



درآمد موسسات حسابرسی
از منظری دیگر

بررسی رابطه‌ی بین میزان درآمد موسسات حسابرسی با برخی متغیرها

(تعداد شرکا، قدمت عضویت شرکا، شهرت موسسه، کیفیت کار موسسات، اندازه موسسه حسابرسی)

رسول دشتی (مدرس دانشگاه) - علی اکبر دشتی

تحقیق حاضر در راستای موضوع بحث برانگیز میزان درآمد موسسات حسابرسی که اخیراً توسط جامعه حسابداران رسمی اعلام شد صورت پذیرفته است. بررسی‌های مقدماتی نشان می‌دهد که در خصوص میزان درآمد موسسات حسابرسی و برخی متغیرهای وابسته (تعداد شرکا، شهرت حسابرسان، قدمت عضویت شرکا، کیفیت کار موسسه، اندازه موسسات)، تحقیق جامعی در ایران صورت نگرفته است. تحقیق حاضر از نخستین گام‌ها در شناسایی عوامل و ضوابط کسب درآمد، در ایران است.

توجه اصلی در این تحقیق، به متغیر درآمد موسسات حسابرسی بوده و رابطه‌ی آن با برخی متغیرهای دیگر آزمون شده است. از آنجا که هر چه جوامع بزرگ‌تر می‌شود و به سوی توسعه‌ی اقتصادی پیش می‌رود نیاز به کار حسابرسی نیز بیش‌تر خواهد شد، شناسایی متغیرهایی که با درآمد حسابرسی ارتباط دارند می‌تواند سبب فراهم شدن شرایطی جهت افزایش میزان درآمد حسابرسان باشد.

در این چارچوب، در این تحقیق رابطه‌ی بین درآمد موسسات حسابرسی با متغیرهای زیر مورد توجه قرار گرفته است:

- ۱- اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی
- ۲- تعداد شرکا
- ۳- قدمت عضویت شرکا
- ۴- شهرت حسابرس و
- ۵- کیفیت کار حسابرس

نحوه‌ی توزیع درآمد میان موسسات حسابرسی

برای این که بتوان به بررسی متغیرهای موثر در میزان درآمد موسسات حسابرسی پرداخت ابتدا باید نحوه‌ی توزیع درآمد بین حسابربان را مورد توجه قرار داد. از این رو در نمودار یک موسسات حسابرسی بر اساس درآمد سال ۱۳۸۸ آن‌ها و با توجه به ترتیب درآمدی‌شان به ۱۰ قسمت تقسیم شده است. مجموع موسسات فعال در سال مورد بررسی، ۱۸۸ موسسه بوده است که تقریباً هر ۱۸ موسسه در یک دهک طبقه‌بندی شده است. نتایج حاصل از بررسی میزان درآمد موسسات در نمودار یک نشان داده شده است. همانطور که در این نمودار مشخص است تفاوت درآمد کسب شده در موسساتی که در دهک اول قرار دارند

با موسساتی که در دهک دهم هستند بسیار زیاد و در حدود ۱۷ برابر است. به طوری که موسسات دهک اول در مجموع ۳۷ درصد از کل درآمد حسابرسی را در سال ۸۸ به خود اختصاص داده‌اند در حالی که سهم موسسات دهک دهم تنها یک درصد از کل درآمد حسابرسی بوده است.

سوال این است که اگر چه این توزیع درآمد را شرایط عرضه و تقاضای بازار شکل داده است ولی آیا این توزیع درآمد عادلانه می‌باشد؟ و آیا سازگاری می‌تواند این فاصله درآمد را کاهش دهد؟

در نمودارهای دو و سه نیز می‌توان به سادگی توزیع ناهمگن درآمد، بین موسسات حسابرسی را مشاهده کرد. همان‌طور که مشخص است ۵۰ درصد موسسات حدود ۸۴ درصد کل درآمد

