نظر حسابرسی**

تحقیق بنی‌مهد^(۱۳۹۱)، حاکی از آن است که حق الزحمه‌های حسابرسی، رابطه مثبت و معنی داری با صدور گزارش مقبول حسابرسی دارد. به بیان دیگر، با افزایش حق الزحمه‌های حسابرسی، احتمال صدور گزارش مقبول حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. نبود این رابطه به معنای استقلال حسابرس است و اینکه حق الزحمه‌های دریافتی توسط حسابرس تحت تاثیر نوع اظهار نظر آنها قرار نمی‌گیرد (علوی طبری و همکاران، ۱۳۹۰).

عوامل مربوط به متقاضیان خدمات حسابرسی

➤ **عامل اندازه صاحبکار^(۲۵) در تعیین حق الزحمه حسابرسی**

در تحقیقات قبلی (سیمونیک^(۲۶)، ۱۹۸۰ و فرانسیس^(۲۷)، ۱۹۸۴) و پالمروس^(۲۹)، ۱۹۸۶) شواهدی از وجود ارتباط مستقیم بین حق الزحمه حسابرسی و اندازه صاحبکار گزارش شده است. (هی و همکاران^(۳۰)، ۲۰۰۶) استدلال می‌کنند اندازه شرکت، عمده‌ترین عامل در تعیین حق الزحمه حسابرسی است. شرکت‌های بزرگتر دارای مبادلات متنوع و مانده حساب‌های بیشتر بوده که با افزایش حجم معاملات صاحبکار، حسابرسی آن به صرف زمان بیشتری برای بررسی و رسیدگی نیاز دارد که باعث افزایش مبلغ حق الزحمه حسابرسی می‌شود (هارشینی^(۳۱)، ۲۰۰۸). از آن گذشته شرکت‌های بزرگتر با احتمال زیاد در معرض ارزیابی و بررسی عمومی، از هزینه‌های کنندگی و سیاسی بالائی برخوردار بوده که دارای ریسک بالا برای حسابرسان است. در تحقیقات قبلی (کانه گم^(۳۲)، ۲۰۰۹)، از لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های شرکت برای اندازه صاحبکار استفاده می‌شود و انتظار می‌رود رابطه مثبتی بین این متغیر و میزان حق الزحمه حسابرسی وجود داشته باشد.

➤ **پیچیدگی^(۳۳) عملیات شرکت مورد رسیدگی در تعیین**

حق الزحمه حسابرسی

نتایج تحقیقات قبلی (سیمونیک^(۳۳)، ۱۹۸۰، چان و همکاران^(۳۴)، ۱۹۹۳، اوکیف و همکاران^(۳۵)، ۱۹۹۴) نشان می‌دهد که سطح پیچیدگی شرکت مورد رسیدگی بر حق الزحمه حسابرسی تاثیر می‌گذارد. با پیچیده‌تر شدن عملیات، زمان و رسیدگی بیشتری برای انجام کار حسابرسی لازم است. پیچیدگی شرکت مورد رسیدگی به معنای ساختار سازمانی متنوع‌تر و پیچیده‌تر شدن شکل و حجم معاملات است. انتظار می‌رود که این پیچیدگی به افزایش سطح حق الزحمه حسابرسی منجر شود (آل هارشینی^(۳۶)، ۲۰۰۸).

➤ **پایان سال مالی^(۳۷) (فصل شلوغی کار) صاحبکار**

بر اساس نتایج تحقیقات (چنی و همکاران^(۳۸)، ۲۰۰۴، کارسلو^(۳۹) و کاپلان، ۱۹۹۱) تاریخ پایان سال مالی واحدهای تجاری بر تعیین میزان حق الزحمه حسابرسی اثر می‌گذارد. در شرایطی که در یک

کشور، پایان سال مالی اغلب شرکت‌ها در محدوده دوره زمانی خاص باشد و براساس قوانین، شرکت‌ها مجبور باشند که گزارش حسابرسی را ضمیمه صورت‌های مالی خود کنند، ناگزیر تقاضا برای خدمات حسابرسی در آن دوره زمانی افزایش و احتمال افزایش در حق‌الزحمه حسابرسی فزونی می‌یابد (کارسلو و کاپلان^(۴۰)، ۱۹۹۱).

همچنین انتظار می‌رود حسابرسان برای کاهش تراکم کاری در پایان سال، تمایل زیادی به انجام حسابرسی شرکت‌هایی داشته باشند که پایان سال مالی آنها مطابق با سال خورشیدی نباشد و برای این منظور حق‌الزحمه کمتری را دریافت کنند.

در ایران با توجه به اینکه اکثر شرکت‌های بورس اوراق بهادار، دارای صورت‌های مالی به تاریخ ترازنامه، پایان اسفند ماه است، انتظار می‌رود که حسابرسی‌های انجام شده در این مقطع از حق‌الزحمه بالاتری نسبت به سایر مقاطع سال برخوردار باشد.

➤ متغیر تعامل بین پایان سال مالی و اندازه شرکت^(۴۱)

چنی و همکاران^(۴۲) (۲۰۰۴) استدلال می‌کنند که مشتریان بزرگ، اغلب در طول سال مالی مورد حسابرسی ضمنی قرار می‌گیرند، بنابراین ممکن است حجم کار در نزدیک تاریخ ترازنامه (پایان سال مالی) نسبت به سایر شرکت‌ها پائین‌تر باشد در نتیجه باعث کاهش حق‌الزحمه گردد. لذا در تحقیقات، مانند تحقیقات کانه گم^(۴۳) (۲۰۰۹)

از متغیر تعاملی بین پایان سال مالی و اندازه شرکت برای محاسبه حسابرسی‌های ضمنی مشتریان بزرگ استفاده می‌شود و انتظار می‌رود رابطه منفی بین این متغیر و حق‌الزحمه حسابرسی وجود داشته باشد.

➤ عامل دعوای حقوقی صاحبکار در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی

دعوای حقوقی صاحبکار علیه مؤسسه حسابرسی می‌تواند اعتبار مؤسسه مورد نظر را در ارائه خدمات با کیفیت بالا به خطر بیندازد (گیجر، ۲۰۰۶). در بررسی رابطه ریسک دعوای حق‌الزحمه مؤسسات حسابرسی در انگلستان اشاره شده است که دو عامل محیط شروع دعوای حقوقی و عمومیت یافتن افشای اطلاعات در زمینه حق‌الزحمه حسابرسی مشوق پژوهش آنان بوده است. نتیجه این پژوهش، حاکی از آن است که زمانی که مشتریان حسابرسی در انگلستان به بازارهای تجاری آمریکا ارتباط دارند، مؤسسات حسابرسی حق‌الزحمه بالایی را دریافت می‌کنند (سی درامان^(۴۴)، ۲۰۰۲).

