

عوامل موثر بر تعیین حق الزحمه‌ی حسابرسی

دکتر ساسان مهرانی

دانشیار دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

کورس جمشیدی اوانکی

دانشجوی دوره کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه تهران

گردآوری شد و با استفاده از روش رگرسیون چند متغیره مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند. یافته‌های به‌دست آمده حاکی از آن است که کیفیت حسابرسی، شهرت صاحب‌کار، تخصص صنعتی، بودجه‌ی زمانی صرف شده برای فرایند حسابرسی، مبلغ ترازنامه، جمع دارایی‌های شرکت و سابقه‌ی موسسات حسابرسی، بر حق الزحمه‌ی دریافتی از سوی حسابرسان تاثیر مثبت و معنا داری دارد. از طرفی ریسک شرکت صاحب‌کار، تعداد کارکنان شرکت، تعداد پرسنل موسسه‌ی حسابرسی، درآمد موسسه‌ی حسابرسی و تعدد شرکت‌های بورسی مورد رسیدگی هر موسسه‌ی حسابرسی تاثیر بر حق الزحمه‌ی حسابرسی ندارد.

هدف پژوهش حاضر بررسی عوامل موثر بر تعیین حق الزحمه‌ی حسابرسی است. ابتدا با بررسی ادبیات نظری و پژوهشی مربوطه، مهم‌ترین عوامل تعیین‌کننده‌ی حق الزحمه‌ی حسابرسی شامل کیفیت گزارش حسابرسی، شهرت صاحب‌کار، اندازه‌ی صاحب‌کار، تخصص صنعتی موسسه‌ی حسابرسی، اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی، بودجه‌ی زمانی، شهرت حسابرسی، ریسک شرکت صاحب‌کار و دعاوی حقوقی تعیین شده‌اند. جامعه‌ی آماری این پژوهش موسسات و شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار ایران است که با نمونه‌گیری بر اساس روش آماری سیستماتیک انتخاب شده‌اند. داده‌های لازم از مشخصات ۶۰ شرکت بورسی



کار حسابرسی که یک قضاوت مستقل را می‌طلبد منافات دارد. نگاه تجاری به حسابرسی، نگاهی کاملاً ویرانگر است [۱]. حسابرسی مستقل مبنایی برای شفافیت اقتصادی، اعتماد مردم و جامعه به بازار سرمایه و هم چنین مبنایی برای پاسخ‌گویی دولت در برابر مردم را فراهم می‌آورد. بنابراین نباید همانند کالاها و خدمات معمولی با آن برخورد شود. از همین رو حق‌الزحمه‌ی پایین و رقابت ناسالم در این زمینه پایه‌های جوان حرفه‌ی حسابرسی را به لرزه درمی‌آورد. چنانچه رسالت حسابرسی اعتباربخشی به گزارشگری مالی و اعتمادسازی برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی باشد در این صورت جهت حفظ نقش رفیع حسابرسی می‌بایست حق‌الزحمه در خور شان حرفه‌ی حسابرسی و متناسب با اهمیت عملیات در نظر گرفته شود. وجود حق‌الزحمه‌های اندک حسابرسی و به تبع آن کیفیت پایین خدمات حسابرسی نقش حسابرسی را به مخاطره می‌اندازد و به تبع آن سوگیری ارائه‌ی اطلاعات آلوده و تحریف و اشتباه که ارتباط مستقیم و تنگاتنگی با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارد شکل می‌گیرد. بنابراین شناسایی عوامل تعیین‌کننده حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و تعیین میزان اهمیت آن‌ها از ضروریات اساسی تحقیق حاضر است. در زمینه‌ی تحقیقات مرتبط با موضوع پژوهش نیز باید به این نکته اشاره کرد که با وجود تحقیقات صورت گرفته در بسیاری از کشورهای پیشرفته و در حال توسعه مانند آمریکا، انگلستان، استرالیا، زلاند نو، کانادا و هنگ کنگ [۱۲، ۱۳]، خلاء پژوهش‌هایی که شناسایی عوامل موثر بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در ایران را در دستور کار خود قرار دهد، احساس می‌شود. بنابراین با انجام پژوهش حاضر می‌توان عوامل تاثیرگذار بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را شناسایی و گامی در جهت غنی‌سازی پیشینه‌ی پژوهشی در داخل کشور برداشت.

۳- اهداف اساسی انجام تحقیق

بهای خدمات و یا کالا، قیمتی است که مصرف‌کننده برای استفاده از آن حاضر به پرداخت است اما در عمل این فرمول در کشورهایی که فاقد اقتصاد رقابتی هستند کارایی نداشته و قیمت را با انحصارات یا حداقل معیشتی تعیین می‌کند [۲]. در حال حاضر یکی از مناقشات اصلی حرفه‌ی حسابرسی تعیین حداقل نرخ حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و نرخ‌شکنی برخی موسسات حسابرسی است. با شناسایی عوامل موثر بر حق‌الزحمه‌ی دریافتی حسابرسی، می‌توان سیاست‌های مناسبی برای برخی از مسائل پیش روی این حرفه تدوین کرد. با وجود پژوهش‌ها و تحقیقات متعددی که در این زمینه در بسیاری از کشورها انجام شده است، لیکن در داخل کشور پژوهش‌های

حق‌الزحمه‌ی حسابرسی به عوامل متعددی بستگی دارد که میزان اهمیت این عوامل در کشورهای مختلف متفاوت است. یکی از مناقشات اصلی حرفه‌ی حسابرسی در حال حاضر تعیین حداقل نرخ حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و نرخ‌شکنی برخی از موسسات حسابرسی است. اما در نظر گرفتن حسابرسی به عنوان یک کالای همگن و قیمت‌گذاری غیر رقابتی آن، استقلال و کیفیت خدمات حسابرسی را به خطر می‌اندازد [۱]. هم چنین باید به این نکته توجه کرد که حسابرسی مستقل پایه شفافیت اقتصادی، اعتماد مردم به بازار سرمایه و پاسخ‌گویی دولت به مردم است، لذا نباید همانند کالا و خدمات معمولی با آن برخورد شود (همان منع). با مقایسه حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در کشورهای مختلف می‌توان به این نکته پی برد که حق‌الزحمه‌ی دریافتی از سوی حسابرسان در ایران قابل مقایسه با سایر کشورها و مخصوصاً کشورهای پیشرفته نیست [۲].

با بررسی پیشینه‌ی پژوهشی در زمینه عوامل موثر بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی حاکی از آن است که عوامل موثر بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در بسیاری از پژوهش‌ها به دو گروه اصلی تقسیم شده است:

الف) عوامل مربوط به عرضه‌کنندگان خدمات حسابرسی مانند تخصص صنعتی موسسه‌ی حسابرسی، شهرت و اعتبار موسسه‌ی حسابرسی، استقلال حرفه‌ای موسسه‌ی حسابرسی، اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی و کیفیت حسابرسی.

ب) عوامل مربوط به متقاضیان خدمات حسابرسی مانند دعاوی حقوقی شرکت صاحب‌کار، شهرت و اعتبار شرکت صاحب‌کار، اندازه‌ی شرکت صاحب‌کار، ریسک شرکت صاحب‌کار [۱۸].

در پژوهش حاضر نیز همین تقسیم‌بندی به عنوان مبنای پژوهش قرار گرفته است که پس از حل مشکلات حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و رعایت تناسب آن، امر عملیات حسابرسی اثر بخش و کارآمد و نقش اعتباربخشی واقعی به گزارشگری‌های مالی به نحو احسن تحقق پیدا می‌کند و از طرفی اعتماد جامعه به گزارش حسابرسی و تبع آن شفاف سازی اطلاعات حسابداری به عنوان مبنای تصمیم‌گیری‌های استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی افزایش می‌یابد.

۲- ضرورت انجام تحقیق

هم اکنون بسیاری از سازمان‌ها، از خدمات موسسه‌های حسابرسی بهره می‌برند و برای تعیین قیمت خدمات حسابرسی سراغ مناقصه می‌روند در حالی که این امر با روح

چندانی در این راستا مشاهده نمی‌شود. لذا این تحقیق به دنبال آن است که عوامل موثر بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را بررسی کرده هم‌چنین روشن کند که چه عناصری موجب تغییر در حق‌الزحمه حسابرس مستقل می‌گردد.

۴- مبنای نظری تحقیق

حسابرسی در معنای اعم کلمه دارای سابقه‌ای طولانی است. از زمانی که نیاز به کنترل نسبت به عملیات مختلف مالی به خصوص وجوه دولتی احساس شد حسابرسی متولد گشت. پس از دوره رنسانس و توسعه‌ی تجارت جهانی نیاز به داشتن حساب و کتاب بیشتر شد. لذا اصول دفترداری دو طرفه در قرن ۱۵ میلادی در ایتالیا متولد شد. انقلاب صنعتی کارخانه‌های بزرگ را به وجود آورد و از تشکل سرمایه‌های کوچک و اشتراک آنها، سرمایه‌های بزرگ ایجاد گردیده و نهایتاً منجر به ایجاد بورس و بازار اوراق بهادار شد [۳]. سازمان بورس و اوراق بهادار، بُعد تازه‌ای به حسابداری، لزوم ارائه‌ی اطلاعات مالی به سهام‌داران و سایرین جهت چگونگی اداره سرمایه‌هایشان، ارزیابی عملکرد و سنجش کارایی مدیران و... بخشید. گزارش‌های برون‌سازمانی حسابداری را، افراد شاغل در حرفه به تنهایی نمی‌توانستند به طور کامل و بی‌عیب رایه دهند؛ زیرا وجود رابطه‌ی استخدامی مستقیم، آنها را ناگزیر به پذیرش نظرات مدیران واحدهای اقتصادی در تهیه صورت‌های مالی می‌کرد؛ حال آنکه صورت‌های مالی بایستی نیاز گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از صورت‌های مالی را برآورده می‌نمود. حال آنکه صورت‌های مالی می‌بایست نیاز گروه‌های مختلفی را برآورده سازد. لذا چاره‌ی این کارانتخاب حسابرس مستقل و خبره توسط مجامع عمومی صاحبان سهام بود. تجمع حسابداران ورزیده و دارای تخصص کافی که عملیات مذکور را انجام می‌دادند در انجمن‌هایی که الزام به رعایت رفتار حرفه‌ای که شرط لازم آن بود، نظام حرفه‌ی حسابرسی را پدید آورد. نخستین نمونه‌ی آن انجمن حسابداران خبره انگلستان بود که کشورهای دیگر نیز الگو قرار گرفت.

حسابرسی از جمله رشته‌هایی از دانش بشری است که قدمتی طولانی دارد ولی همپای تحولات بعضی دیگر از رشته‌های بشری متحول نشده است. جنبه‌های کاربردی حسابرسی بیش از جنبه‌های تئوریک آن در طول زمان مطرح بوده است و پیشرفت‌های آن نیز بیشتر در قالب آزمون و خطا صورت گرفته است [۴].

حسابرسان شواهد لازم را برای تعیین این که صورت‌های مالی، تصویری مطلوب و کامل از وضعیت مالی شرکت و

فعالیت‌های آن در طول دوره مورد رسیدگی ارائه می‌کنند یا خیر، گردآوری می‌کنند [۵]. در [۲۰] حسابرسی فرایندی توصیف شده است که میزان انطباق صورت‌های مالی با معیاری معین... و الزامات اصول پذیرفته شده حسابداری را نشان می‌دهد.

تعریف زیر که در بیانیه‌ی مفاهیم بنیادی حسابرسی که توسط انجمن حسابداران امریکا منتشر شده است، جامع‌ترین تعریف در این زمینه است: حسابرسی فرایندی است منظم و با قاعده جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره‌ی ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه‌ی انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش به افراد ذی‌نفع.

۴-۱- مراحل اصلی تکامل حسابرسی در قرن بیستم

تغییر هدف از کشف تقلب به تعیین مطلوبیت ارائه‌ی صورت‌های مالی.