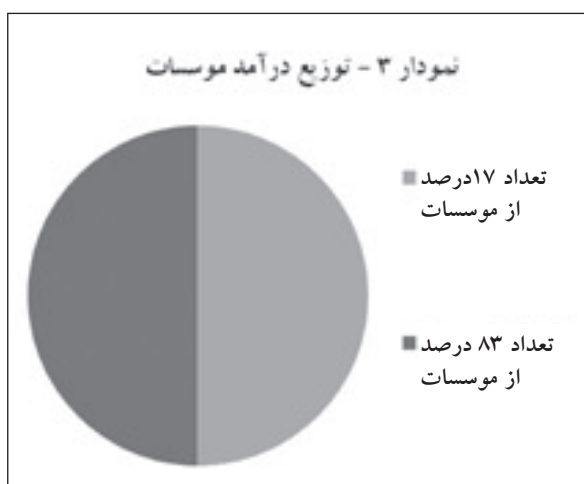
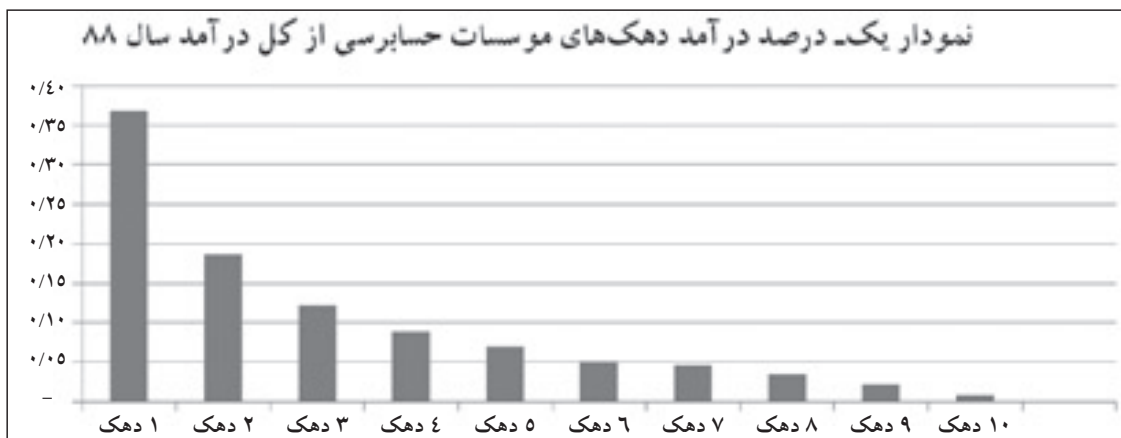
حسابرسی را به خود اختصاص داده‌اند و مابقی موسسات صرفاً ۱۶ درصد درآمد را کسب کرده‌اند. در نمودار سه مشخص می‌شود که ۱۷ درصد از موسسات به تنهایی نیمی از درآمدهای کل حسابرسی را به خود اختصاص داده‌اند.

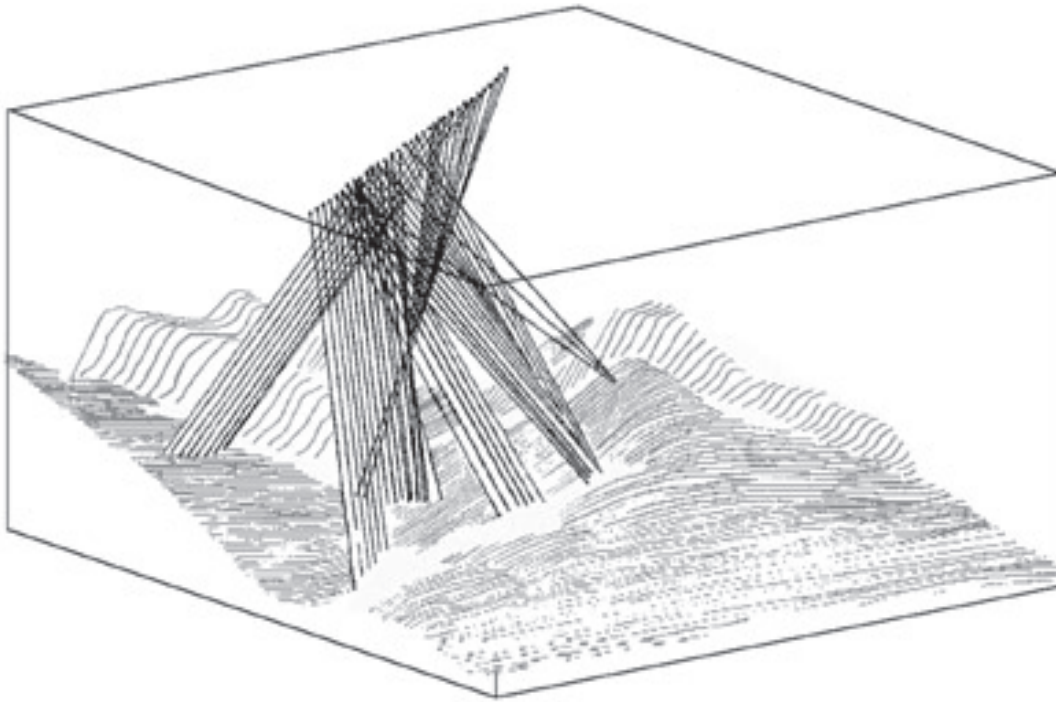
هدف از تحقیق

هدف از تحقیق حاضر تعیین عوامل موثر در افزایش درآمد موسسات حسابرسی است.