➤ عامل بودجه زمانی در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی

بودجه زمانی، حاصل جمع زمان برآورد شده برای هر مرحله از فرآیند حسابرسی است. برخی مزایای کاربردی بودجه زمانی به شرح زیر است: تأمین مبنایی برای برآورد حق‌الزحمه، سنجش میزان کارایی کارکنان حسابرسی، تعیین میزان پیشرفت هر یک از مراحل رسیدگی برای سرپرستان حسابرسی، خلق محیط مناسب برای

انگیزش مثبت افراد (مهرانی، ۱۳۷۹).

حق‌الزحمه کارکنان حسابرسی نیز بر مبنای ساعات کاری است که هر نفر روی پروژه خاص صرف می‌کنند. مجموع تعداد ساعات کاری که کارکنان مؤسسه حسابرسی روی پروژه حسابرسی صرف کرده‌اند مبنای محاسبه صورتحساب برای شرکت است (کاشانی‌پور، ۱۳۸۵)

➤ عامل شهرت و اعتبار شرکت صاحبکار

حسن شهرت حرفه‌ای یعنی ارزش‌داری‌های محسوس مانند محل، شهرت شرکت، فهرست مشتریان، فرانشیزها، توافقات با تأمین‌کنندگان، کیفیت کارکنان، ... حسن شهرت حرفه‌ای را می‌توان عامل متمایزکننده شرکت جافتاده و موفق را با شرکتی دانست که قرار است جا بیافتد و موفق شود.

اقدام نهایی ایجاد نام و نشان عبارتند از:

(۱) غالب شدن در بازار،

(۲) افزایش وفاداری مشتریان،

(۳) افزایش نفوذ در موانع. تمام این عوامل بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی موثر است (مهرانی و جمشیدی، ۱۳۹۰).

در تحقیق انجام شده توسط (بی‌ای تی ۲۰۰۰)، تاثیر شهرت صاحبکار بر فرآیند حسابرسی شرکت‌های مشهور در صنعت را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که حسابرسی آنها مستلزم صرف هزینه زمانی و مالی و کسب حق‌الزحمه بیشتر است.

➤ ریسک حسابرسی^(۴۵)

حق‌الزحمه حسابرسی براساس ریسک برآوردی حسابرس از صاحبکار، رقابت در بازار حسابرسی و مذاکره بین حسابرس و صاحبکار تعیین می‌شود. حسابرس هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی باید خطر تحریف با اهمیت (شامل ارزیابی صلاحیت و شایستگی مدیریت، جو اخلاقی سازمان، قابلیت‌های حساب‌ها و افشای تحریف با اهمیت) را شناسایی و برآورد کند. این عوامل بر توانایی حسابرس در کشف تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی تاثیر می‌گذارد که برای مؤسسه حسابرسی ریسک عمده و شایان توجه محسوب می‌شود.

معمولاً حسابرسان به منظور کاهش ریسک عدم کشف تحریف با اهمیت، شواهد بیشتری جمع آوری می‌کنند که این موضوع سبب افزایش هزینه حسابرسی می‌شود. این هزینه افزایش یافته را می‌توان به صاحبکاران تحمیل کرد که البته این موضوع نیز از محدودیت‌های رقابت در بازار حسابرسی و قدرت چانه‌زنی بین حسابرس و صاحبکار تاثیر می‌پذیرد (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۴). نتایج تحقیقات قبلی (سیتارامان و همکاران^(۴۶)، ۲۰۰۲، کانه گم^(۴۷)، ۲۰۰۹) ریسک حسابرسی را به‌عنوان متغیر مهم دیگری در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی معرفی می‌نماید. سیمونیک^(۴۸) (۱۹۸۰) در این باره می‌گوید با افزایش ریسک حسابرسی، حسابرسان حق‌الزحمه بیشتری مطالبه می‌کنند (کریشنان، پوزنر و سنگوپتا^(۴۸)، ۲۰۱۲).

رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسی و ریسک بسیار پیچیده است. ریسک حسابرسی، احتمال خطرریست که حسابرس از انجام حسابرسی آن مشتری، متحمل زیان شود (آل‌هارشینی^(۴۹)، ۲۰۰۸). نتایج تحقیقات نشان می‌دهد که بین حق‌الزحمه حسابرسی و ریسک، رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد (کنچل^(۵۰)، ۲۰۰۷). در تحقیقات، از متغیرهایی مثل زیان، نسبت بدهی، نسبت جاری برای اندازه‌گیری ریسک استفاده می‌شود:

حق‌الزحمه حسابرسی براساس ریسک برآوردی حسابرس از صاحبکار، رقابت در بازار حسابرسی و مذاکره بین حسابرس و صاحبکار تعیین می‌شود

زیان^(۵۱)

از اعتبار خود نیز می‌روند پس تقاضای بیشتر برای حسابرسی‌های مستقل، فراتر از حسابرسی‌های داخلی و با کیفیت بهتر انجام می‌گیرد (کوهن وهانو^(۶۰)، ۲۰۰۰).

تحقیقات قبلی (جاب و همکاران^(۵۲)، ۱۹۹۶، سیتارمن و همکاران^(۵۳)، ۲۰۰۲) نشان می‌دهد که زیان‌ده بودن صاحبکار می‌تواند از عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی باشد.

➔ لگاریتم طبیعی ارزش دفتری مجموع دارایی‌ها بر تعیین حق‌الزحمه حسابرسی

از آنجایی که شرکت‌های بزرگ با خطر پذیری‌های گوناگون و زیادی ناشی از محیط فعالیت خود برخورد می‌کنند، حسابرسی چنین شرکت‌هایی نیز با حق‌الزحمه بیشتری انجام می‌شود. در واقع حق‌الزحمه‌های حسابرسی، با اندازه واحد مورد رسیدگی رابطه مثبت دارد.

سطح زیان صاحبکار ممکن است در حدی باشد که حسابرس در معرض ریسک ناشی از ناتوانی مالی صاحبکار قرار گیرد (سیمونیک^(۵۴)، ۱۹۸۰). بنابراین شرکت‌های زیان‌ده دارای ریسک حسابرسی بالاتری بوده و این باعث افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. بر این اساس، انتظار می‌رود بین این متغیر و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مستقیمی وجود داشته باشد.