افزایش مسئولیت حسابرسی در برابر اشخاص ثالث مانند سازمان‌های دولتی، بورس، بانکها.

تغییر در روش‌های حسابرسی از رسیدگی به فنون نمونه‌گیری.

تشخیص ضرورت ارزیابی سیستم کنترل داخلی.

تهیه‌ی روش‌های جدید حسابرسی برای استفاده در سیستم‌های رایانه‌ای.

حسابرسی مبتنی بر ریسک.

تشخیص حسابرسان به ضرورت پیدا کردن راهی برای حفاظت از خود در برابر موج دعاوی حقوقی.

افزایش تقاضا برای افشای به موقع اطلاعات مطلوب و نامطلوب شرکت‌های سهامی عام.

۴-۲- عوامل توجیه‌کننده‌ی تقاضا برای حسابرسی

تضاد منافع بین تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی.

پیامدهای اقتصادی با اهمیت: نامربوط و ناقص بودن اطلاعات می‌تواند منجر به تصمیم غلط شود و به تصمیم‌گیرنده زیان وارد کند.

پیچیدگی: اطلاعات اقتصادی پیچیده‌تر شکل استفاده‌کننده را در ارزیابی اطلاعات بیش‌تر می‌کند. پس حسابرسی وسیله‌ای برای حصول اطمینان اطلاعات دریافت شده است.

عدم دسترسی مستقیم: در شرایطی که استفاده‌کننده به دلایل جدایی فیزیکی، مقررات سازمانی و... ارزیابی و دسترسی مستقیم به اطلاعات برای وی مقدور نیست مجبور

آمار حاکی از آن است که تنها ۰/۰۴ درصد فروش و ۰/۰۳ ارزش بازاری این شرکت‌ها صرف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شده است.

نسبت درآمد بخش خدمات حسابداری و حسابرسی به تولید ناخالص داخلی کشور کانادا، ۹ در هزار است. براساس گزارش تحقیقاتی مالی (FERF) متوسط حق‌الزحمه ساعتی حسابرسی از ۱۹۶ دلار در سال ۲۰۰۷ به ۲۱۶ دلار در سال ۲۰۰۹ افزایش یافته است. این در حالی است که رکود اقتصادی حاکم بر بنگاه‌های اقتصادی نیز برقرار بوده است. این تحقیق نشان می‌دهد که حق‌الزحمه ساعتی حسابرسی کوچک‌ترین موسسات اقتصادی مورد حسابرسی ۱۵۲ دلار و حق‌الزحمه ساعتی موسسات بزرگ ۲۳۰ دلار و متوسط حق‌الزحمه‌ی حسابرسی موسسات پذیرفته شده در بورس کمتر از ۲۴۴,۰۰۰ دلار نبوده است [۲].

نگاره ۳ درآمد موسسات حسابرسی دیلویت^۲ در کشورهای مختلف در سال ۲۰۰۸ را نمایش می‌دهد.

نگاره ۳- درآمد موسسه‌ی حسابرسی در کشورهای مختلف موسسه‌ی حسابرسی دیلویت سال ۲۰۰۸ به میلیون دلار

کشور	درآمد (میلیون دلار)
آمریکا - ۱۰۹۸۰	۳,۲۶۳ - انگلستان
۱,۰۵۵ - فرانسه	۱,۲۲۲ - کانادا
۱,۰۶۸ - آلمان	۵۷۵ - استرالیا
۴۳۴ - بلژیک	۹۶۷ - ژاپن
۵۰۲ - چین	۲۸۲ - مکزیک
۱۸۲ - سوئد	۲۴۰ - ایتالیا
	۲۲۶ - ایرلند

نگاهی به درآمد موسسه‌ی حسابرسی دیلویت به عنوان دومین موسسه‌ی حسابرسی بزرگ جهان در سال ۲۰۰۸ در کشورهای مختلف بیانگر افزایش درآمد این موسسه به‌رغم سقوط بازارهای مالی است. این امر بدان جهت است که اتفاقاً در دوران سقوط اقتصادی و رکود، محدوده فعالیت حسابرسی دارای ریسک بیشتری بوده، بنابراین حق‌الزحمه بیشتری بابت ریسک‌پذیری بیشتر تعلق گرفته است. در حالی که متأسفانه در ایران چنین تصور می‌شود که در شرکت‌های زیان‌ده یا در دوره‌ای که رکود و سقوط اقتصادی حاکم است، حسابرسی اهمیت کمتری داشته و حق‌الزحمه آن نیز باید کاهش یابد. بخش قابل توجهی از حق‌الزحمه حسابرسان ناشی از تخصیص هزینه ریسک است و باید به این نکته توجه کرد که در اوضاع اقتصادی نابسامان، ضریب ریسک بالاتر خواهد رفت.

دولت از یک سو آیین‌نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تعریف حسابرسی را در راستای قانون ماده واحده استفاده از خدمات تخصصی حسابداران رسمی تصویب می‌کند و از سوی دیگر با لحاظ کردن حق‌الزحمه ساعتی حرفه‌ی حسابرسی، شان و منزلت این حرفه را پایین می‌آورد. این تناقض در عملکرد نه تنها حرفه‌ی حسابرسی را ارتقا نمی‌بخشد، بلکه آن را وارد یک چرخه مصیبت بار فرار از

است یا به کیفیت اطلاعات اعتماد کند یا به قضاوت افراد مستقل (حسابرس) اتکا کند.

حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شامل هر گونه وجهی است که بابت ارائه‌ی خدمات حسابرسی و طبق توافق یا قرارداد به حسابرس یا موسسه‌ی حسابرسی پرداخت می‌شود. یکی از مناقشات اصلی حرفه‌ی حسابداری در حال حاضر تعیین حداقل نرخ حق‌الزحمه‌ی حسابرسی است. در واقع بهای هر خدمت یا کالا قیمتی است که مصرف‌کننده برای استفاده از آن حاضر به پرداخت است. اما در عمل این فرمول در کشورهای که فاقد اقتصاد رقابتی هستند کارایی نداشته و قیمت را با انحصارات یا حداقل مزد معیشتی تعیین می‌کند. شورای اقتصاد همه ساله به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی، حق‌الزحمه‌ی سازمان حسابرسی را برای خدمات حسابرسی تعیین می‌کند [۲].

نگاره ۱- حق‌الزحمه‌ی ساعتی کارکنان حسابرسی ایران (به ریال)

رده حسابرسی	حق‌الزحمه حسابرسی ساعتی - ریال	
	سال ۱۳۸۷	سال ۱۳۸۸
مدیر حسابرسی	۸۳۰۰۰	۹۱۵۰۰
سرپرست	۷۹۰۰۰	۸۷۰۰۰
حسابدار ارشد	۷۰۰۰۰	۷۷۰۰۰
حسابرس	۵۰۰۰۰	۶۰۰۰۰
کمک حسابرسی	۱۶۰۰۰	۱۹۵۰۰

نگاره ۲- حق‌الزحمه‌ی ساعتی کارکنان حسابرسی آمریکا (به دلار آمریکا)

رده حسابرسی	۲۰۰۴			۲۰۰۶			۲۰۰۸		
	متوسط	کوچکترین	بزرگترین	متوسط	کوچکترین	بزرگترین	متوسط	کوچکترین	بزرگترین
شریک	۱۶۰	۱۱۱	۲۰۸	۱۶۸	۱۱۷	۲۲۰	۱۷۶	۱۱۱	۲۴۰
مدیر	۱۲۲	۸۶	۱۴۹	۱۳۴	۱۲۵	۱۷۰	۱۵۶	۱۲۰	۱۹۳
مدیر حسابرسی	۱۰۷	۶۸	۱۲۷	۱۱۸	۶۶	۱۴۱	۱۲۳	---	۱۵۶
حسابرس ارشد	۹۱	۶۳	۱۰۱	۹۹	۷۸	۱۱۱	۱۰۷	---	۱۳۱
حسابرس	۷۷	---	۸۳	۸۰	۶۰	۸۹	۸۵	---	۹۵

مقایسه بین نگاره شماره ۱ و نگاره ۲، گویای تفاوت بین قیمت خدمات حسابرسی در ایران و آمریکا است. همانطور که ملاحظه می‌شود حق‌الزحمه در کشورهای مذکور قابل مقایسه نمی‌باشد.

در همین راستا [۲۵] بر اساس اطلاعات جامعی که از ۵۵۰۰ شرکت آمریکایی بین سالهای ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۳ به دست آورده عنوان می‌کند که فروش کلی این شرکت‌ها حدود ۸۱۷۷ میلیارد دلار است و ارزش بازار تجمعی^۱ این شرکت‌ها ۹۹۱۲ میلیارد دلار است و حق‌الزحمه کلی که این شرکت‌ها برای خدمات حسابرسی پرداخت کرده‌اند ۳/۴ میلیارد دلار بوده است. این



بیشتر خواهد شد، زیرا حسابداران رسمی انفرادی بدون لحاظ هزینه سربار و با کمترین تعداد نفرات می‌توانند با قبول حق‌الزحمه به مراتب کمتر، گزارشاتی صادر کنند که چشم هر نابینایی را روشن کند! و عواقب این عمل نیز متوجه کل حرفه‌ی حسابرسی خواهد شد. بنابراین حداقل انتظار آن است که موسسات حسابرسی و حسابداران رسمی متعهد در یک اقدام جمعی حق‌الزحمه ساعتی کارکنان خود را با اعمال ضریب یاد شده روی حداقل مزد مصوب شورای عالی کار، کاهش ندهند تا شاید از این طریق بتوان شاهد رونق این حرفه باشیم. بدیهی است در چنین حالتی کیفیت کار می‌تواند پاسخ‌گوی انتظارات عمومی باشد و بساط «مسابقات مناقصه‌ای حق‌الزحمه» نیز برچیده خواهد شد.

متأسفانه در ایران به دلایل محدودیت اقتصادی و اساسنامه‌ای، قادر به ایفای نقش موثر در حرفه‌ی حسابرسی نیستیم. به همین علت استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و گزارشات حسابرسی هم چیزی جز چندین بند تکراری سنواتی که فاقد فایده اجتماعی است، مشاهده نمی‌کنند. در حالی که چنانچه استفاده‌کنندگان گزارشات حسابرسی بخواهند به انتظارات واقعی خود از این گزارشات دست یابند راهکاری

مسئولیت به دلیل نامتناسب بودن حق‌الزحمه با مسئولیت می‌کند [۲]. چون سازمان حسابرسی بخشی از حرفه‌ی حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی به شمار می‌رود، هرگونه تصمیم‌گیری بابت حق‌الزحمه آن آثار زیانباری روی فعالیت موسسات حسابرسی خصوصی نیز دارد. زیرا در چنین شرایطی عملاً نرخ رقابتی معنی نخواهد داشت به همین علت شاهد آن هستیم که سایر موسسات حسابرسی بخش خصوصی هم به حق‌الزحمه‌های ناچیز روی آورده‌اند. با توجه به محاسبه قیمت تمام شده مزد که حاصل نسبت $2/85$ است، چنانچه بخواهیم به یک سرپرست کار یا حسابرس ارشد ماهانه هشت میلیون ریال پرداخت کنیم باید در محاسبات موسسه رقم $8,000,000 \times 2/85 = 22,800,000$ (ریال) منظور شود. از طرفی شاهد آن هستیم که بسیاری از موسسات چنین نسبتی را بکار نمی‌برند، لذا می‌توان نتیجه گرفت که:

۱- موسسات حسابرسی ناچارند کیفیت کار را از طریق کاهش زمان رسیدگی کاهش دهند.