انگیزه‌ی فردی در انتخاب موضوع

الف) احساس تعهد نسبت به حرفه‌ی حسابرسی و اشتغال فعلی در این حرفه
ب) تاکنون تحقیقی در مورد عوامل موثر بر میزان درآمد موسسات در کشور انجام نشده است.





اهمیت و ضرورت موضوع تحقیق

رشد کمی شاغلان حرفه‌ی حسابرسی و به تبع آن موسسه‌های حسابرسی زمینه‌ساز ایجاد رقابت در میان موسسات بوده است. از آنجایی که در هر بازار رقابتی شناسایی عوامل موثر بر بهبود جایگاه بنگاه از ارکان اساسی موفقیت است، انجام این تحقیق لازم به نظر می‌رسید. به جرات می‌توان گفت هیچ‌گاه در جامعه ما تا این حد حرفه‌ی حسابرسی و ویژگی‌های موسسات مورد توجه نبوده است. چرا که فشار رقابتی فعلی با توجه به سیر تاریخی حرفه بی‌سابقه بوده است؛ اما تا کنون مطالعه‌ی جامعی در زمینه‌ی رابطه‌ی درآمد حسابرسی با سایر متغیرها انجام نشده است.

به دلیل تفاوت شرایط محیطی ایران با کشورهای خارجی نمی‌توان مطمئن بود که نتایج تحقیقات محققان خارجی در این زمینه در ایران نیز همان جواب را بدهد. بنابراین انجام چنین پژوهشی در هر جامعه‌ای که با حرفه‌ی حسابرسی سروکار دارد لازم و ضروری به نظر می‌رسد.

چرا که محیط حسابرسی نسبت به فشار رقابتی و مساله‌ی حق‌الزحمه بسیار

حساس است و برای رقابت موفق در این محیط، موسسه‌های حسابرسی باید عوامل موثر بر افزایش درآمد را مورد توجه داشته باشند.

فرضیه‌های تحقیق

بین درآمد موسسات حسابرسی و تعداد شرکا رابطه‌ی معنی‌داری وجود دارد.

بین درآمد موسسات حسابرسی و قدمت عضویت شرکا رابطه‌ی معنی‌داری وجود دارد.

بین درآمد موسسات حسابرسی و شهرت حسابرس رابطه‌ی معنی‌داری وجود دارد.

بین درآمد موسسات حسابرسی و اندازه‌ی موسسه رابطه‌ی معنی‌داری وجود دارد.

بین درآمد موسسات حسابرسی و کیفیت کار حسابرس رابطه‌ی معنی‌داری وجود دارد.

روش تحقیق

الف: روش کلی تحقیق

این تحقیق از نظر هدف کاربردی و به جهت روش استنتاج توصیفی - تحلیلی (استقرایی) و از جهت طرح

تحقیق پیمایشی می‌باشد.

قلمرو تحقیق

قلمرو تحقیق به جهت زمانی، مکانی و موضوعی به صورت ذیل است:

۱- قلمرو موضوعی: بررسی رابطه بین درآمد موسسات حسابرسی و سایر متغیرها

۲- قلمرو مکانی: این تحقیق موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی را مورد بررسی قرار داده است.

۳- قلمرو زمانی: این تحقیق سال ۱۳۸۸ را مورد بررسی قرار داده است.

ب: روش‌های گردآوری اطلاعات
اطلاعات مورد نیاز از طریق جمع‌آوری داده‌های آماری از وضعیت موسسات حسابرسی از جمله میزان درآمد، تعداد شرکا و قدمت عضویت اعضا و در خصوص برخی دیگر از اهداف تحقیق از پرسشنامه‌ی کتبی استفاده شده است.

روش تحلیل اطلاعات در این قسمت با در نظر گرفتن ماهیت اطلاعات، روش آزمون نسبت‌ها خواهد بود و با استفاده از این تحلیل آماری در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرضیات تحقیقات مورد

آزمون قرار گرفته است.