نسبت بدهی^(۵۵)

تاثیر شاخص‌های نظام راهبری بر حق‌الزحمه‌های حسابرسی
در تحقیقات انجام شده از سازوکارهای نظام راهبری به عنوان متغیر مستقل و اثرگذار بر حق‌الزحمه‌های حسابرسی استفاده کرده‌اند که شامل متغیرهای زیر است:

اهرم مالی (نسبت بدهی)، نشان دهنده توان پرداخت بدهی بلند مدت صاحبکار بوده و از تقسیم جمع بدهی‌ها به جمع دارایی‌ها بدست می‌آید. سیمونیک (۱۹۸۰)، استدلال می‌کند که میزان اهرم مالی، ریسک ناتوانی مشتری را ارزیابی می‌کند که امکان دارد حسابرس را در معرض زیان قرار دهد. نسبت بالای بدهی به دارایی، احتمال ورشکستگی شرکت را افزایش می‌دهد در نتیجه حسابرسان، نگران این مسئله می‌شوند که صورت‌های مالی ممکن است نسبت به حالت عادی قابلیت اتکای کمتری داشته باشند. زیرا نسبت بالای بدهی، ممکن است با ریسک بالای شرکت در ارتباط بوده و ناشی از عدم سلامت مالی شرکت، سوء مدیریت یا تقلب باشد. همچنین می‌تواند منجر به مشکلاتی در خصوص نقدینگی و تداوم فعالیت شرکت شود. در نتیجه حسابرسان ممکن است برای کاهش دادن این ریسک در شرکت‌های با درجه اهرمی بالاتر، رسیدگی‌های بیشتری را انجام داده و این منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی گردد. (اصلائی، ۱۳۸۰)

نسبت جاری^(۵۶)

➔ اندازه هیات مدیره:
در خصوص ترکیب هیات مدیره چهار ویژگی وجود دارد:
۱. هیات مدیره باید تنوع داشته باشد،
۲. هیات مدیره باید به اندازه کافی بزرگ باشد تا کاردانی و صلاحیت را به دست آورد،
۳. هیات مدیره باید دارای تصدی باشد،
۴. اعضای هیات مدیره باید با تجربه باشند. (مجتهد زاده و همکاران، ۱۳۸۷).

نسبت جاری، نشان دهنده نقدینگی کوتاه مدت شرکت بوده و از تقسیم دارایی‌های جاری بر بدهی‌های جاری بدست می‌آید. این نسبت متداول‌ترین ابزار برای اندازه‌گیری توان پرداخت بدهی‌های کوتاه مدت است. پایین بودن نسبت جاری با ریسک بالای شرکت در ارتباط است و باعث افزایش سطح ریسک حسابرسی می‌شود (اکبری، ۱۳۸۵). مسئله نقدینگی، ریسک ناتوانی مشتری در ایفای تعهدات کوتاه مدت را ارزیابی می‌کند و ممکن است حسابرس را در معرض زیان قرار دهد. تحقیقات (کانه گم، ۲۰۰۹، نیمی^(۵۷)، ۲۰۰۲، چنی و همکاران^(۵۸)، ۲۰۰۴) نشان دادند که بین نسبت جاری و حق‌الزحمه حسابرسی، رابطه معکوس وجود دارد.

➔ درصد مالکیت سهامدار عمده:

اعضای غیر موظف هیات مدیره به مدیر کل:
مسئولیت‌های حرفه‌ای و قانونی اعضای حرفه‌ای هیات مدیره با نیاز آنان به ارتباط مستقیم با محیط داخلی ترکیب می‌شود و ممکن است باعث افزایش تقاضا برای حسابرسی مستقل گردد. چون آنان انتظار دارد اعتبار و شهرت آنان افزایش یابد (های و سایرین^(۶۱)، ۲۰۰۸)

حسابرسان باید در تعیین حق‌الزحمه‌های خود، مشخصه‌های ریسک صاحبکار خود را در نظر گرفته و و ریسک‌های مربوط را از طریق حق‌الزحمه‌های بالاتر جبران کنند. همچنین حسابرسان باید علاوه بر در نظر گرفتن ریسک صورت‌های مالی، دید وسیعی نسبت به رفتار تجاری صاحبکار داشته باشد (الن^(۵۹)، ۲۰۰۶). پیش‌بینی می‌شود نظام راهبری و ساز و کارهای آن به کاهش ریسک حسابرسی منجر می‌شود (حساس یگانه و معیری ۱۳۸۷). در واقع نظام راهبری از حجم کار حسابرسی و ریسک آن می‌کاهد. بنابراین منطقی است که وجود ساز و کارهای راهبری از جمله کنترل‌های داخلی، باعث کاهش حق‌الزحمه‌های حسابرسی شود. (های و دیگران، ۲۰۰۸)

➔ میزان سهام شناور آزاد:

از ساز و کارهای برون سازمانی، نظارات سهامداران است که معیار سنجش آن میزان سهام در دست سهامداران است سهامداران اقلیت برای پوشش دادن به منافع خود در مقابل قدرت سهامدار عمده، از ابزار حسابرسی مستقل استفاده می‌کنند و به این ترتیب می‌توان گفت آنان باعث افزایش تقاضا برای حسابرسی مستقل می‌شوند (های و دیگران، ۲۰۰۸). نبود رابطه در این زمینه نشان دهنده عدم تاثیرگذاری

اگر در شرکتی، سرمایه‌گذاران در پی بهبود کنترل‌ها و ساز و کارهای راهبری باشند آن شرکت باید با هیات مدیره مستقل‌تری کار کنند زیرا این مدیران به دنبال حفظ منافع سهامداران هستند به دنبال حمایت

سهامداران خرد در سیاست‌های کنترلی شرکت و نشانه عدم توسعه بازارهای سرمایه و زیاد بودن سهم دولت در اقتصاد ایران است (علوی طبری و همکاران، ۱۳۹۰).

➤ درصد مالکیت نهادهای دولتی و شبه دولتی:

نقش دولت در به دلیل مشخص بودن انتظارات عملیاتی و هماهنگی‌های سیاست‌های مالکیتی آن، نوعی بر فعالیت شرکت‌های با سهامداری دولت و نهادهای دولتی را فراهم آورده است که انتظار می‌رود این کنترل بتواند از پیچیدگی‌های عملیات چنین واحدهای اقتصادی بکاهد. بنابراین این احتمال هست که کاهش در پیچیدگی‌های عملیاتی هر واحد اقتصادی موجب کاهش در حق‌الزحمه‌های حسابرسی می‌شود (رجبی و محمدی خشویی، ۱۳۸۷).

➤ میزان افشای معامله با اشخاص وابسته و پرداخت به موقع

سود سهام توسط شرکت:

از دیگر سازوکارهای برون سازمانی است که شامل تدوین تصویب و استقرار قوانین نظارتی مناسب است. نظارت قانونی بر اساس مفاد قانون تجارت و در برخی موارد سایر قوانین وضع شده است. (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۸۵). انتظار می‌رود در صورت افشای کافی و رعایت ماده ۱۲۹ قانون تجارت توسط شرکت و تأیید این موضوع در گزارش حسابرسی، حسابرسان خطر پذیری بیشتری را بپذیرد و حق‌الزحمه وی بیشتر شود (علوی طبری و همکاران، ۱۳۹۰).

➤ تعداد کارکنان:

رابطه مدیر و کارگر در هر واحد اقتصادی، نمونه‌ای از رابطه‌کنندگی است. افزایش تعداد کارکنان واحد اقتصادی، به واسطه تأکید بر رابطه‌کنندگی میان سطوح پایین و سطوح بالای مدیریت و افزایش حجم پیچیدگی عملیات واحد اقتصادی، می‌تواند موجب گسترش تقاضا برای خدمات حسابرسی و نتیجتاً افزایش حق‌الزحمه این خدمات گردد. (محمدی خشویی، ۱۳۸۶).