۲- موسسات حسابرسی ناچارند بابت آموزش و توسعه و ارتقای کیفیت اقدامی به عمل نیاورند. نتیجه آنکه با چنین هزینه‌هایی، روی آوری به فعالیت حسابرسی شاغلان انفرادی

به جز تقبل هزینه آن که همانا «حق الزحمه واقعی حسابرسی» است، ندارند. تجربه جهانی نشان داده که موسسات بزرگ حسابرسی راه پرفراز و نشیبی را پیموده‌اند تا جایگاه فعلی را کسب کنند. موسسات وطنی نیز باید اگرچه نه لزوماً همه آن، اما کم و بیش مسیری مشابه را طی کنند تا بتوانند همانند آن موسسات حسابرسی، دارای وجهه و اعتبار ممتاز شوند و در راستای مسوولیت‌های اجتماعی خود موفق شوند [۲].

۵- بررسی پیشینه تحقیق

منافع اقتصادی حسابرس از طریق حق الزحمه‌ای تامین می‌شود که از انعقاد قرارداد با صاحب‌کاران عاید می‌شود. حسابرسان جهت قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی از عوامل گوناگونی استفاده می‌کنند و تحقیقات زیادی نیز در رابطه با شناسایی و ارزیابی این عوامل انجام شده است. عوامل توصیفی که در اغلب مطالعات مدنظر قرار گرفته‌اند شامل عوامل ریسک، حجم و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی بوده است.

حق الزحمه‌ی حسابرسی تاکنون موضوع بسیاری از پژوهش‌های حسابرسی بوده و در پژوهش‌های متعددی به بررسی عوامل موثر بر حق الزحمه‌ی حسابرسی پرداخته شده است. شرکت‌های صاحب کار می‌توانند با آگاهی از عوامل موثر بر حق الزحمه‌ی حسابرسی در مذاکره در زمینه حسابرسی و کنترل جنبه‌های درونی که بر حق الزحمه تاثیر دارند فعال تر ظاهر شوند. علاوه بر این اطلاع از عوامل موثر بر میزان حق الزحمه حسابرسی برای حسابرسان نیز مفید است چرا که آنها قادر به قیمت‌گذاری مناسب خدمات حسابرسی خود خواهند شد. در رابطه با پژوهش‌های انجام گرفته در زمینه‌ی عوامل موثر بر حق الزحمه‌ی حسابرسی می‌توان به پژوهش‌های [۲۳] در آمریکا، [۲۷] در انگلستان، [۲۹، ۵۶]، در استرالیا [۵۷]، [۳۰، ۴۲] در زلاند نو [۵۸]، در کانادا [۵۳]، در ژاپن [۵۹]، در هنگ کنگ [۶۰] در کویت [۱۸] در فرانسه [۶۱] اشاره کرد.

۵-۱- عوامل مربوط به عرضه‌کنندگان خدمات

حسابرسی

پیشینه این عوامل به تفکیک زیر بررسی شده‌اند:

۵-۱-۱- پیشینه عامل کیفیت حسابرسی در تعیین

حق الزحمه‌ی حسابرسی

کیفیت حسابرسی پدیده‌ای چند بعدی و ذاتاً غیر قابل مشاهده بوده و دارای ویژگی مجردی نیست که بتوان با اندازه‌گیری آن عنوان کرد که حسابرسی انجام گرفته دارای کیفیت است [۲۲]. انجمن گزارش مالی انگلستان (۲۰۰۸) چهار عوامل اصلی که در بردارنده کیفیت حسابرسی است را شامل

موارد زیر بیان کرده است: ۱- فرهنگ موسسه‌ی حسابرسی، مهارت‌ها. ۲- توانایی‌های کارکنان و کاور حسابرسی. ۳- اثر بخشی فرایند حسابرسی. ۴- معتبر و مفید بودن گزارش حسابرسی.

در [۲۳] کیفیت حسابرسی بر حسب میزان اعتبار دهی حسابرس تعریف شده است. قابلیت اتکا به صورت‌های مالی حسابرسی شده، کیفیت حسابرسی را منعکس می‌کند.

[۲۲] کیفیت حسابرسی را اثر بخشی و کارایی فرایند حسابرسی می‌داند. [۲۴] نیز کیفیت حسابرسی را قابلیت حسابرسان در کشف نواقص و تحریفات صورت گرفته در حسابداری و نیز کشف دستکاری انجام شده در سود خالص می‌داند. کیفیت حسابرسی تابعی از دو عوامل مرتبط با عملکرد حسابرسی تعریف شده است که عبارتند از: اول شایستگی دوم عملکرد حرفه‌ای.

به عقیده هیات کیفیت حسابرسی، حرفه‌ی حسابرسی نتوانسته هم قدم با محیط خود که به سرعت در حال تغییر است، گام بردارد. کیفیت که تعیین‌کننده عملکرد حسابرسی است، تابع عوامل متعددی از قبیل: توانایی‌های حسابرسی (شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای حرفه (شامل استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت) است [۶].

هیئت گزارشگری مالی بریتانیا پارچوبی برای کیفیت حسابرسی منتشر کرده است. این چارچوب در ادامه مشورت‌های گسترده درباره نشریه منتشر شده به وسیله‌ی هیئت در نوامبر ۲۰۰۶ با عنوان «ارتقای کیفیت حسابرسی» تهیه کرده است. [۲۵]

در یک تحقیق فراتحلیلی به بررسی مقاله‌های منتشر شده در زمینه کیفیت خدمات حسابرسی که در ۲۵ سال اخیر در آمریکا منتشر شده پرداخته است و نتیجه گرفت است که نرخ اشتباهات و تناقضات حسابرسی کاهش چشمگیری داشته است. این پژوهش نتیجه می‌گیرد که نقص و اشتباهات حسابرسی در دو حالت اتفاق می‌افتد.

زمانی که اصول مورد پذیرش حسابداری از طرف حسابرسان رعایت نمی‌شود.

زمانی که حسابرس قادر به ارائه گزارش با کیفیت و در شرایط و موقعیت خاص نیست.

ارزیابی کیفیت حسابرسی برای سنجش مزایا و هزینه حسابرسی مهم تلقی می‌شود. [۲۶] 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 حسابرس است.

۵-۱-۲- پیشینه عامل اندازه موسسه‌ی حسابرسی در

تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی

موسسات بزرگ حسابرسی به دلیل شهرت بالا، از حساب‌برسان متبحر و آموزش دیده و کنترل کیفی قوی‌تری برخوردارند. تحقیقات نشان داده است که هرچه موسسه‌ی حسابرسی از شهرت و بزرگی بیش‌تری برخوردار باشد، حق‌الزحمه بیش‌تری را از آن خود خواهد کرد [۷].

برخی از پژوهش‌ها به این موضوع پرداخته‌اند که حق‌الزحمه‌ای که به یک موسسه‌ی حسابرسی بزرگ پرداخته می‌شود بیش‌تر از حق‌الزحمه‌ای است که به موسسات حسابرسی کوچک پرداخت می‌شود. سه دلیل عمده زیر را نیز برای آن ذکر کرده‌اند [۲۷]:

موسسات حسابرسی بزرگ کار با کیفیت بالایی را در مقایسه با موسسات حسابرسی کوچک ارائه می‌دهند.

صاحب‌کاران بزرگ دارای امکانات و ثروت بالایی هستند و در هنگام ورشکستگی احتمال دارد بر علیه موسسه‌ی حسابرسی اقامه دعوی کنند. چنین ریسک بالایی سبب می‌شود که موسسه‌های بزرگ حسابرسی برای ختنی کردن اثر مخاطرات بالا، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بیش‌تری را مطالبه کنند.

در بازار حسابرسی، موسسه‌های حسابرسی بزرگ رقابت کمتری را در مقایسه با موسسات کوچک احساس می‌کنند. بنابراین در چنین بازاری، آنها قادر هستند تا حق‌الزحمه بالایی را در حسابرسی از آن خود کنند.

مطالعات انجام گرفته در این زمینه حاکی از شواهد متناقضی است. پژوهش [۲۸] نشان داد که تفاوت معنی‌داری در حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در بین موسسات کوچک و بزرگ وجود ندارد و از طرفی دیگر [۲۳] و [۲۷] بر این باورند که حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در موسسات بزرگ تفاوت چشمگیری در مقایسه با موسسات کوچک دارند. پژوهش [۲۹] در انگلستان نشان می‌دهد که موسسات بزرگ حسابرسی حق‌الزحمه بیش‌تری در مقایسه با موسسات کوچک دریافت می‌کنند.

۵-۱-۳- پیشینه عامل تخصص صنعتی موسسه‌ی

حسابرسی در تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی

پژوهش [۳۰] به این نتیجه دست یافته است که تخصص صنعتی حساب‌برسان موجب می‌شود که آنها حق‌الزحمه بالایی را دریافت کنند. در [۳۱] عنوان می‌شود که افزایش سهم بازار در یک صنعت خاص باعث افزایش تولید شده و در نهایت کاهش قیمت را به دنبال خواهد داشت. علاوه بر این اعتقاد دارند که زمانی که سهم بازار یک صنعت به مقدار قابل ملاحظه‌ای بالاتر از دیگر رقبا باشد این امر سبب می‌شود که حساب‌برسان متخصص در یک صنعت خدمات متعدد را عرضه

کنند. بنابراین زمانی حق‌الزحمه حساب‌برسان متخصص بالاتر خواهد رفت که سهم بازار یک صنعت خاص بالاتر رود.

[۳۲] نیز با تمرکز بر روی قدرت چانه زنی در حوزه حق‌الزحمه حساب‌برسان متخصص در یک صنعت دریافته‌اند که شرکت‌های صنعتی کوچک بر عکس شرکت‌های صنعتی بزرگ حق‌الزحمه حساب‌برسان را متناسب با تخصص صنعتی آنها می‌پردازند و معتقدند شرکت‌های بزرگ، قدرت چانه زنی بالا دارند و این مزیت سبب می‌شود که حق‌الزحمه بالای ناشی از تخصص صنعتی حساب‌برسان را ختنی کنند.

در [۳۳] بیان می‌شود که حساب‌برسان متخصص معمولاً دانش موثق و معتبری در مورد یک تخصص خاص دارند که آنها را در ارزشیابی بهتر ریسک و بررسی خطاهای مفهومی یاری می‌رساند.

مقاله [۳۴] به بررسی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با تمرکز بر تخصص صنعتی در چین پرداخته است. نتایج آن نشان می‌دهد که چهار موسسه بزرگ حسابرسی که دارای تخصص صنعتی هستند حق‌الزحمه بالاتری در مقایسه با حساب‌برسان غیرمتخصص دریافت می‌کنند.

۵-۱-۴- پیشینه عامل شهرت موسسه‌ی حسابرسی در

حق‌الزحمه‌ی حسابرسی

شهرت ساختاری چند بعدی دارد. در صورتی که یک موسسه‌ی حسابرسی دارای شهرتی چند بعدی باشد، این امر نشانگر شهرت این موسسه در انجام کار با کیفیت در ارائه خدمات مورد تخصصی خود خواهد بود. موسسات حسابرسی که شهرت و آوازه‌ای با استفاده از توسعه مهارت‌های صنعتی خود کسب می‌کنند و مهارت‌های بالایی در مقایسه با دیگر موسسات به دست می‌آورند، انتظار حق‌الزحمه بالاتری دارند. حساب‌برسان بزرگ از راه‌های مختلف، شهرت خود را افزایش می‌دهند زیرا این موضوع حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بالاتری نیز برای آنها ایجاد می‌کند.

محققان در [۳۰] بر این باورند که حساب‌برسان مشهورتر و معتبرتر قادر به دریافت حق‌الزحمه‌های حسابرسی بالاتری بوده و برای حفظ این مزیت از شهرت خود حفاظت می‌کنند.

پژوهشگران با بیان در [۳۵] براساس شواهدی که از زلاند نو به دست آورده‌اند، ادعا کرده‌اند که تنها نام موسسه‌ی حسابرسی به هشت موسسه بزرگ حسابرسی کفایت که حق‌الزحمه بالایی را نصیب موسسه‌ی حسابرسی مورد نظر کند. از طرف دیگر موسساتی که خود را ملزم متعهد به انجام حسابرسی با کیفیت می‌دانند به مرور زمان به شهرت و اعتبار مناسبی دست خواهند یافت [۳۶].