استثنای موسساتی که در سال تحقیق دارای فعالیت عملیاتی نبوده است. بر این اساس، تعداد موسسات مورد تحقیق ۱۸۸ واحد است.

آزمون آماری مورد استفاده در تحقیق در تحقیق حاضر از آزمون فرض نسبت موفقیت در جامعه (p) استفاده شده است.^۱

محدودیت‌های تحقیق

محدودیت‌های تحقیق حاضر به شرح زیر است، لذا تعمیم نتایج یافته‌ها باید با توجه به این موارد صورت پذیرد:

این تحقیق صرفاً موسسات حسابرسی را مورد بررسی قرار گرفته است (سازمان حسابرسی و شاغلین انفرادی در دامنه‌ی تحقیق نیستند). تنها درآمد سال ۱۳۸۸ مورد بررسی قرار گرفته است.

تنها موسساتی که در سال ۱۳۸۸ دارای فعالیت بوده‌اند مورد بررسی قرار گرفته است.

نمونه‌ی آماری

الف: در بررسی برخی فرضیه‌های تحقیق، ۱۰ درصد موسسات مورد بررسی قرار گرفته‌اند و در برخی دیگر از فرضیه‌ها (شهرت) صرفاً ۵۰ موسسه مورد بررسی قرار گرفته است. تعداد نمونه‌های انتخابی به تفکیک اندازه موسسات به شرح نمودار چهار است.

جامعه‌ی آماری

نمونه‌های انتخابی جهت بررسی و آزمون فرضیه‌های تحقیق از بین موسسات عضو جامعه انتخاب شده به

آمار توصیفی

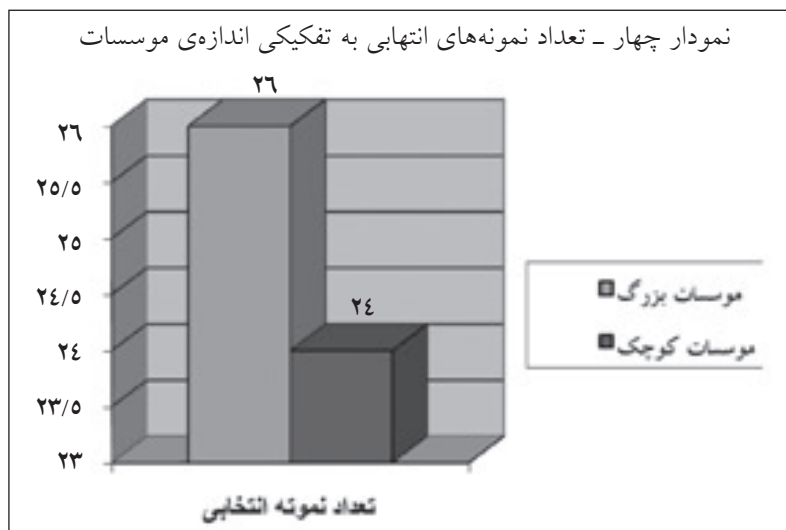
۱-۱ بررسی فرضیه‌ی اول (رابطه‌ی تعداد شرکا و درآمد موسسات) در این بخش با توجه به آزمون‌های صورت گرفته، خلاصه‌ی نتایج در مورد متوسط درآمد موسسات با ۳ شریک و موسسات با بیش از ۳ شریک نشان داده شده است. همانطور که در جدول یک مشخص است از کل ۱۸۸ موسسه‌ای که مورد بررسی قرار گرفته تعداد شرکای ۲۳ موسسه بیش از حداقل شرکایی می‌باشد که جهت تاسیس یا ادامه فعالیت موسسه مورد نیاز است می‌باشد و متوسط درآمد این موسسات حدود ۲ برابر موسساتی است که با حداقل تعداد شرکا یعنی ۳ شریک فعالیت می‌کنند.

جدول یک - تعداد شرکا و متوسط درآمد هر موسسه

شرح	تعداد موسسه	متوسط درآمد هر موسسه ریال
P۱ موسسات با بیش از ۳ شریک	۴۶	۸.۴۱۴.۰۰۰.۰۰۰
P۲ موسسات با ۳ شریک	۱۴۲	۴.۲۳۹.۰۰۰.۰۰۰
جمع	۱۸۸	

نمودار پنج رابطه‌ی بین میزان درآمد موسسات و تعداد شرکای آن‌ها را نشان می‌دهد و به عبارتی مشخص می‌سازد که متوسط درآمد موسسات با افزایش تعداد شریک افزایش می‌یابد. این امر براساس آمار تحلیلی از طریق محاسبه نسبت موفقیت نیز به اثبات رسیده است. (محور افقی تعداد شریک موسسات و محور عمودی متوسط درآمد موسسات) چند شریکه را نشان می‌دهد.