➤ اصلی و فرعی بودن:

از عواملی است که می‌تواند بر پیچیدگی رابطه‌کنندگی بیافزاید گستردگی شرکت در بخشی است که مدیریت به عنوان‌کننده شرکت نقش مالک را در سایر شرکت‌ها ایفا می‌نماید. یعنی هنگامی که شرکت سهامدار چند واحد فرعی دیگر باشد و بر اساس استانداردهای حسابداری علاوه بر صورت‌های مالی خود ملزم به ارائه صورت‌های مالی تلفیقی به همراه شرکت‌های وابسته نیز باشد (رجبی، ۱۳۸۴). بدین واسطه انتظار می‌رود افزایش حجم و پیچیدگی عملیات شرکت، به دلیل شمول گزارشگری مالی تلفیقی، موجب افزایش در حق‌الزحمه خدمات حسابرسی گردد.

➤ نسبت کل بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها:

نسبت بدهی رابطه‌کنندگی و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی را از طریق میزان تأمین مخارج از حوزه مالکیت نشان می‌دهد. افزایش در نسبت بدهی به علت تأکید بر رابطه‌کنندگی میان مدیریت و اعتبار دهندگان احتمالاً تقاضا برای خدمات حسابرسی و حق‌الزحمه این خدمات را افزایش می‌دهد (محمد خشویی، ۱۳۸۶).

تأثیر ساختار مالکیت بر حق‌الزحمه‌های حسابرسی

در تحقیق انجام شده توسط خدادادی و همکاران (۱۳۹۳)، تأثیر ساختار مالکیت بر حق‌الزحمه‌های حسابرسی بررسی شده است. در این تحقیق، از مالکیت نهادی، مالکیت مدیریتی، مالکیت خانوادگی، مالکیت دولتی، به عنوان متغیرهای مؤثر بر حق‌الزحمه‌های حسابرسی استفاده شده است:

➤ مالکیت نهادی و حق‌الزحمه حسابرسی:

منظور از ساختار مالکیت، مشخص کردن بافت و ترکیب سهامداران یک شرکت است. صرف‌نظر از چارچوب قانونی، ساختار مالکیت شرکت‌ها نیز می‌تواند ایجاد و تدوین مدل حاکمیت شرکتی را تحت تأثیر قرار دهد. ساختار مالکیت دارای دو بعد تمرکز مالکیت و هویت سهامداران است. هویت سهامداران شامل مالکیت نهادی، مالکیت مدیریتی، مالکیت دولتی و خانوادگی است و تمرکز مالکیت به حالتی اطلاق می‌شود که میزان قابل ملاحظه‌ای از سهام شرکت به سهامداران عمده یا اکثریت تعلق داشته باشد (اعتمادی، ۱۳۸۸). از سازو کارهای کنترل بیرونی مؤثر بر حاکمیت شرکتی، ظهور سرمایه‌گذاران حقوقی یا مالکان سرمایه است. با توجه به فرضیه نظارت کارآمد، به دلیل حجم ثروت سرمایه‌گذاری شده، نهادها احتمالاً سرمایه‌گذاری خود را به صورت فعال مدیریت می‌کنند. بر اساس این نگرش سرمایه‌گذاران نهادی، سرمایه‌گذارانی متبحری هستند که از مزیت نسبی در جمع‌آوری و پردازش اطلاعات برخوردارند. این سهامداران در ده‌های اخیر به یکی از مهم‌ترین اجزای بازار سرمایه تبدیل شده‌اند. به دلیل سرمایه‌گذاری بلند مدت، سهامداران نهادی در شرکت تمایل زیادی به صرف منابع برای تأثیرگذاری و نظارت در حوزه مدیریتی دارند (فروغی و احمدی، ۱۳۸۹). وجود مالکیت نهادی، مدیریت شرکت را به تمرکز بر عملکرد اقتصادی و اجتناب از رفتارهای فرصت طلبانه و مدارد (مک کونل و سراس (۶۳)، ۱۹۹۰). علاوه بر این، وجود مالکان نهادی در شرکت، منجر به گزارشگری مالی با کیفیت بالاتر می‌شود. بنابراین از نتایج حضور مالکان نهادی در شرکت‌ها، ارائه اطلاعات حسابداری با کیفیت بالاتر است که در نتیجه آن، ریسک حسابرسی و به دنبال آن، حق‌الزحمه حسابرسی، کاهش خواهد یافت (مهرانی، قیومی و مرادی، ۱۳۹۱).

➤ مالکیت مدیریتی و حق‌الزحمه حسابرسی:

مالکیت مدیریتی، درصد سهام در اختیار مدیران داخلی شرکت تعریف می‌شود. سطح مالکیت مدیریتی متفاوت است. این تفاوت سطح می‌تواند معیاری برای اندازه‌گیری تضاد منافع بین مدیر و مالک مد نظر قرار گیرد (جنسن و مک لینگ (۶۳)، ۱۹۷۶). بر اساس نظریه جنسن و مک لینگ (۱۹۷۶)، مالکیت مدیریتی مسأله‌کنندگی بین سهامداران و مدیران را به دلیل همسو کردن منافع مدیران و سهامداران، کاهش خواهد داد. به نظر می‌رسد که این موضوع انگیزه‌ای است که مدیران را به سمت کنترل بهتر و رسیدن به عملکرد مناسبتر سوق می‌دهد. در تقسیم‌بندی ساختار سازمان‌ها، وجود مالکیت مدیریتی بالا، شکاف بین مالکیت و مدیریت را کاهش داده و عدم تقارن اطلاعاتی نیز نسبت به سایر سازمان‌ها پایین‌تر خواهد بود. به علاوه جنسن (۱۹۸۶) نشان داد مدیرانی که در شرکت تحت مدیریت خود سرمایه‌گذاری کرده‌اند، نسبت به سایر مدیران، از تصمیمات با ریسک بالا اجتناب می‌کنند. بنابراین، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و کاهش تصمیمات با ریسک پایین، نیاز هزینه‌های نظارتی (حق‌الزحمه حسابرسی) را کاهش می‌دهد.



➤ مالکیت خانوادگی و حق الزحمه حسابرسی:

شرکت‌های خانوادگی را می‌توان از جنبه‌های گوناگون تعریف کرد. عضویت اعضای خانواده در هیات مدیره، درصد مالکیت سهام از سوی اعضای خانواده و کنترل یا نفوذ قابل ملاحظه خانواده در شرکت، از عواملی هستند که شرکت‌های خانوادگی به کمک آنها تعریف می‌شود (نمازی و محمدی، ۱۳۸۹).