۲-۵- عوامل مربوط به متقاضیان خدمات حسابرسی

پیشینه این عوامل به تفکیک زیر بررسی شده‌اند:

۲-۵-۱- پیشینه عامل اندازه صاحب‌کار در تعیین

حق‌الزحمه‌ی حسابرسی

اندازه‌ی شرکت نمایانگر اهرم شرکت، برتری رقابتی شرکت، توانایی مدیریت، کارایی اطلاعات و در نهایت ریسک کلی شرکت است. در مورد اندازه‌ی شرکت، موسسه تحقیقاتی ایران اسکالایف می‌گوید: «اندازه‌ی شرکت یک شمشیر دولبه است. شرکت‌های بزرگ دارای کنترل داخلی قوی، کار حسابرسی پیچیده ولی حق‌الزحمه بالا برای حساب‌برسان هستند». از طرف دیگر شرکت‌های کوچک حق‌الزحمه کم می‌پردازند ولی کارشان هم ساده تر است [۷].

در [۳۷] عنوان شده است که شرکت‌های صاحب‌کار بزرگ، وابستگی اقتصادی به وجود می‌آورند چرا که سبب می‌شوند موسسات حسابرسی استقلال خود را تنها برای حفظ مشتری با ارزش، از دست می‌دهند.

به هر حال ادبیات مربوط به حق‌الزحمه‌ی حسابرسی پر است از شواهدی که نشان می‌دهد حق‌الزحمه‌ی حسابرسی زمانی افزایش پیدا می‌کند که اندازه‌ی مشتری افزایش پیدا می‌کند [۲۳].

رابطه بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و اندازه حسابرسی

یک رابطه خطی است. دارایی‌های کلی مشتری عموماً در پژوهش‌های انجام گرفته به عنوان مقیاسی برای اندازه‌ی مشتری خدمات حسابرسی در نظر گرفته می‌شود [۱۸]. اندازه‌ی شرکت معمولاً با استفاده از دارایی کلی تاثیر قرار می‌دهد.

[۳۸, ۳۹] با تحقیقی که از ۲۱۰ سازمان انجام داده‌اند، به این نتیجه دست یافته‌اند که اندازه‌ی شرکت، میزان پیچیدگی سازمان و شهرت از عوامل موثر بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی است.

۲-۵-۲- پیشینه‌ی عامل دعاوی حقوقی صاحب‌کار در

تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی

دعاوی حقوقی صاحب‌کار علیه موسسه‌ی حسابرسی می‌تواند اعتبار موسسه مورد نظر را در ارائه خدمات با کیفیت بالا به خطر بیندازد [۴۰].

در بررسی رابطه‌ی ریسک دعاوی و حق‌الزحمه موسسات حسابرسی در انگلستان اشاره شده است که دو عامل محیط شروع دعاوی حقوقی و عمومیت یافتن افشاگری در زمینه حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مشوق پژوهش آنها بوده است [۴۱]. نتیجه‌ی این پژوهش حاکی از آن است که زمانی که مشتریان حسابرسی در انگلستان به بازارهای تجاری آمریکا ارتباط دارند، موسسات حسابرسی حق‌الزحمه بالایی را دریافت می‌کنند.

همچنین عنوان می‌کنند که حق‌الزحمه‌ی حسابرسی به احتمال زیاد توسط ریسک دعاوی حقوقی تعدیل می‌گردد [۴۲]. افزایش ناشی از دعاوی حقوقی و افزایش قوانین و مقررات حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد. اثر دعاوی حقوقی علیه حساب‌برسان را بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در ۲۰ کشور مختلف در سطح بین‌المللی را بررسی و نشان داده شده که دعاوی طرح شده علیه حساب‌برسان بر نوسانات حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در بازارهای جهانی خدمات حسابرسی اثر گذار است [۴۳].

۲-۵-۳- پیشینه‌ی عامل ریسک صاحب‌کار در تعیین

حق‌الزحمه‌ی حسابرسی

روش تحلیل ریسک در حسابرسی به حساب‌هایی که احتمال اشتباه در آنها زیاد است توجه دارد و منابع حسابرسی را از حساب‌هایی که اشتباهات جدی ندارند به حساب‌هایی که اشتباه با اهمیت دارند انتقال می‌دهند. بنابراین هدف این روش شناسایی حساب‌هایی است که به طور تخمینی بالاترین احتمال وقوع اشتباهات جدی را دارند.

برخی اعتقاد دارد که هزینه‌ی حسابرسی تابع دو عنصر میزان ساعات صرف شده برای حسابرسی و میزان احتمال ضرر و زیان در آینده است [۴۴]. به اعتقاد آنها ریسک شرکت صاحب‌کار هر یک از این دو عنصر را تحت تاثیر



قرار خواهد داد. علاوه بر این احتمال مشاهده رابطه‌ی مثبت بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و ریسک شرکت صاحب‌کار بالا خواهد رفت.

در پژوهش [۸] با عنوان «برداشت حسابرسان ایرانی از ریسک ذاتی»، به این نتیجه رسیدند که حسابرسان ایرانی نگرشی مشابه نسبت به متغیرهایی داشته‌اند که در تحقیقات انجام شده در انگلستان و استرالیا به عنوان ریسک ذاتی عنوان شده است. ادبیات پژوهشی بیانگر این امر است که ریسک شرکت صاحب‌کار با میزان حق‌الزحمه دریافتی آنان از سوی حسابرسان اثر دارد. به عنوان مثال [۴۴] در پژوهشی به بررسی اثر ریسک بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در کشور انگلستان پرداخته‌اند. نتیجه آنان حاکی از آن بود که حق‌الزحمه خدمات حسابرسی با مولفه‌های ریسک مانند ریسک مالی، ریسک عملیاتی و ریسک تجاری رابطه مستقیم و معنی‌داری دارد. علاوه بر این یافته‌های [۴۵] نیز حاکی از رابطه معنادار بین ریسک شرکت صاحب‌کار و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی است.

۵-۲-۴- پیشینه‌ی عامل بودجه‌ی زمانی در تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی

بودجه‌ی زمانی عبارت است از حاصل جمع زمان برآورد شده برای هر مرحله از فرایند حسابرسی است. برخی مزایای کاربردی بودجه زمانی به شرح زیر است:

تامین مبنایی برای برآورد حق‌الزحمه.

سنجش میزان کارایی کارکنان حسابرسی.

تعیین میزان پیشرفت هر یک از مراحل رسیدگی برای سرپرستان حسابرسی.

خلق یک محیط مناسب جهت انگیزش مثبت افراد [۹].

حق‌الزحمه‌ی کارکنان حسابرسی نیز بر مبنای ساعات کاری است که هر نفر روی یک پروژه خاص صرف می‌کند. مجموع تعداد ساعات کاری که کارکنان موسسه‌ی حسابرسی روی یک پروژه حسابرسی صرف کرده‌اند مبنای محاسبه صورتحساب برای یک شرکت است [۱۰]. محققان در [۲۳] به بررسی ارتباط قرارداد حسابرسی با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و ساعات حسابرسی در ۳۶۱ شرکت که صورتهای مالی حسابرسی شده منتشر می‌کردند، پرداخت. نتیجه او در این تحقیق گویای این مطلب بود که با بستن قراردادهای مقطوع، حسابرسان ریسک بیشتری را تقبل می‌کنند و انگیزه‌های بیشتری برای کارایی دارند. محققان بر اساس [۴۶] بر این باورند که حسابرسی‌های اولیه با حق‌الزحمه پایین، زمان بالای صرف شده برای حسابرسان و طبعاً پایین بودن حق‌الزحمه در هر ساعت رابطه دارد.

۵-۲-۵- پیشینه‌ی عامل شهرت و اعتبار شرکت صاحب‌کار در تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی

حسن شهرت حرفه‌ای یعنی ارزش دارایی‌های محسوس مانند محل، شهرت شرکت، فهرست مشتریان، فرانسیزها، توافقات با تامین‌کنندگان، کیفیت پرسنل و...، حسن شهرت حرفه‌ای را می‌توان عامل متمایز کننده یک شرکت جا افتاده 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. اما آنچه که در این پژوهش مطرح می‌شود اثر گذاری شهرت و اعتبار شرکت صاحب‌کار بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی است.

در این زمینه [۳۸] تاثیر شهرت صاحب‌کار بر فرایند



حسابرسی شرکت‌های مشهور در یک صنعت را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که حسابرسی آنها مستلزم صرف هزینه زمانی و مالی و کسب حق الزحمه بیشتر است.

حسابرسی این شرکت‌ها، اعتبار زیادی را نیز برای موسسه‌ی حسابرسی آنها به همراه خواهد داشت [۱۱]. البته پژوهش‌های انجام گرفته در این زمینه کم است، بنابر این چندان نمی‌توان ادعایی در زمینه اثر گذاری این متغیر بر حق الزحمه‌ی حسابرسی کرد.

۶- فرضیه‌های تحقیق

فرضیه‌های حاکم بر تحقیق به شرح زیر است:
کیفیت گزارش حسابرسی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد.

شهرت و صاحب‌کار بر حق الزحمه‌ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد.

اندازه‌ی صاحب‌کار بر حق الزحمه‌ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد.

تخصص صنعتی موسسه‌ی حسابرسی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد.

اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد.

بودجه‌ی زمانی برای اجرای عملیات حسابرسی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد.

شهرت موسسه‌ی حسابرسی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد.

ریسک شرکت صاحب‌کار بر حق الزحمه‌ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد.

دعای حقوقی صاحب‌کار بر حق الزحمه‌ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد.

۷- نوع تحقیق

تحقیق از نظر روش شناسی عبارت است از کاربرد روش‌های علمی در حل یک مسئله و یا پاسخ‌گویی به یک سوال [۱۲]. به طور کلی، انواع تحقیق در علوم رفتاری با توجه به دو ملاک: الف) هدف و ماهیت تحقیق، و ب) نحوه گردآوری داده‌ها تقسیم‌بندی می‌شوند [۱۳]. از آنجا که می‌توان از نتایج تحقیق حاضر در جهت حل مسائل مربوط به حق الزحمه‌ی حسابرسی استفاده نمود، میتوان آن را از نظر هدف و ماهیت تحقیق، در رده تحقیقات کاربردی^۳ به حساب آورد؛ زیرا هدف تحقیقات کاربردی، توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است. به عبارت دیگر تحقیقات کاربردی به

سمت کاربرد عملی دانش هدایت می‌شود [۱۳]. از نظر نحوه‌ی گردآوری داده‌ها، تحقیق حاضر جزو تحقیقات توصیفی^۴ از نوع همبستگی است، چرا که محقق در صدد بررسی و شناسایی عوامل مرتبط با حق الزحمه حسابرسی است [۱۳].

۸- روش تحقیق

به طور کلی روش‌های تحقیق در علوم رفتاری را می‌توان با توجه به دو ملاک تقسیم کرد. الف) هدف تحقیق و ب) نحوه‌ی گردآوری داده‌ها. بر این اساس پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر شیوه گردآوری اطلاعات تحقیق توصیفی از نوع همبستگی است. هدف تحقیق همبستگی عبارت است، از درک الگوهای پیچیده‌ی رفتاری از طریق مطالعه‌ی همبستگی بین این الگوها و متغیرهایی که فرض می‌شود بین آنها رابطه وجود دارد. این روش علی‌الخصوص در شرایطی مفید است که هدف آن کشف رابطه‌ی متغیرهایی باشد که در مورد آنها تحقیقاتی انجام نشده است [۱۲].
تحقیقات همبستگی بر حسب هدف به سه دسته تقسیم می‌شود:

۱) مطالعه‌ی همبستگی دو متغیری

۲) تحلیل رگرسیون

۳) تحلیل ماتریس همبستگی یا کواریانس مطالعات همبستگی دو متغیری.