نمودار چهار - تعداد نمونه‌های انتخابی به تفکیک اندازه‌ی موسسات



۱-۲ - بررسی فرضیه‌ی دوم (رابطه‌ی قدمت عضویت شرکا و درآمد موسسات) برای بررسی فرضیه‌ی دوم یعنی رابطه‌ی بین درآمد موسسات حسابرسی و قدمت عضویت شرکا، ابتدا سال ۱۳۸۰ به عنوان سال مبداء عضویت شرکا در جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران مد



حسابرسی قرار میگیرند جهت تعیین شهرت موسسات مناسب می‌باشند لذا پرسشنامه‌ها در اختیار ۳۰ مدیر امور مالی قرار گرفته است و پس از تعیین وضعیت شهرت موسسات از طریق پرسشنامه‌ها، میزان درآمد آنها با میزان شهرت هریک، مورد بررسی قرار گرفته است.

نتایج حاصل از بررسی فرضیه مزبور به شرح نمودار هفت است. همان‌طور که در این نمودار مشخص است هرچه درجه‌ی شهرت موسسات بیشتر می‌شود متوسط درآمد موسسات نیز بیشتر می‌باشد.

۱-۳- بررسی فرضیه‌های چهارم و پنجم (رابطه‌ی بین اندازه و کیفیت کار موسسات با درآمد آنها)

حسابرسی و قدمت عضویت شرکای آنها رابطه‌ی معنی‌داری وجود دارد.

۱-۳- بررسی فرضیه‌ی سوم (رابطه‌ی شهرت موسسات و درآمد آنها)
در این بخش تلاش شده است رابطه‌ی بین شهرت موسسات حسابرسی با درآمد آنها مورد بررسی قرار گیرد، از آن‌جا که میزان شهرت نوعی متغیر کیفی است و برای سنجش آن نیاز به این است که این صفت تبدیل به متغیر کمی گردد لذا در تحقیق حاضر میزان شهرت در ۳ طبقه (مشهور، معمول و ناشناس) ارزش‌گذاری شده است و پرسشنامه‌ای در خصوص وضعیت شهرت ۵۰ موسسه تنظیم شده است، با توجه به اینکه واحدهای مالی شرکت‌هایی که مورد

نظر قرار گرفته است و قدمت عضویت هریک از شرکای موسسات با احتساب سال عضویت تا سال ۱۳۸۸ محاسبه شده و در نهایت قدمت عضویت هریک از شرکا با یکدیگر جمع و متوسط سال‌های عضویت تمامی شرکای هر یک از موسسات محاسبه و به عنوان نماینده‌ی قدمت اعضای آن موسسه در نظر گرفته شده است.

نمودار شش بر اساس تحلیل درآمد ۱۸۲ موسسه ترسیم شده است. همان‌طور که در این نمودار مشخص است هر چه قدمت عضویت شرکای موسسات بیشتر باشد متوسط درآمد آن موسسه نیز بیشتر می‌باشد همچنین نتایج حاصل از بررسی‌های آماری (تحلیلی) نیز نشان می‌دهد که بین درآمد موسسات

وجود رابطه بین اندازه‌ی موسسات و میزان درآمد آنها نیز امکان‌پذیر نبوده است. از این رو تلاش خواهد شد که پس از مهیا شدن اطلاعات یادشده، قسمت دوم این تحقیق نیز با بررسی فرضیه‌های ۴ و ۵ انجام پذیرد.

پیشنهاد‌های حاصل از نتایج تحقیق و پیشنهاد‌های محقق برای توزیع مناسب درآمد

۱- الزام به تعویض ادواری حساب‌رسان و منع ارتباط طولانی‌مدت موسسات با صاحب‌کاران جهت توزیع عادلانه درآمد

۲- ادغام مؤسسات کوچک‌تر و تشکیل مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر

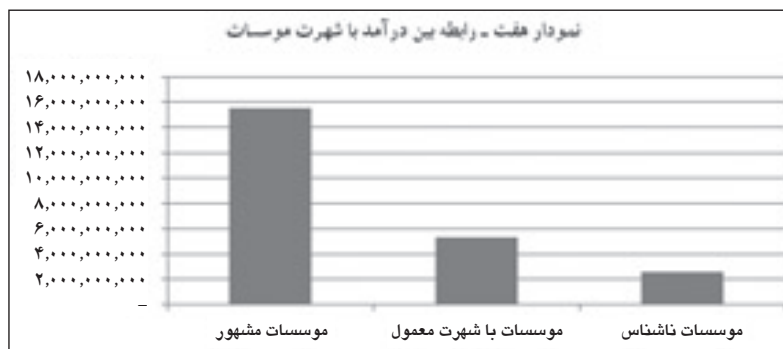
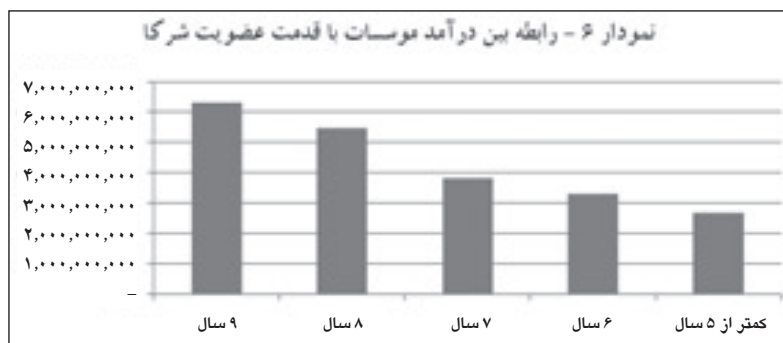
۳- تعیین مکانیسمی جهت توزیع کارهای حسابرسی بین مؤسسات حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی

۴- معقول شدن حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و منع برقراری مناقصات جهت انتخاب حسابرسی

پیشنهاد‌هایی برای تحقیقات آتی

بهبتر است رابطه‌ی کیفیت حسابرسی با سایر متغیرهایی که در تحقیقات مورد نظر مورد توجه قرار نگرفته، مورد بررسی قرار گیرد.

در تحقیق حاضر قلمرو زمانی سال ۱۳۸۸ مورد بررسی قرار گرفته است در تحقیقات آتی می‌توان برای بازه‌ی زمانی دیگر بررسی را انجام داد.



کیفیت حسابرسی، در اختیار عموم قرار نگرفته است، بررسی رابطه‌ی بین کیفیت کار موسسات حسابرسی با میزان درآمد آنها میسر نبوده است، همچنین با عنایت به اینکه اطلاعات و آمار مربوط به تعداد پرسنل موسسات که نماینده و مشخص‌کننده‌ی اندازه‌ی موسسات است نیز منشر نشده است، بررسی فرضیه‌ی

کیفیت کار موسسات حسابرسی در دوره‌های زمانی مشخصی توسط جامعه حسابداران رسمی از طریق بررسی همپیشگان مورد بررسی قرار می‌گیرد. نتایج حاصل از این بررسی‌ها به صورت امتیاز به خود موسسات مورد بررسی اعلام می‌گردد. با توجه به این که تنها معیار مشخص‌کننده‌ی

صورت H_0 پذیرفته می‌شود.

۳- مقدار بحرانی

سطح زیر منحنی H_0 و H_1 تحت تاثیر فرضیه مرحله‌ی یک می‌باشد. سطح زیر منحنی به دو قسمت تقسیم می‌شود. مقدار بحرانی از جدول استاندارد Z استخراج می‌شود.

۴- تصمیم‌گیری

در این مرحله مقدار آماره با مقدار بحرانی مقایسه می‌شود و چنانچه آماره‌ی آزمون در ناحیه‌ی H_0 قرار گیرد گفته می‌شود که شواهد کافی جهت تایید H_0 در سطح اطمینان مورد نظر (۹۵ درصد) وجود دارد در غیر این صورت فرض H_0 رد می‌شود.

پی‌نویس‌ها

۱- مراحل آزمون فرض p

۱- فرضیه‌های آماری

با توجه به نوع فرضیه‌ی تحقیق به شرح ذیل است:

$H_0: P_1=P_2$

$H_1: P_1 \neq P_2$

۲- آماره‌ی آزمون عبارت است از:

$$z = \frac{(p_1 - p_2) / \sqrt{p(1-p) / n_1 + p(1-p) / n_2}}{\sqrt{p(1-p)}}$$

که در آن $p = (X_1 + X_2) / (n_1 + n_2)$ و اگر قدر مطلق محاسبه

شده از $z.a/2 = 1$ بیشتر باشد فرضیه H_0 رد می‌شود در غیر این