در شرکت‌های خانوادگی، معمولاً اعضای خانواده نه تنها مالک شرکت، بلکه مدیر نیز هستند. وجود مالکیت خانوادگی، ریسک تضاد منافع را افزایش می‌دهد (بن علی و لسیج، ۲۰۱۲). بنابراین، این نگرانی وجود دارد که اعضای خانواده عضو هیات مدیره برای حداکثر سازی سود خود، بر خلاف منافع سهامداران دیگر عمل کنند (فاما و جنسن، ۱۹۸۳).

این تضاد منافع باعث افزایش هزینه نظارتی (حق الزحمه حسابرسی) خواهد شد، اما عده‌ای دیگر بر این باورند که به دلیل سهامدار بودن اعضای خانواده در شرکت و نقش مدیریتی آنها، همسویی منافع مدیران و سهامداران وجود خواهد داشت که باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و تضاد منافع بین مدیران و مالکان می‌شود.

مطالعات انجام شده نشان می‌دهد که وجود مالکیت خانوادگی، باعث افزایش کیفیت سود، کاهش اقلام تعهدی غیرعادی، افزایش ارزش شرکت (بن علی و لسیج، ۲۰۱۲، ۶۴)، نمازی و محمدی، ۱۳۸۹) و همچنین به دنبال آن، کاهش ریسک و حق الزحمه حسابرسی خواهد شد. بنابراین با توجه به دو دیدگاه گفته شده، انتظار می‌رود که بین حق الزحمه حسابرسی و مالکیت خانوادگی، ارتباط معناداری وجود داشته باشد.

➤ مالکیت دولتی و حق الزحمه حسابرسی:

دنيس و مک کونل (۲۰۰۳)، مالکیت دولتی را این گونه تعریف کردند: مالکیت دولتی نوع جالبی از تعدد سهامداران در عین تمرکز مالکیت است. در واقع نویسندگان بر این باورند که شرکت‌های دولتی، مالکان بسیاری دارند که در سراسر کشور پراکنده‌اند و در عین حال مدیریت آن به دست دولت مردان متمرکز شده است. از دید نویسندگان، این سهامداران به دلیل سهم اندک از شرکت و نداشتن منفعت در جریان‌های نقدی شرکت به طور مستقیم، هیچ انگیزه شخصی برای نظارت بر مدیران ندارند. در نتیجه، به نوعی ریسک شرکت‌های دولتی را افزایش خواهند داد، اما عده‌ای اعتقاد دیگری دارند و بر این باورند که هزینه‌های نظارتی در شرکت‌های دولتی کمتر است. به دلیل اینکه دولت مردان با انگیزه حسن شهرت، بر مدیران

نظارت کافی خواهند داشت و دیگر اینکه وجود مالکیت دولتی و نوعی سازو کار حمایت از سرمایه داران، به خصوص سرمایه‌داران اقلیت است (بن علی و لسیج، ۲۰۱۲).

بر این اساس، مک و هیو، (۱۹۹۸)، در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که وجود درصدی از مالکیت دولتی در شرکت‌ها، بر اساس نظریه علامت دهی، باعث افزایش ارزش این شرکت‌ها شده است. به واسطه ساختار دولتی اقتصاد ایران و همچنین نقشی که دولت به منزله سهامدار در بسیاری از شرکت‌ها برعهده گرفته است.

انتظار می‌رود به دلیل مشخص بودن انتظارات عملیاتی و هماهنگی سیاست‌های مالکیتی، نوعی کنترل بر فعالیت‌های شرکت‌هایی با سهامداری دولت فراهم آید که این کنترل بتواند از پیچیدگی‌های موجود در عملیات چنین واحدهای اقتصادی بکاهد. پس این احتمال وجود دارد که کاهش در پیچیدگی عملیاتی واحد اقتصادی و کاهش ریسک شرکت، موجب کاهش حق الزحمه خدمات حسابرسی شود (رجبی و خشویی، ۱۳۸۷). در واقع ساختار مالکیت و انواع آن با تاثیرگذاری بر شدت مسئله‌کنندگی، سطح حاکمیت شرکتی و ریسک حسابرسی، بر حق الزحمه حسابرسی تاثیر می‌گذارد.

تاثیر چرخه‌های عمر شرکت بر حق الزحمه‌های حسابرسی

سیمونیک (۱۹۸۰)، فرانسيس (۱۹۸۴)، دریافتند که واحدهای تجاری در مراحل مختلف چرخه عمر ویژگی‌های متفاوتی دارند که بر ریسک کسب و کار و عملکرد آنان تاثیرگذار است. مراحل چرخه عمر سازوکاری برای اندازه‌گیری معیار چند بعدی و گستره ریسک کسب و کار است. بنابراین باید برای حسابسان به عنوان شاخص احتمال خطر حسابرسی خاص صاحبکار مفید واقع شود. در تحقیق انجام شده توسط (رحیمیان و همکاران، ۱۳۸۹) به بررسی اثر چرخه عمر واحد تجاری بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی پرداخته است. در این تحقیق از سه مرحله چرخه عمر شرح داده شده است:

➤ مرحله رشد:

در این مرحله واحد تجاری به صورت فعالانه به دنبال جستجو و به کارگیری طرح‌های توسعه است و برای دست یافتن به مزایای بلند مدت به سرمایه بیشتر نیاز دارد. پس در این مرحله واحدهای تجاری به انجام فعالیت‌های مالی برای دستیابی به سرمایه مورد نیاز می‌پردازند. در این مرحله، واحدهای تجاری ریسک کسب و کار بالاتری دارند و همین عامل خطر حسابرسی را افزایش می‌دهد. هر گونه تغییرات غیر منتظره

در صورت‌های مالی به احتمال زیاد می‌تواند در نتیجه محیط بی‌ثبات و متغیری باشد که صاحبکار با آن رو به روست (چو^(۶۵)، ۱۹۹۷). بنابراین حسابرسان، ریسک بالاتری را متحمل شده و برای حسابرسی صورت‌های مالی و اطلاعات مربوط به صاحبکار در مرحله رشد، نیاز به تلاش بیشتری دارند و باید حق‌الزحمه حسابرسی بالاتری را مطالبه کنند. از سوی دیگر، به منظور جذب و حفظ صاحبکارانی که توان و فرصت رشد آتی بالاتری دارند. حسابرسان ممکن است در این مرحله راهبرد قیمت‌گذاری پایین تری اتخاذ کنند (رحیمیان و همکاران، ۱۳۸۹).

➔ مرحله بلوغ:

ریسک کسب و کار در این مرحله معمولاً کمتر از دیگر مراحل چرخه عمر است. با توجه به اینکه فروش واحدهای تجاری به مرحله ثبات رسیده است. جریان وجه نقد عملیاتی بیشتری خواهد داشت. شرکت‌ها در این مرحله تغییرات فن‌آوری کمتری نسبت به مراحل دیگر خواهند داشت و محیط باثبات منجر به نتایج مالی می‌شود که از نتایج سال قبل انحراف چندانی نخواهد داشت (فرانسیس^(۶۶)، ۱۹۸۴). پس حسابرسان انتظارات معقولی از نتایج مالی اخیر داشته و رویه‌های حسابرسی می‌تواند به طور موثری قابل اجرا باشد. بنابراین ریسک کسب و کار در این مرحله از مراحل دیگر چرخه عمر کمتر خواهد بود و حسابرسان حق‌الزحمه‌های کمتر را درخواست خواهند داد (رحیمیان و همکاران، ۱۳۸۹).