هدف بررسی رابطه‌ی دو به دو متغیرهای موجود در تحقیق است. در تحلیل رگرسیون هدف پیش‌بینی تغییرات یک یا چند متغیر وابسته (ملاک) با توجه به تغییرات متغیرهای مستقل (پیش‌بینی) است. از آنجا که میتوان از نتایج تحقیق حاضر در جهت حل مسائل مربوط به حق الزحمه‌ی حسابرسی استفاده نمود، می‌توان آن را از نظر هدف و ماهیت تحقیق، در رده تحقیقات کاربردی^۵ به حساب آورد؛ زیرا هدف تحقیقات کاربردی، توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است. به عبارت دیگر تحقیقات کاربردی به سمت کاربرد عملی دانش هدایت می‌شود. از نظر نحوه گردآوری داده‌ها، تحقیق حاضر جزو تحقیقات توصیفی از نوع همبستگی است. چرا که محقق در صدد بررسی و شناسایی عوامل مرتبط با حق الزحمه حسابرسی است [۱۳].

۹- متغیرهای تحقیق

در یک تحقیق برای پاسخ دادن به سؤال‌های تحقیق و یا آزمون فرضیه‌ها، تشخیص متغیرها امر ضروری است. در این

تحقیق دو نوع متغیر در نظر گرفته شده است.

الف) متغیرهای مستقل: یک ویژگی از محیط فیزیکی یا اجتماعی است که بعد از انتخاب، دخالت یا دستکاری شدن توسط محقق، مقادیری را می‌پذیرد تا تأثیرش بر روی متغیر دیگر (متغیر وابسته) مشاهده شود. بنابراین در این پژوهش متغیرهای مستقل را همانگونه که در فرضیات پژوهش ذکر شده است، می‌توان متغیرهای کیفیت حساسی، اندازه موسسه‌ی حساسی، شهرت و نام تجاری شرکت، بودجه زمانی حساسی، تخصص صنعتی موسسه‌ی حساسی، شهرت موسسه‌ی حساسی، دعاوی حقوقی صاحب‌کار و اندازه موسسه‌ی حساسی را نام برد.

ب) متغیر وابسته: متغیری است که تغییرات آن تحت تأثیر متغیر مستقل قرار می‌گیرد (۱۳ [صفحه ۴۴-۴۳]). بر این اساس در پژوهش حاضر متغیر وابسته حق‌الزحمه‌ی حسابرسان است که تحت تأثیر متغیرهای مستقل قرار می‌گیرد.

۱۰- روش‌های جمع‌آوری اطلاعات

مهمترین روش‌های گردآوری اطلاعات در این تحقیق بدین شرح است:

الف) مطالعات کتابخانه‌ای: در این قسمت جهت گردآوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری و ادبیات تحقیق موضوع، از منابع کتابخانه‌ای، مقالات، کتابهای مورد نیاز و نیز استفاده شده است.

ب) تحقیقات میدانی: به منظور جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات لازم به منابع اطلاعاتی مانند حساب‌های مالی، قراردادهای، و اسناد مربوط به موسسات حساسی و شرکت‌های مورد مطالعه رجوع شده است و پس از جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز این اطلاعات تجزیه و تحلیل می‌شوند.

۱۱- قلمرو تحقیق

الف- قلمرو زمانی تحقیق: قلمرو زمانی این تحقیق عملکرد سال ۱۳۸۷ است.

ب- قلمرو مکانی تحقیق: قلمرو مکانی پژوهش حاضر نیز کلیه موسسات و شرکت‌های حاضر در بورس و اوراق بهادار تهران (به استثنای شرکت‌هایی که حسابرس آنها سازمان حساسی کشور است) است.

۱۲- جامعه و نمونه‌ی آماری

یک جامعه‌ی آماری عبارت است از مجموعه‌ای از افراد یا واحدها که دارای حداقل یک صفت مشترک باشند. صفت مشترک صفتی است که بین همه عناصر جامعه‌ی آماری

مشترک و متمایزکننده جامعه آماری از سایر جوامع باشد [۱۴]. جامعه‌ی آماری این پژوهش شامل کلیه موسسات و شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار تهران است (به استثنای شرکت‌هایی که حسابرس آنها سازمان حساسی کشور است) است که براساس آخرین اطلاعات به دست آمده تعداد این موسسه‌ها و شرکت‌ها بالغ بر ۲۵۹ شرکت است. با توجه به حجم جامعه‌ی آماری، برای تعیین تعداد حجم نمونه از فرمول کوکران [۱۴] استفاده شده است. روش نمونه‌گیری در پژوهش حاضر روش نمونه‌گیری سیستماتیک است

۱۳- تحلیل یافته‌ها

برای برقرار بودن فروض اساسی رگرسیون مانند نرمالیتی از معنی‌داری ضرایب نرمالیتی باقیمانده‌ها به وسیله آزمون کولموگروف، اسمیروف، شاپیرو و ویلک و استقلال مانده‌ها از آماره دوربین واتسون استفاده شده است. علاوه بر آزمونهای فوق، آزمون وجود هم خطی با استفاده از عامل تورم واریانس (VIF) که مقادیر بیشتر از ۵ تا ۱۰ نشان دهنده هم خطی و مقادیر بیشتر از ۱۰ نشان‌دهنده، هم خطی شدید است، بررسی می‌شود.

تحلیل رگرسیون

رگرسیون تکنیکی است که از طریق آن تغییرات متغیر وابسته از طریق تغییرات یک متغیر مستقل یا از طریق ترکیب خطی دو یا چند متغیر مستقل تعیین و پیش‌بینی می‌شود. دقت و توانایی اندازه‌گیری روش تحلیل رگرسیون بسیار بالاست. استفاده از این تکنیک در مقام داوری، میزان عینیت را افزایش می‌دهد. تحلیل رگرسیون را از لحاظ ساختاری می‌توان به سه نوع تقسیم کرد: تحلیل رگرسیون ساده، تحلیل رگرسیون چند گانه، تحلیل رگرسیون چند گانه چند متغیری است. ضریب زاویه شاخص، وزن تفکیکی رگرسیون است که میزان تغییر در Y را در ازای یک واحد تغییر در X برآورد می‌کند. رگرسیون خطی چند گانه به صورت:

$$Y_{it} = \beta_0 + \beta_1 X_{1it} + \beta_2 X_{2it} + \dots + \beta_k X_{kit} + \varepsilon_{it}$$

بیان می‌شود که به Y متغیر وابسته و به X_1, X_2, \dots متغیرهای مستقل و به ε خطای مدل گفته می‌شود [۱۵]. با استفاده از رگرسیونهای فوق درخواهیم یافت که تغییر هر یک از متغیرهای مستقل تا چه حد بر متغیر وابسته تأثیر می‌گذارد.

فروض رگرسیون

بطورکلی مدل کلاسیک رگرسیون خطی دارای مجموعه‌ای از فروض است که باید رعایت شود تا از صحت نتایج رگرسیونی اطمینان حاصل شود. عدم رعایت این فروض در

نهایت نتایج به دست آمده از برآورد رگرسیون را مخدوش و نامناسب می‌سازد.

هم خطی

هم خطی به معنای وجوه رابطه بین متغیرهای منتقل موجود در مدل است به نحوی که: $E(X_i X_j) = \text{cov}(X_i, X_j)$ مخالف صفر باشد وجود یا عدم وجود هم خطی از جمله مواردی است که معمولاً پس از برآورد مدل مورد بررسی قرار می‌گیرد. محاسبه ضریب همبستگی ساده بین متغیرهای مستقل مدل است که اگر بزرگتر از ۰/۷ باشد می‌توان استنباط کرد که در مدل هم خطی وجود دارد. برخی از محققان نیز همبستگی بالاتر از ۰/۶ را نشان از هم خطی بین متغیرهای مستقل می‌دانند [۱۸]. یافته‌های ناشی از آزمونهای انجام شده حاکی از آن است که اکثر همبستگی‌های به دست آمده خصوصاً بین متغیرهای مستقل پژوهش پایین تر از ۰/۶ است. پس می‌توان گفت هم خطی بین متغیرهای پژوهش وجود ندارد.

گذشته از همبستگی بین متغیرها می‌توان از شاخص VIF^0 و Tolerance برای بررسی هم خطی استفاده کرد. اگر مقدار اغماض یک متغیر پیشین در یک معادله کمتر از ۰/۰۰۰۱ باشد SPSS آن متغیر را در نظر نخواهد گرفت [۱۶].

VIF نیز اندازه دیگری است که می‌تواند جانشین هم خطی شود که در آن مقادیر بزرگتر نشان دهنده ارتباط قوی بین متغیرهای پیشین است. به اعتقاد محققان در [۴۷] اگر

شاخص محاسبه شده VIF بالاتر از ۱۰ باشد، معمولاً این مقدار حاکی از وجود هم خطی بین متغیرها خواهد داشت. شاخصهای VIF و Tolerance برای بررسی هم خطی حاکی از آن است که تمام مقادیر مربوط به VIF متغیرهای پیشین پایین تر از ۱۰ بوده، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که هم خطی بین متغیرهای پیشین ملاحظه نمی‌شود.

آزمون دوربین واتسون

برای آزمون همبستگی پیاپی در جملات خطا از آزمون دوربین واتسون استفاده شد. این مدل به صورت زیر بیان می‌شود.

با توجه به قاعده تصمیم‌گیری، این آماره برای مدل در اطراف ۲ برآورد گردد و نشان دهنده عدم وجود خود همبستگی در مدل است. آماره دوربین واتسون به دست آمده از این پژوهش ۱/۵۶ است. بنابراین می‌توان اظهار نمود که همبستگی پیاپی بین داده‌ها وجود ندارد.

بررسی نرمال بودن داده‌ها

برای بررسی نرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگروف و همچنین آزمون شپیرو ویلک استفاده شده است. با توجه به جدول فوق، سطح معنی داری آزمون کولموگروف (۰/۲۰) از سطح معنی داری ۰/۰۵ بیشتر بوده بنابراین می‌توان عنوان کرد که داده‌های پژوهش نرمال است. علاوه بر این نتایج آزمون شپیرو ویلک نیز حاکی از نرمال بودن داده‌های پژوهش دارد. نمودار P-P نیز دلالت بر نرمال بودن داده‌ها دارد چرا که فاصله بین نقاط تا خط زیاد نیست و تقریباً نقاط روی خط واقع شده اند می‌توان عنوان کرد که باقیمانده‌های رگرسیون نرمال می‌باشند.

بررسی همسانی واریانس‌ها

از آزمون برابری واریانس لوین استفاده شده است. یافته‌های به دست آمده نشان می‌دهد که نمره آزمون F برابر ۰/۸۵ بوده که این مقدار به دست آمده از سطح معنی داری ۰/۰۵ بالاتر است بنابراین فرض برابری واریانس‌ها در داده‌های پژوهش رعایت شده است. و واریانس مانده‌ها ثابت می‌باشند. بنابراین واریانس پسماندها با واریانس مقادیر پیش بینی شده برابر هستند.

رگرسیون چند متغیره

در این پژوهش از روش حداقل مربعات معمولی (OLS) که یکی از رایجترین روش‌های برآورد اقتصادسنجی است استفاده می‌گردد. روش OLS به فردریک گوس ریاضی دان نامی آلمان نسبت داده می‌شود. این روش از خواص آماری جالب توجهی برخوردار است که آن را به عنوان یکی از مشهورترین و قویترین روش‌های تحلیل رگرسیون مطرح





می‌سازد. در ادامه شرحی اجمالی از این روش آورده می‌شود.

روش حداقل مربعات معمولی

به طور خیلی ساده و در رگرسیون دو متغیره هدف اصلی این روش برآورد ضرائب β_1 و β_2 در معادله ذیل است:

$$Y_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 X_{1,i,t} + \beta_2 X_{2,i,t} + \dots + \beta_k X_{k,i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در آن Y متغیر وابسته بوده که قرار است نحوه تاثیر متغیر X بر روی آن اندازه گیری شود، X متغیر مستقل است که ضریب β_1, β_2 چگونگی تاثیر آن بر روی متغیر Y را نشان خواهد داد. ε_i جزء اخلاص مدل می‌باشد که دارای امید ریاضی صفر، عدم همبستگی و واریانس ثابت است. این جزء در برگیرنده اثرات سایر متغیرهای ملحوظ نشده در مدل (به علت در اختیار نبودن اطلاعات آنها، هزینه بر بودن دستیابی به اطلاعات آنها، عدم اطلاع از وجود آنها و...) و نیز ماهیت تصادفی متغیر Y می‌باشد. β_1 عرض از مبدا مدل (ارزش Y را در زمانی که ارزش متغیر X برابر صفر است) تعریف می‌نماید. اندیس i نشان‌دهنده هر یک از اعضاء جامعه مورد بررسی است.

برآورد ضرائب در حالت رگرسیون‌های چند متغیره نیز همانند مدل ساده رگرسیون دو متغیره انجام می‌پذیرد با این تفاوت که به دلیل گستردگی موضوع در این حالت از ماتریس ضرائب، ماتریس متغیرهای مستقل و ماتریس مشاهدات متغیر وابسته استفاده می‌گردد. ضرایب رگرسیون و همچنین سطح معنی‌داری متغیرهای مستقل پژوهش بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با استفاده از روش حداقل مربعات معمولی و در نهایت معناداری مدل رگرسیونی برآورد شده است [۱۵].

برای سنجش میزان شهرت صاحب کار از حجم فروش شرکت استفاده شده است. یافته‌های مربوط به رگرسیون چند متغیره ضریب متغیر شهرت صاحب کار براساس ضریب رگرسیونی و همچنین نمره t برابر با $t = 2/70$ در سطح آلفای $P < 0,05$ معنی‌دار بوده و بنابراین فرض صفر رد شده و فرض مقابل مورد قبول قرار می‌گیرد. بنابر این می‌توان عنوان کرد که شهرت صاحب کار تاثیر مثبت و معنی‌داری بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مستقل دارد.

بررسی فرضیه سوم پژوهش: اندازه صاحب‌کار بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد.

منظور از اندازه صاحب‌کار در پژوهش حاضر تعداد کارکنان شرکت، مبلغ ترازنامه و جمع دارایی‌های شرکت است که هر یک از این متغیرها وارد معادله رگرسیونی شده و به ترتیب تعداد کارکنان شرکت با توجه به نمرات t به‌دست آمده ($-2/13$) که در سطح آلفای $0,05$ معنی‌دار نبوده بنابر این تعداد کارکنان شرکت رابطه معناداری با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی پیدا نمی‌کند. اما مبلغ ترازنامه با توجه به ضریب رگرسیونی و $t = 2/70$ در سطح $P < 0,01$ معنی‌دار بوده و می‌توان نتیجه گرفت که میزان مبلغ ترازنامه تاثیر مثبت و معناداری بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارد. در نهایت نیز جمع دارایی‌ها شرکت تاثیر مثبتی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارد ($P < 0,05$). بنابر این از بین سه متغیر مذکور، متغیرهای مبلغ ترازنامه و جمع دارایی‌های شرکت رابطه مثبت و معناداری با

۱۴- بررسی مفروضات تحقیق

بررسی فرضیه اول پژوهش: کیفیت گزارش حسابرسی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد. برای سنجش میزان کیفیت حسابرسی در پژوهش حاضر، از نتایج حاصل ارزیابی جامعه حسابداران رسمی ایران که از کنترل کیفیت موسسات حسابرسی در وضعیت‌های خیلی خوب، خوب و متوسط به عمل آورده‌اند، استفاده شده است. یافته‌های به‌دست آمده ضریب متغیر کیفیت حسابرسی براساس آزمون t ($2/48$) و سطح معناداری $0,17$ معنی‌دار بوده، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت فرض صفر رد شده و فرض مقابل مورد قبول قرار می‌گیرد و کیفیت حسابرسی بر حق‌الزحمه دریافتی از سوی حسابرسان تاثیر دارد.

بررسی فرضیه دوم پژوهش: شهرت صاحب‌کار بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد.

حق الزحمه‌ی حسابرسی دارد.

بررسی فرضیه چهارم پژوهش: تخصص صنعتی موسسه‌ی حسابرسی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد. منظور از تخصص صنعتی موسسه‌ی حسابرسی در پژوهش تعداد صنایعی است که آن موسسه در آن تبحر و مهارت دارد. یافته حاصل از برآورد رگرسیونی نشان می‌دهد که میزان تخصص صنعتی حسابرسان مستقل بر حق الزحمه آنان تاثیر مثبت و معناداری دارد ($t=2/21$ و $P<0,05$). بنابراین فرض صفر رد شده و فرض مقابل تایید می‌شود.

بررسی فرضیه پنجم پژوهش: اندازه موسسه‌ی حسابرسی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد.

در پژوهش حاضر تعداد شرکای موسسه، تعداد پرسنل و مبلغ در آمد موسسه به عنوان شاخص‌هایی برای سنجش اندازه موسسه‌ی حسابرسی در نظر گرفته شده و ارقام مربوط به هریک از آنها وارد معادله رگرسیون است. یافته‌های مربوط به جدول رگرسیون حاکی از آن است که ضریب رگرسیونی تعداد شرکای موسسه‌ی حسابرسی بر اساس t به دست آمده ($5/21$) در سطح $P<0,05$ معنادار بوده، بنابراین می‌توان گفت که بالا بودن تعداد شرکای موسسه‌ی حسابرسی بر حق الزحمه آنان تاثیر دارد. از طرفی ضریب رگرسیونی تعداد پرسنل موسسه‌ی حسابرسی از لحاظ آماری معنادار نبوده و این متغیر تاثیری بر حق الزحمه‌ی حسابرسی ندارد و ضریب رگرسیونی جمع درآمد موسسه بر حق الزحمه‌ی حسابرسی نیز معنادار نبوده و بنابراین، این متغیر تاثیری بر حق الزحمه‌ی حسابرسی ندارد. در مجموع از بین متغیرهای تعداد شرکای موسسه، تعداد پرسنل و مبلغ در آمد موسسه تنها تعداد شرکای موسسه بر حق الزحمه‌ی حسابرسی تاثیر معناداری دارد.

بررسی فرضیه ششم پژوهش: بودجه زمانی اجرای عملیات حسابرسی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد بودجه زمانی در پژوهش حاضر عبارتند از حاصل جمع زمان صرف شده برای فرایند حسابرسی در سال ۱۳۸۷ است. یافته‌های مربوط به جدول رگرسیون حاصله حاکی از آن است که ضریب رگرسیونی بودجه زمانی بر اساس t به دست آمده ($3/10$) در سطح $P<0,05$ معنادار بوده بنا براین می‌توان اذعان کرد که فرض صفر رد شده و فرض مقابل مورد تایید است. به عبارت دیگر بودجه زمانی صرف شده برای فرایند حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری بر حق الزحمه دریافتی از سوی حسابرسان مستقل دارد.

بررسی فرضیه هفتم پژوهش: شهرت موسسه‌ی حسابرسی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد. در تحقیق منظور از شهرت موسسه‌ی حسابرسی تعداد

شرکت‌های بورسی که هر موسسه‌ی حسابرسی مسئولیت حسابرسی آن دارد. همچنین سابقه موسسه‌ی حسابرسی است. یافته‌های مربوط به جدول رگرسیون حاکی از آن است که ضریب رگرسیونی تعداد شرکت‌های بورسی موسسه‌ی حسابرسی بر اساس t به دست آمده ($1/38$) از لحاظ آماری معنادار نبوده پس می‌توان عنوان کرد که تعداد شرکت‌های بورسی موسسه‌ی حسابرسی تاثیر معناداری بر حق الزحمه‌ی حسابرسی ندارد. از طرفی ضریب رگرسیونی سابقه موسسه‌ی حسابرسی با نمره $t=2/12$ در سطح آلفای $P<0,05$ معنادار بوده و بنابراین سابقه موسسات حسابرسی تاثیر مثبتی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی دارد.

بررسی فرضیه هشتم پژوهش: ریسک شرکت صاحب کار بر حق الزحمه‌ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد.

در این پژوهش نسبت بدهی‌ها به دارایی‌های شرکت و نوع اظهار نظرهای حسابرس مبنی بر مشروط بودن و مقبول بودن به عنوان ملاکی برای ریسک تجاری شرکت صاحب کار در نظر گرفته شده است. با توجه به این ملاکها و یافته‌های مربوط به رگرسیون چند متغیره حاکی از آن است که ضریب رگرسیونی نسبت بدهی‌ها به دارایی‌های شرکت با نمره $0/118$ - t از لحاظ آماری معنادار نبوده و این متغیر تاثیر معناداری بر حق الزحمه دریافتی حسابرسان مستقل ندارد. از طرفی دیگر نوع اظهار نظرهای حسابرس مبنی بر مشروط بودن و مقبول بودن نیز تاثیری بر حق الزحمه‌ی حسابرسی ندارد. به طور خلاصه می‌توان گفت که متغیرهای مستقل پژوهش ۸۶ درصد از واریانس حق الزحمه‌ی حسابرسی را تبیین می‌کنند. علاوه بر این R^2 به دست آمده نشان‌دهنده برازش بهتر مدل است.

فرضیه نهم پژوهش: نیز مبنی بر تاثیر دعاوی حقوقی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی به دلیل در اختیار قرار ندادن اطلاعات لازم از سوی منابع اطلاعاتی، مورد تحلیل و بررسی قرار نگرفته است.

۱۵- جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

نتیجه فرضیه اول: کیفیت گزارش حسابرسی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد. این نتیجه با یافته‌های [۲۶، ۱۹، ۲۵ و ۱۱] هماهنگی دارد. میزان حق الزحمه حسابرسان می‌تواند کیفیت حسابرسی را به دو شیوه تحت تاثیر قرار دهد. نخست حق الزحمه مناسب سعی و کوشش حسابرسان را افزایش داده، دوم حسابرسان ممکن است از لحاظ اقتصادی وابسته صاحب‌کار شوند و چنین وابستگی موجب شود که برای جلوگیری از دست دادن سود قابل ملاحظه خود مکانیسم‌های دقیقی در فرایند حسابرسی به

کار گیرند [۴۸]. کیفیت که تعیین کننده عملکرد حسابرسی است، تابع عوامل متعددی از قبیل توانایی های حسابرسی (شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای حرفه ای (شامل استقلال، عینیت، مراقبت حرفه ای، تضاد منافع و قضاوت) است [۶].

نتیجه فرضیه دوم پژوهش: شهرت صاحب کار بر حق الزحمه ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد. برای سنجش میزان شهرت صاحب کار از حجم فروش شرکت استفاده شده است. یافته های مربوط به رگرسیون چند متغیره حاکی از آن است که شهرت صاحب کار تاثیر مثبت و معنی داری بر حق الزحمه ی حسابرسی مستقل دارد. یافته های این بخش با یافته های [۴۹] هماهنگی داشته و با یافته های [۱۱] در تناقض است. دلیل احتمالی این تناقضات ممکن است استفاده از شاخص های متفاوت برای سنجش شهرت شرکت صاحب کار باشد. به اعتقاد [۵۰] شرکت های بزرگی که از شهرت بالایی برخوردار بوده و دارای تعداد واحدهای تابعه زیادی هستند حق الزحمه بالایی را برای حسابرسی پرداخت می کنند چرا که حجم عملیات حسابرسی آنان اکثراً بالا است. [۳۸] نیز طی پژوهشی به بررسی تاثیر شهرت صاحب کار بر فرآیند حسابرسی شرکت های مشهور در یک صنعت خاص پرداخته و به این نتیجه رسیدند که حسابرسی شرکت های با شهرت و اعتبار بالا مستلزم صرف هزینه زمانی و مالی بیشتر و کسب حق الزحمه بیشتر است. (به نقل از [۱۱]).