➔ مرحله افول: در این مرحله، ریسک کسب و کار افزایش یافته و در این مرحله واحد تجاری با افت میزان فروش، فناوری جایگزین یا حتی منسوخ شدن محصولات روبه‌رو می‌شود. عایدی واحد تجاری احتمالاً حداقل یا منفی بوده و بازده سرمایه‌گذاری معمولاً به خاطر فرصت‌های سرمایه‌گذاری، افت کلی بازار و زیان عملیات، پایین خواهد بود (جاگانتی، ۱۹۸۷). تقاضا برای خدمات و محصولات کاهش یافته و واحدهای تجاری ناچار به خروج از صنعت خواهند بود (پاشلی، ۱۹۹۰). در این مرحله صاحبکاران با نقدینگی کمتر مواجه خواهند بود و ریسک حسابرسی هم افزایش یافته و افزایش حق‌الزحمه‌های حسابرسی را نیز در پی خواهد داشت. زیرا حسابرسان در برابر صاحبکاران دارای ریسک بالاتر برای دستیابی به سطح اطمینان مشخص و کاهش ریسک دعاوی حقوقی، تلاش بیشتری انجام میدهند (جان استون، ۲۰۰۰). نتایج تحقیقات نشان می‌دهد که حق‌الزحمه‌های حسابرسی واحدهای تجاری در مرحله افول نسبت به مرحله رشد و بلوغ به طور معناداری بالاتر است.

اثر بیش اطمینان مدیریت استفاده از

حسابرس متخصص صنعت بر حق‌الزحمه‌های حسابرس

مطالعه ادبیات موضوعی نشان می‌دهد شرکت‌های دارای مدیران بیش اطمینان حق‌الزحمه حسابرسی کمتری پرداخت می‌کنند و این موضوع به کاهش دامنه رسیدگی و تلاش‌های حسابرسی منجر می‌شود. هرچند مدیران به صورت مستقیم در انتخاب حسابرس دخالت ندارند، اما پژوهش‌های اخیراً نیز نشان می‌دهد مدیریت شرکت تاثیر شایان توجهی بر انتخاب حسابرس دارد (کوهن و همکاران، ۲۰۱۱). حسابرسان متخصص صنعت، حسابرسی با کیفیت تری ارائه می‌دهند. پژوهش‌های قبلی نیز نشان می‌دهند حسابرسان متخصص صنعت توانایی بهتری در کشف اشتباه و تحریف صاحبکاران دارند (بدارد، بیگر، ۱۹۹۱ به نقل از دوئلمن، هارویتز، سان، ۲۰۱۵). بنابراین،

احتمال استفاده مدیران بیش اطمینان از حسابرسان متخصص صنعت کمتر است، زیرا احتمال زیادی دارد که حسابرسان متخصص صنعت، رویه‌های حسابداری متهورانه صاحبکاران خود را کشف کنند. علاوه بر این، مدیران بیش اطمینان ممکن است به دلیل پرداخت حق‌الزحمه کمتر از حسابرسان غیر متخصص استفاده کنند، زیرا نتایج پژوهش‌های قبلی نشان می‌دهد حق‌الزحمه حسابرسی، از مهمترین عواملی است که بر تصمیمات انتخاب حسابرس توسط مدیران تاثیر می‌گذارد و حسابرسان غیر متخصص نیز حق‌الزحمه کمتری مطالبه می‌کنند (دوئلمن، هارویتز، سان^(۶۷)، ۲۰۱۵).

مطالعه ادبیات موضوعی از یک سو نشان می‌دهد که حق‌الزحمه حسابرسی، از مهمترین عوامل موثر بر انتخاب حسابرس مستقل محسوب می‌شود و از سوی دیگر، نیز بیانگر آن است که بیش اطمینانی مدیران بر حق‌الزحمه حسابرسی تاثیر دارد. حسابرسان متخصص صنعت در مقایسه با سایر حسابرسان حق‌الزحمه بیشتر مطالبه می‌کنند (فانگ، گول، کریشنان^(۶۸)، ۲۰۱۲). از این رو، می‌توان عنوان کرد مدیران بیش اطمینان تمایل کمتری به استفاده از حسابرس متخصص صنعت دارند تا از این طریق حق‌الزحمه کمتری نیز پرداخت کنند (دوئلمن، هارویتز، سان، ۲۰۱۵).

تاثیر ریسک مالیات شرکت بر حق‌الزحمه حسابرس

پیچیدگی هزینه مالیات و داشتن اختیار در برآورد برخی اقلام تعهدی، سبب به وجود آمدن عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و سهامداران و حسابرسان می‌شود که این موضوع بر فرآیند کار حسابرسی تاثیر می‌گذارد. از سویی در ادبیات مالی، پیچیدگی محاسبه هزینه مالیات بر عملکرد و تفسیرهای متفاوت از برخی شرایط و معافیت‌ها و قوانین و مقررات مختص به آن، از عوامل موثر بر تحریف صورت‌های مالی شناسایی شده است. بنابراین در گزارشگری مالیاتی، محدوده قضاوت حرفه‌ای در بالاترین درجه قرارداد و مدت زمان مهمی برای آن صرف می‌شود (پور حیدری و گل محمدی، ۱۳۹۴). اجتناب مالیاتی به معنای کاهش شفافیت مالیاتی تعبیر می‌شود.

➔ روش‌های اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی

۱. نرخ موثر مالیاتی مبتنی بر سود حسابداری: (هزینه مالیات بر عملکرد تقسیم بر سود قبل از مالیات)
 ۲. نرخ موثر مالیاتی نقدی: (مالیات بر عملکرد پرداختی تقسیم بر سود قبل از مالیات)
 ۳. تفاوت کل سود حسابداری و سود مشمول مالیات: (سود مشمول مالیات منهای سود حسابداری)
 ۴. تفاوت موقت سود حسابداری و سود مشمول مالیات: (هزینه مالیات معوق تقسیم بر نرخ قانونی مالیات بر عملکرد)
 ۵. نرخ نهایی مالیات: (ارزش فعلی مالیات بر مبنای هر واحد افزایش در سود حسابداری)
- دیرنگ، هانلن و میدو^(۶۹) (۲۰۰۸)، طی پژوهشی اجتناب مالیاتی (نه فرار مالیاتی) شرکت‌ها را در بلند مدت سنجید. آنها اجتناب مالیاتی را توانایی شرکت برای پرداخت مبلغ مالیات کمتر در بلند مدت معرفی کردند و این اندازه‌گیری را نرخ موثر مالیاتی بلند مدت نامیدند. ضمن اینکه در ابتدای پژوهش بر نکته مهم تکیه کردند که اجتناب مالیاتی (نرخ موثر مالیاتی کم)، لزوماً به معنای اعمال نادرست نیست، زیرا موارد زیادی در قانون وجود دارد که به شرکت‌ها اجازه می‌دهد یا آنها

$$\begin{aligned} \ln(\text{AUDIT FEE})_{it} = & \beta_0 + \beta_1 \text{BIG}_{it} + \beta_2 \ln(\text{ASSETS})_{it} + \beta_3 \text{FGN}_{it} + \beta_4 \text{INV}_{it} \\ & + \beta_5 \text{REC}_{it} + \beta_6 \text{CR}_{it} + \beta_7 \text{BTM}_{it} + \beta_8 \text{LEV}_{it} + \beta_9 \text{EMPLS}_{it} + \beta_{10} \text{MERGER}_{it} \\ & + \beta_{11} \text{ROA}_{it} + \beta_{12} \text{LOSS}_{it} + \beta_{13} \text{AUDOPIN}_{it} + \beta_{14} \text{CLIENT}_{it} + \beta_{15} \text{LITRISK}_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

$\ln(\text{AUDIT FEE})_{it}$ = لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی

BIG_{it} = اندازه حسابرس را می‌سنجد به این صورت که اگر حسابرس سازمان حسابرسی و یا مؤسسه حسابرسی راهبرد مفید باشد مقدار ۱ و در غیر این صورت مقدار صفر می‌پذیرد.

$\ln(\text{ASSETS})_{it}$ = لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها،

FGN_{it} = نسبت فروش صادراتی به کل فروش،

INV_{it} = نسبت موجودی کالا به کل دارایی‌ها،

REC_{it} = نسبت حساب‌های دریافتی به کل فروش،

CR_{it} = نسبت جاری که برابر است با دارایی‌های جاری بر بدهی‌های جاری،

BTM_{it} = نسبت ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام تقسیم بر ارزش بازار حقوق صاحبان سهام،

LEV_{it} = اهرم مالی برابر است با مجموع بدهی‌های کوتاه مدت و بلند مدت تقسیم بر کل دارایی‌ها،

EMPLS_{it} = جذر تعداد کارکنان شرکت،

MERGER_{it} = اگر شرکت اصلی باشد یعنی دارای صورت‌های مالی تلفیقی باشد مقدار ۱ و گرنه، صفر را می‌پذیرد.

ROA_{it} = بازده دارایی‌ها یا سود عملیاتی پس از استهلاک تقسیم بر کل دارایی‌ها،

LOSS_{it} = اگر شرکت متحمل زیان شود مقدار آن ۱ و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود.

AUDOPIN_{it} = با توجه به استانداردهای حسابرسی ایران اگر حسابرس مستقل و بازرس قانونی اظهار نظر حسابرسی مقبول اعم از استاندارد و همراه با عبارت و بند توضیحی تعدیل شده ارائه نماید عدد ۱ به آن اختصاص داده خواهد شد و در غیر این صورت عدد صفر به آن اختصاص داده خواهد شد.

CLIENT_{it} = تعداد سال‌هایی است که شرکت مشتری حسابرس فعلی خود است.

LITRISK_{it} = امتیاز افشاء در ایران (شفافیت شرکت) که مبنا آخر هر سال است.

ε_{it} = پس مانده مدل مذکور که همان حق الزحمه حسابرسی غیرقابل توضیح را نشان می‌دهد.

FGN_{it} ، $\ln(\text{ASSETS})_{it}$ ، INV_{it} ، REC_{it} ، CR_{it} ، BTM_{it} ، EMPLS_{it} ، MERGER_{it} ، شاخص‌های پیچیدگی حسابرسی هستند. ROA_{it} ، LOSS_{it} متغیرهایی هستند که خطر ذاتی را افزایش می‌دهند و احتمالاً منجر به کار بیشتر حسابرسی می‌شود.

CLIENT_{it} را برای کنترل اهمیت مشتریان شرکت حسابرسی به حساب می‌آورند.

نتایج و پیشنهادات تحقیق

۱) کیفیت از عوامل اصلی مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی است. پیشنهاد می‌شود جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس اوراق بهادار تهران با ارتقای ابزارها و به کارگیری منابع قوی‌تر، برای ارزیابی بهتر کیفیت حسابرسی مستقل اقدام و پس از ارزیابی به عمل آمده، راهکارها و سیاست‌هایی برای ارتقای روز افزون کیفیت حسابرسی مستقل ارائه شود.

را تشویق می‌کند مالیات خود را کاهش دهند. افزون بر این در عمل، به خصوص در معاملات پیچیده، موارد مبهمی وجود دارد.

مدل‌های اندازه‌گیری نرخ موثر مالیاتی

۱. نرخ موثر مالیاتی = (مالیات معوق - هزینه مالیات) / جریان نقدی عملیاتی

۲. نرخ موثر مالیاتی = (مالیات معوق هزینه مالیات) / سود قبل از مالیات و بهره

۳. نرخ موثر مالیاتی = هزینه مالیات / سود قبل از بهره و مالیات

۴. نرخ موثر مالیاتی = مالیات پرداختی طی n سال / سود قبل از مالیات طی n سال

با در نظر گرفتن فرآیند زمانی وصول مالیات و وضعیت اقتصادی و تجاری در ایران و همچنین یکسان بودن گزارشگری مالی و مالیاتی، در تحقیق انجام شده توسط (پورحیدری و گل محمدی، ۱۳۹۴)، از مدل ۴ برای اندازه‌گیری نرخ موثر مالیاتی استفاده شده است. این روش توسط دیرنگ و همکاران (۲۰۰۸)، برای وضعیت مالیاتی در بلند مدت به کار می‌رود. تحقیقات نشان می‌دهد هر چه وضعیت مالیاتی شرکت‌ها از ریسک بیشتری برخوردار باشد، حسابرسان برای پوشش این ریسک حق الزحمه بیشتری مطالبه می‌کنند.

بر اساس نتایج به دست آمده از تحقیقات و شناسایی تاثیر عوامل مختلف بر حق الزحمه‌های حسابرسی و گزارشگری مالی، اگر مؤسسه حسابرسی کاری را باقیمت پایین‌تر از سایر مؤسسات حسابرسی یا کار مشابه قبلی خود انجام می‌دهند، دلایل خود را از قبیل اینکه گزارش حسابرسی وی بر مبنای صرف وقت و نیروی کار متخصص کافی و با رعایت عناصر کنترل کیفیت صادر خواهد شد، به طور مشروح توضیح داده و مواردی را که ممکن است کیفیت خدمات ارائه شده وی را مورد تردید قرار دهد و یا آن را مخدوش سازد، به روشنی بیان کرده و نظرات‌های به کار رفته توسط مؤسسه خود را اعلام نماید. همچنین باید شرایطی ایجاد شود تا شرکت‌هایی که برای دریافت خدمات مالی خود به مؤسسات حسابرسی مراجعه می‌کنند بیشتر به کیفیت خدمات توجه نمایند تا به هزینه و همچنین مؤسسات در بررسی‌های خود به رعایت ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری دقت کنند.