نتیجه فرضیه سوم پژوهش: اندازه صاحب کار بر حق الزحمه ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد. منظور از اندازه صاحب کار در پژوهش حاضر نسبت بزرگی تعداد پرسنل شرکت، جمع ترانامه و جمع دارایی های شرکت است. براساس تحلیل داده های به دست آمده مبلغ ترانامه و جمع دارایی های شرکت با حق الزحمه ی حسابرسی رابطه معناداری دارد. لیکن تعداد کارکنان شرکت با حق الزحمه ی حسابرسی رابطه معناداری ندارد.

در این راستا نتایج به دست آمده با پژوهش های [۱۷، ۱۸ و ۳۹] مطابقت دارد.

نتیجه فرضیه چهارم پژوهش: تخصص صنعتی موسسه ی حسابرسی بر حق الزحمه ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد. منظور از تخصص صنعتی موسسه ی حسابرسی در پژوهش تعداد صنایعی است که موسسه ی حسابرسی در آن تبحر و مهارت دارد. یافته حاصل از برآورد رگرسیونی نشان می دهد که میزان تخصص صنعتی حسابرسان مستقل بر حق الزحمه آنان تاثیر مثبت و معناداری دارد. بنابراین این یافته با یافته های [۳۱، ۳۳، ۳۴ و ۱۱] هماهنگی دارد. تخصص صنعتی حسابرسان

موجب کیفیت بالای حسابرسی شده و در نهایت حق الزحمه بالایی را در پی خواهد داشت.

نتیجه فرضیه پنجم پژوهش: اندازه موسسه ی حسابرسی بر حق الزحمه ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد. در پژوهش حاضر تعداد شرکای موسسه، تعداد پرسنل و مبلغ در آمد موسسه به عنوان شاخص هایی برای سنجش اندازه موسسه ی حسابرسی در نظر گرفته شده است. یافته های ناشی از تحلیل و برآوردهای رگرسیونی حاکی از آن است که تعداد شرکای موسسه ی حسابرسی بر حق الزحمه آنان تاثیر دارد. لیکن تعداد پرسنل موسسه و حسابرسی و درآمد موسسه ی حسابرسی بر حق الزحمه ی حسابرسی رابطه معناداری ندارد البته تا حدودی می توان عنوان کرد که مطالعات انجام گرفته در این زمینه حاکی از شواهد متناقضی است. پژوهش [۲۸] نشان داد که تفاوت معنی داری در حق الزحمه ی حسابرسی در بین موسسات کوچک و بزرگ ندارد. از طرفی [۲۳، ۲۷ و ۲۹] بر این باورند که موسسات بزرگ حسابرسی حق الزحمه بیشتری در مقایسه با شرکت های کوچک دریافت می کنند. ولی به طور معمول می توان انتظار داشت که موسسات حسابرسی بزرگ به دلیل داشتن شهرت و اعتبار بالا و همچنین به خدمت گرفتن حسابرسان متبحر و آموزش دیده در نهایت داشتن کیفیت بالا در فرایند حسابرسی، حق الزحمه بالایی را از آن خود کنند [۲۳].

نتیجه فرضیه ششم پژوهش: بودجه زمانی اجرای عملیات حسابرسی بر حق الزحمه ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد. بودجه زمانی در پژوهش حاضر عبارتند از حاصل جمع زمان صرف شده برای فرایند حسابرسی در سال ۱۳۸۷ است. یافته های به دست آمده حاکی از آن است که بودجه زمانی صرف شده برای فرایند حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری بر حق الزحمه دریافتی دارد. که این نتیجه با یافته های [۲۳، ۵۱، ۵۲ و ۱۱] هماهنگی دارد. در سازمان های بزرگ تبادلات مالی گسترده ای صورت می گیرد که متعاقباً حسابرسی آن نیز زمان زیادی را طلب خواهد کرد. حسابرسان باید بین مقدار، ماهیت و زمان لازم برای انجام فرایند حسابرسی تعادل ایجاد کنند. عدم چنین امری ممکن است حسابرسان را در موقعیتی قرار دهد که قادر به انجام فعالیت های مورد انتظار نبوده و افت کیفیت حسابرسی را به همراه داشته باشد.

نتیجه فرضیه هفتم پژوهش: شهرت موسسه ی حسابرسی بر حق الزحمه ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد. در تحقیق حاضر منظور از شهرت موسسه ی حسابرسی تعداد شرکت های بورسی که هر موسسه ی حسابرسی مسئولیت حسابرسی آن را دارد و نیز سابقه موسسه ی حسابرسی است. یافته حاکی

از آن است که کثرت شرکت‌های بورسی تاثیر معنا داری بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی ندارد. برعکس سابقه موسسات حسابرسی تاثیر مثبتی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارد. یافته‌های به‌دست آمده در سایر پژوهش نتایج متناقضی را به‌دست داده است. یافته‌های [۵۳ و ۵۴] حاکی از آن است که شهرت موسسه‌ی حسابرسی با حق‌الزحمه دریافتی رابطه مثبت دارد. از سویی دیگر یافته‌های [۱۱] که با استفاده از نظر خواهی از شرکای موسسات حسابرسی به دست آمده حاکی از آن است شهرت موسسه‌ی حسابرسی رابطه معنی‌داری با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی ندارد. [۵۵] در پژوهشی بررسی رابطه ادراک شرکت صاحب کار از میزان شهرت موسسه‌ی حسابرسی و حق‌الزحمه پرداختی پرداخته است و نتیجه گرفته است که ادراک شرکت صاحب کار از شهرت موسسه‌ی حسابرسی با میزان حق‌الزحمه پرداختی رابطه مثبت و معناداری دارد.

نتیجه فرضیه هشتم پژوهش: ریسک شرکت صاحب کار بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مستقل تاثیر دارد. در این پژوهش نسبت بدهی‌ها به دارایی‌های شرکت و نوع اظهار نظرهای حسابرس مبنی بر مشروط بودن و مقبول بودن به عنوان ملاکی برای ریسک تجاری شرکت صاحب کار در نظر گرفته شده است. یافته‌ها حاکی از آن است که ضریب رگرسیونی نسبت بدهی‌ها به دارایی‌های شرکت با $t = -0/118$ از لحاظ آماری معنادار نبوده و این متغیر تاثیر معناداری بر حق‌الزحمه دریافتی

حسابرسان مستقل ندارد. از طرفی دیگر نوع اظهار نظرهای حسابرس مبنی بر مشروط بودن و مقبول بودن نیز تاثیری بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی ندارد.

۱۶- پیشنهادهای کاربردی

۱- نتایج این تحقیق نشان داد که کیفیت گزارش حسابرسی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی تاثیر دارد. بنابراین کیفیت یکی از عوامل اصلی اثر گذار بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی است. پیشنهاد می‌شود جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس اوراق بهادار تهران با ابزارها و منابع قویتر، برای ارزیابی کیفیت حسابرسی مستقل اقدام و پس از ارزیابی به عمل آمده راهکارها و سیاست‌هایی برای ارتقاء روز افزون کیفیت حسابرسی مستقل ارائه شود.

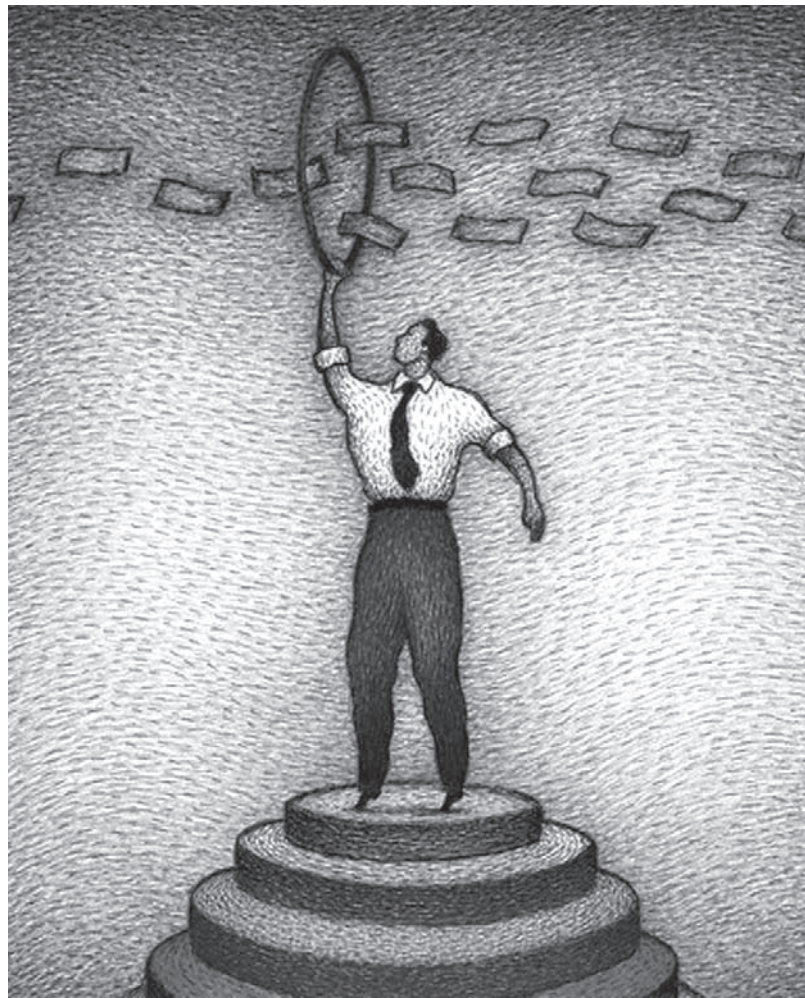
۲- عامل دیگر اثر گذار بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی تخصص صنعتی حسابرس است. بنابراین موسسات حسابرسی باید بتوانند با آموزشهای لازم در صنعت خاص مهارت‌های خود را بالا برده تا بتوانند با کارایی و اثر بخشی بالایی فعالیت‌های حسابرسی خود را در صنعت مورد نظر ارتقاء دهند.

۳- کیفیت حسابرسی موسسه‌هایی که دارای تخصص صنعتی هستند بیشتر از سایر موسسه‌های حسابرسی است. پیشنهاد می‌شود که موسسه‌های حسابرسی بر اساس ملاک‌های علمی از لحاظ تخصص صنعتی دسته بندی شوند و هر موسسه‌ی حسابرسی در صنعت تخصص خود فعالیت کند. در این صورت با ارائه‌ی اطلاعات دقیق‌تر و مفیدتر جریان حسابرسی به فعالیتی کارا و اثر بخش تر تبدیل خواهد شد.

۴- در بسیاری از کشورهای پیشرفته‌ی جهان، اطلاعات مربوط به خدمات حسابرسی افشا می‌شود. اما، در ایران به دلیل حساسیت‌های زیاد الزام و قانونی برای افشای حق‌الزحمه‌ی خدمات حسابرسی در کار نیست. پیشنهاد می‌شود با اتخاذ قوانین مناسب این اطلاعات افشاء شود.

۵- موسسات حسابرسی داخل کشور می‌توانند در پروژه‌های داخلی و خارجی با دیگر موسسه‌های حسابرسی موفق خارجی همکاری کرده و از این طریق تجارب و مهارت‌های جدیدی را از فعالیت‌های موفقیت آمیز آنها کسب کنند.

۶- با شروع سرمایه‌گذاری شرکت‌های بین‌المللی در ایران، نیاز به ارائه گزارش حسابرسی به زبان بین‌المللی و نیز ارائه گزارش حسابرسی با توجه به قوانین کشورهای ذی‌نفع احساس می‌شود. بنابراین، موسسه‌های حسابرسی از هم اکنون باید به فکر آموزش حسابرسان برای ارائه گزارش‌های حسابرسی متناسب با شرایط جدید باشند.