پس بهتر است مؤسساتی که علاوه بر ارائه گزارش‌های حسابرسی، خدمات مالی نیز ارائه می‌دهند توجه لازم را بر رعایت ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری داشته باشند. در این صورت است که در نهایت کیفیت گزارشگری مالی ارتقا می‌یابد.

مدل پیشنهادی پژوهش

در پژوهش حاضر، به کمک ادبیات نظری، عوامل مؤثر بر حق الزحمه‌های حسابرسی تعیین شده‌اند. بر اساس مطالعات انجام شده بر روی عوامل مهم و اثرگذار بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، مدل ارائه شده در تحقیقی که توسط (رینولدز و پیکونی، ۲۰۱۲)، انجام شده است، پیشنهاد می‌گردد. با استفاده از مدل رگرسیون حق الزحمه حسابرسی، پس مانده این مدل به عنوان حق الزحمه حسابرسی غیرقابل توضیح، اندازه‌گیری می‌گردد. پس مانده یا باقیمانده رگرسیون لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی بر اساس مجموعه‌ای از عوامل، از قبیل لگاریتم کل دارایی‌ها محاسبه می‌گردد. هر چه این عدد بزرگتر باشد کیفیت اطلاعات حسابداری کمتر است.

15. Mayhew
16. Tenur
17. Simon & Francis
18. Francis
19. Simunic
20. De Angelo
21. Brand name
22. Market power
23. Basioudis
24. Geist
25. Size
26. Simunic
27. Francis
28. Francis & Stokes
29. Palmrose
30. Hay et al
31. Al-Harshani
32. complexity
33. Simunic
34. Chan et al
35. O'Keefe et al
36. Al-Harshani
37. Fiscal Year End
38. Chaney et al
39. Carslow
40. Carcello and Kaplan
41. peaksize
42. Chaney et al.
43. Caneghem
44. Seetharaman
45. Audit risk
46. Seetharam et al
47. Caneghem
48. Krishnan & Pevzner & Sengupta
49. Al-Harshani
50. knechel, w.
51. loss
52. Jubb et al.
53. Seetharam et al
54. Simunic
55. Lev
56. current
57. Niemi
58. Chaney et al
59. Allen
60. Cohen & Hanno
61. Hay
62. McConnel & Servaes
63. Jensen & Meckling
64. Ben Ali & Lesage
65. Choo
66. Francis
67. Duellman & Hurwitz & Sun
68. Fung & Gul & Krishnan
69. Dyreng & Hanlon
70. Reynolds and Picconi

منابع و ماخذ:

مقاله دارای منابع و ماخذ متعددی است که در آرشيو مقالات فصلنامه «حسابدار رسمی» در جامعه حسابداران رسمی ایران قرار گرفته است.

۲) کیفیت حسابرسی مؤسسه‌های دارای تخصص در صنعت، بیشتر از سایر مؤسسه‌های حسابرسی است. پیشنهاد می‌شود که مؤسسه‌های حسابرسی بر اساس ملاک‌های علمی از لحاظ تخصص صنعتی دسته بندی شوند و هر مؤسسه حسابرسی در صنعت تخصص خود فعالیت کند. در این صورت با ارائه اطلاعات دقیق‌تر و مفیدتر جریان حسابرسی به فعالیتی کارا و اثربخش‌تر تبدیل خواهد شد. مؤسسات حسابرسی داخل کشور می‌توانند در پروژه‌های داخلی و خارجی با دیگر مؤسسه‌های حسابرسی موفق خارجی همکاری کرده و از این طریق تجارب و مهارت‌های جدیدی را از فعالیت‌های موفقیت‌آمیز آنها کسب کنند. مؤسسات حسابرسی باید بتوانند با آموزش‌های لازم در صنعت خاص مهارت‌های خود را بالا برده تا بتوانند با کارایی و اثربخشی بالایی فعالیت‌های حسابرسی خود را در صنعت مورد نظر ارتقاء دهند.

۴) در بسیاری از کشورها، اطلاعات مربوط به خدمات حسابرسی افشا می‌شود. اما، در ایران به دلیل حساسیت‌های زیاد الزام و قانونی برای افشای اطلاعات حق‌الزحمه خدمات حسابرسی در کار نیست. پیشنهاد می‌شود با اتخاذ قوانین مناسب این اطلاعات افشا شود.

۵) با شروع سرمایه‌گذاری شرکت‌های بین‌المللی در ایران، نیاز به ارزیابی گزارش حسابرسی به زبان‌های بین‌المللی و نیز ارزیابی گزارش حسابرسی با توجه به قوانین کشورهای ذی‌نفع احساس می‌شود. بنابراین، مؤسسات حسابرسی از هم اکنون باید به فکر آموزش حسابداران برای ارزیابی گزارش‌های حسابرسی متناسب با شرایط جدید باشند.

۶) جامعه حسابداران رسمی ایران و اعضای آن بر تعیین میزان حق‌الزحمه‌ها و نحوه محاسبه آن نظارت داشته باشند تا ضمن مشخص کردن معیارهای ثابت برای تعیین حق‌الزحمه، حداقل‌هایی برای محاسبه و تعیین مبلغ قرارداد در نظر گرفته شود. همچنین، کارگروه کنترل کیفیت، نحوه نرخ‌گذاری و نرخ قراردادها را نیز در هنگام مراجعه به مؤسسات (و شاغلان انفرادی) بررسی کند و در مواردی که نرخ‌ها به‌طور فاحشی پایین است حتماً پرونده‌ها را بررسی کنند. کارگروه کنترل کیفیت، فقط به پرونده‌های بزرگ توجه نکند و پرونده‌های کوچک را حداقل در سطح اثبات تشکیل پرونده‌های جاری و دائمی و وجود داشتن رسیدگی‌ها و کاربرگ‌ها بررسی کنند.

به هر حال، کار فرهنگی و ترویجی لازم است که از سوی جامعه حسابداران رسمی ایران، برای بهره‌مندی صاحب‌کاران در سلامت مالی محیط کسب و کار به عمل آید و جامعه، ارزش پولی خدماتی را پرداخت کند که حسابداران به لحاظ مسئولیت‌های روزافزون اجتماعی به عهده می‌گیرند.

پی‌نوشت‌ها:

1. Senate
2. Hay & Knechel
3. Lyon & Maher
4. Ball & Mankiw
5. Bahadori & Falkiner
6. Shapiro
7. Kraswel
8. Ferguson & Lennox & Taylor
9. Casterella & Francis & Lewis & Walkrt
10. Healy & Palepu
11. Audit Fees
12. Low balling
13. De Angelo
14. Willenborg