منابع

- [1] بزرگ اصل، موسی، (۱۳۸۸)، پیرامون حق الزحمه‌ی حسابرسی مستقل، مجله حسابدار، شماره ۲۱۰.
- [۲] امانی، علی؛ دوانی، حسین (۱۳۸۸)، خدمات، حق الزحمه و رتبه بندی حسابرسان، روزنامه دنیای اقتصاد. شماره ۱۹۹۸.
- [۳] روحی، پژمان (۱۳۸۳) آگاهی حسابرسان از استانداردهای حسابرسی صادره توسط سازمان حسابرسی، مطالعات حسابداری، شماره ۵، بهار ۱۳۸۳، ص ۵۷-۷۷.
- [۴] اسلامی بیدگلی، غلامرضا (۱۳۸۰). الگوهای نظارتی در حسابرسی بودجه و حسابرسی مالی، دومین همایش علمی و پژوهشی نظارت و بازرسی، مردادماه ۸۰.
- [۵] عرب مازار یزدی، محمد؛ پوریوسف اعظم؛ شهری، مریم (۱۳۸۷). حسابرسی مستمر در عصر فناوری اطلاعات. مجله سیستم‌های اطلاعاتی و فناوری. شماره ۱۹۴.
- [۶] مجتهد زاده، ویدا؛ آقایی، پروین (۱۳۸۳). عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان. مجله بررسی‌های حسابرسی و حسابداری، سال یازدهم، شماره ۳۸.
- [۷] سجادی، سیدحسین؛ ابراهیمی مند، مهدی (۱۳۸۵) در جست وجوی استقلال حسابرسان، روزنامه سرمایه، شماره ۳۱۹.
- [۸] حساس یگانه، یحیی و حیدری الیزبی، ابراهیم (۱۳۸۵) برداشت حسابرسان ایرانی از ریسک ذاتی، فصلنامه مطالعات حسابرسی، شماره ۷.
- [۹] مهرانی، ساسان (۱۳۷۹). تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت تئوری عدالت نسبی، رساله دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران.
- [۱۰] کاشانی پور، محمد؛ فخاری، حسین؛ حمزه علی، مراد علی (۱۳۸۵) سودمندی اقلام صورت‌های مالی در پی شبینی زمان لازم برای حسابرسی شرکت. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. شماره ۴۴، ص ۸۵-۱۰۳.
- [۱۱] سجادی، سید حسین؛ زارعی، رضا (۱۳۸۶)، عوامل موثر بر حق الزحمه‌ی حسابرسی از دیدگاه شرکای موسسه‌های حسابرسی در ایران، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۱۴، ص ۶۷-۹۰.
- [۱۲] دلاور، علی. (۱۳۷۶). روش‌های تحقیق در روانشناسی و علوم تربیتی. تهران، انتشارات رشد.
- [۱۳] سرمد، زهره. بازرگان، عباس و حجازی، الهه. (۱۳۸۳). روش‌های تحقیق در علوم رفتاری. تهران: انتشارات آگاه.
- [۱۴] آذر، عادل؛ مومنی، منصور (۱۳۸۳) آمار و کاربرد آن در مدیریت. تهران، انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاهها (سمت).
- [۱۵] نصیری، رسول، (۱۳۸۸)، آموزش گام به گام - SPSS انتشارات نشر گستر.
- [۱۶] نیکیلا، بریس و ریچارد کمپ؛ (۱۳۸۴) تحلیل داده‌های روانشناسی با برنامه‌ی SPSS ترجمه خدیجه علی آبادی و، علی صمدی، نشر دوران، چاپ اول، تهران، ص ۳۷۳.
- [۱۷] نیک بخت، محمد رضا؛ تنانی، محسن (۱۳۸۹) آزمون عوامل موثر بر حق الزحمه‌ی حسابرسی صورت‌های مالی، مجله پژوهش‌های حسابداری مالی ۱۱۱-۱۳۲ (۲) ۴.
- [18] Al-Harshani, M. O. (2008). The pricing of audit services: evidence from Kuwait. *Managerial Auditing Journal*, 23(7).
- [19] DeFond, M.L., Raghunandan, K. and Subramayam, K.R. (2002), "Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern opinions", *Journal of Accounting Research*, Vol. 40 No. 4, pp. 1247-74.
- [20] Carcello, J. V., & Neal, T. L. (2000). Audit Committee Composition and Auditor Reporting. *The Accounting Review*, 75(4), 453-467.
- [21] Financial Reporting Council (2008). The Audit Quality Framework. Available at http://www.frc.org.uk/documents/pagemanager/frc/promoting_audit_quality_responses/audit%20quality%20framework%20for%20web.pdf
- [22] Venkataraman, R., Weber, J. P., & Willenborg, M. (2008). Litigation Risk, Audit Quality, and Audit Fees: Evidence from Initial Public Offerings. *The Accounting Review*, 83(5), 1315-1345.
- [23] Palmrose, Z. (1986), "Audit fees and auditor size: further evidence", *Journal of Accounting Research*, Vol. 24 No. 1, pp. 97-110.
- [24] Davidson, R and D Neu, 1993, A note on the Association Between Audit Firm Size and Audit Quality, *Contemporary Accounting Research* 9, 479-488.
- [25] Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36(4), 345-368.
- [26] Willenborg, M. (1999). Empirical Analysis of the Economic Demand for Auditing in the Initial Public Offerings Market. *Journal of Accounting Research*, 37(1), 225-238.
- [27] Gist, W. (1992), "Explaining variability in external audit fees", *Accounting & Business Research*, Vol. 23 No. 89, pp. 74-9.
- [28] Simunic, D. (1980), "The pricing of audit services: theory and evidence", *Journal of Accounting Research*, Vol. 18 No. 1, pp. 161-90.
- [29] Chan, P., Ezzamel, M. and Gwilliam, D. (1993), "Determinants of audit fees for quoted UK companies", *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 20 No. 6, pp. 765-86.
- [30] Craswell, A. T., Francis, J. R., & Taylor, S. L. (1995). Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics*, 20(3), 297-322.
- [31] Mayhew, B., Wilkins, M. (2003), «Audit firm industry specialization as a differentiation strategy: evidence from fees charged to firms going public», *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 22 No.2, pp.33-52.
- [32] Carson, E., & Fargher, N. (2007). Note on audit fee premiums to client size and industry specialization. *Accounting and Finance*, 47(3), 423-446.
- [33] Lowensohn, S., Johnson, L. E., Elder, R. J., &

sol3/papers.cfm?abstract_id=252491

[49]Thomas, J.(2003) further evidence on the determinants of audit fees of energy firms, *Petroleum Accounting and Financial Management Journal*.

[50]Menon, K. and D.D. Williams(2010). «Long-Term Trends in Audit Fees.» *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 115-136.

[51]Cook, E. and Kelly, T. (1991), “An international comparison of audit time-budget pressures: the United States and New Zealand”, *The Woman CPA*, Vol. 53, pp. 25-30.

[52]Gundry, L. C., & Liyanarachchi, G. A. (2007). Time budget pressure, auditors' personality type, and the incidence of reduced audit quality practices. *Pacific Accounting Review*, 19(2), 125-152.

[53]Anderson, T. and Zeghal, D. (1994), “The pricing of audit services: further evidence from the Canadian market”, *Accounting & Business Research*, Vol. 24 No. 95, pp. 195-207.

[54]Krishnamurthy, S., Zhou, J., & Zhou, N. (2006). Auditor Reputation, Auditor Independence, and the Stock-Market Impact of Andersen's Indictment on Its Client Firms. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 23, No. 2, pp. 465-490

[55]Boo, E., & Koh, H. C. (2004). Are Client-Perceived Audit Firm Reputation and Audit Team Attributes Associated with Big Audit Fees? SSRN eLibrary. Retrieved from:

http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=542282

[56]Pong, C. and Whittington, G. (1994), “The determinants of audit fees: some empirical models”, *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 21 No. 8, pp. 1071-95.

[57]Jubb, C., Houghton, K. and Butterworth, S. (1996), “Audit fees: the plural nature of risk”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 11 No. 3, pp. 25-40.

[58]Johnston, E., Walker, K. and Westergaard, E. (1995), “Supplier concentration and pricing of audit services in New Zealand”, *Auditing, A Journal of Practice and Theory*, Vol. 14 No. 2, pp. 74-89.

[59]Taylor, M. (1997), “The market for audit services in Japan”, *Pacific Accounting Review*, Vol. 9 No. 2, pp. 59-74.

[60]DeFond, M., Francis, J. and Wong, T. (2000), “Audit industry specialization and market segmentation by big 6 and non-big 6 accounting firms”, *Auditing, A Journal of Practice and Theory*, Vol. 19 No. 1, pp. 49-66.

[61]Nathalie Gonthier-Besacier & Alain Schatt (2007), Determinants of audit fees for French quoted firms. *Managerial Auditing Journal*, Volume 22, Number 2, pp. 139-160 (22).

Davies, S. P.(2004) Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(6), 705-732.

[34]Wang, K., O, S., & Iqbal, Z. (2009). Audit pricing and auditor industry specialization in an emerging market: Evidence from China. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18(1), 60-72.

[35]Moizer, P. (1997). Auditor Reputation: The International Empirical Evidence. *International Journal of Auditing*, 1(1), 61-74

[36]Fargher, N., Taylor, M. H., & Simon, D. T. (2001). The demand for auditor reputation across international markets for audit services. *The International Journal of Accounting*, 36(4), 407-421.

[37]Reynolds, J. K., & Francis, J. R. (2000). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), 375-400.

[38]Beattie, V. A., Goodacre, A., Pratt, K. C., & Stevenson, J. E. (2000). The Determinants of Audit Fees - Evidence from the Voluntary Sector. SSRN eLibrary.

[39]Kamran A. and M. K. Goyal, (2005), A Comparative Study of Pricing of Audit Services in Emerging Economies, *International Journal of Auditing*, 9, pp. 103-116.

[40]Geiger, M. A., Raghunandan, K., & Rama, D. V.(2006) Auditor decision-making in different litigation environments: The Private Securities Litigation Reform Act, audit reports and audit firm size. *Journal of Accounting and Public Policy*, 25(3), 332-353.

[41]Seetharaman, A., Gul, F. A., & Lynn, S. G. (2002). Litigation risk and audit fees: evidence from UK firms cross-listed on US markets. *Journal of Accounting and Economics*, 33(1), 91-115.

42-Craswell, A. and Francis, J. (1999), “Pricing initial audit engagement: a test of competing theories”, *The Accounting Review*, Vol. 74 No. 2, pp. 201-16.

[43]Taylor, M. H. and Simon, D. T. (1999). “Determinants of Audit Fees: The Importance of Litigation Disclosure, and Regulatory Burdens in Audit Engagement in 20 Countries”, *The International Journal of Accounting*, Vol. 34, pp: 375- 388.

[44]Nikkinen, Jussi & Petri Sahlstrom. (2005). “Risk in Audit Pricing: The Role of Firm-Specific Dimensions of Risk”, *Advances in International Accounting*, Vol. 19, pp. 141- 151.

[45]Knechel, W. R.(2007)The business risk audit: Origins, obstacles and opportunities. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4-5), 383-408.

[46]Giroux, G., Deis, D. and Bryan, B., (1995). The effect of peer review on audit economies. In: Previts, G.J., Parker, L.M. and Eskew, R., Editors, 1995. *Research in Accounting Regulation* Vol. 9, JAI Press Inc., Greenwich, CT, pp. 63-82.

[47]Neter, J., Wasserman, W. and Kutner, M. (1983), *Applied Linear Regression Models*, Irwin, Homewood, IL.

[48] Hoitash, R., Markelevich, A., & Barragato, C. A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 761-786. <http://papers.ssrn.com/>

پی نویس ها

- 1- Aggregated Market Fees
- 2- Deloitte
- 3- Applied research
- 4- Descriptive Research
- 5- Variance Inflation Factors (VIF)