



بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و دانش مالی اعضای هیئت‌مدیره با حق‌الزحمه حسابرسی

فرزین خوشکار^۱، مسعود جدیری^۲

چکیده

حرفه حسابرسی نقش بسزایی در تضاد منافع بین مالکان و مدیران است. حسابرسان به دنبال حداقل کردن کل هزینه‌ها از طریق تراز کردن هزینه‌های منابع خود (هزینه‌های انجام کار حسابرسی بیشتر) و زیان‌های آتی ناشی از بدهی قانونی می‌باشند. لذا در مطالعه حاضر به بررسی رابطه بین دوره تصدی و دانش مالی اعضای هیئت‌مدیره با حق‌الزحمه حسابرسی پرداخته شده است. تحقیق به لحاظ هدف از نوع مطالعات کاربردی و به لحاظ روش تحقیق از نوع مطالعات توصیفی-همبستگی می‌باشد. از بین کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران با توجه به شرایط ورود به مطالعه در سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷، تعداد ۷۶ شرکت به روش حذف سیستماتیک انتخاب شدند. نتایج نشان می‌دهد که بین دوره تصدی و دانش مالی اعضای هیئت‌مدیره با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

واژگان کلیدی: دوره تصدی حسابرس، دانش مالی، هیئت‌مدیره، حق‌الزحمه حسابرسی

۱- مدرس گروه حسابداری مدیریت، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه

۲- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه (مسئول مکاتبات) masoud.jodeiry@gmail.com

۱- مقدمه

حق الزحمه‌ی حسابرسی به عنوان یکی از عوامل تأثیرگذار در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که می‌توان آن را به عنوان هزینه‌های اقتصادی حسابرسان کارآمد در نظر گرفت. از منظر حسابرس، حسابرسان به دنبال حداقل کردن کل هزینه‌ها از طریق تراز کردن هزینه‌های منابع خود (هزینه‌های انجام کار حسابرسی بیشتر) و زیان‌های آتی ناشی از بدهی قانونی می‌باشند. تلاش حسابرسی بیشتر، احتمال اینکه حسابرسان متحمل زیان‌های بدهی شوند را کاهش می‌دهد و حسابرس حجمی از کار حسابرسی را که کل هزینه‌ها را حداقل می‌کند، ارائه می‌نماید (داروغه حضرتی، ۱۳۹۱). حق الزحمه‌ی حسابرسی، حق الزحمه‌ای است که در گزارش‌های مالی افشا می‌شود و مرتبط با صورت‌های مالی سال مالی قبل است. مبنای تعیین حق الزحمه حسابرسی، مدت کارکرد حسابرسان مأمور انجام کار است که متناسب با پیشرفت کار صورت‌حساب می‌شود. نرخ حق الزحمه ساعتی هر یک از حسابرسان بر حسب تجربه و مهارت و در نتیجه میزان مسئولیتی که به عهده دارند، متفاوت است (کیخیا^۱ و همکاران، ۲۰۱۴). پیچیدگی شرکت یکی از عوامل افزایش در حق الزحمه‌ی حسابرسان است. شرکت‌هایی که دارای عملیات و ساختاری پیچیده هستند، برای اداره‌ی عملیات شرکت دستمزد بیشتری را به مدیران پرداخت می‌کنند. از سویی، مدیرانی که حاشیه سود بیشتری را برای شرکت ایجاد می‌کنند، مستحق دریافت پاداش بیشتری هستند. زمانی که عملیات شرکت گسترده و پیچیده باشد، تقاضا برای نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی افزایش می‌یابد. شرکت‌های با عملیات پیچیده، نیازمند خدمات حسابرسی زیادی هستند. در نتیجه، حق الزحمه‌ی بیشتری را نیز به این مؤسسات حسابرسی پرداخت می‌کنند (سجادی و همکاران، ۱۳۹۱). همچنین، این شرکت‌ها به مدیران غیرموظف نیز برای نظارت بر فرآیند حسابرسی نیاز دارند، لذا پاداش بیشتری نیز به مدیرانی پرداخت می‌شود که عضو کمیته‌ی حسابرسی هستند. به بیان دیگر می‌توان چنین پیش‌بینی کرد که با افزایش پیچیدگی عملیات شرکت، میزان پاداش مدیران نیز افزایش پیدا خواهد کرد. این افزایش در پاداش ناشی از افزایش حاشیه سود و افزایش در پیچیدگی سیستم‌های گزارشگری مالی است (ویسوکی^۲، ۲۰۱۰).

در رابطه با حاکمیت شرکتی باید بیان نمود که حاکمیت شرکتی ساختار قانونی و سازمانی است که روی کلیت درونی شرکت وجود دارد (دهدشتی شاهرخ و همکاران، ۱۳۹۰). حاکمیت شرکتی نقش با اهمیتی در محدود کردن رفتار فرصت‌طلبانه مدیران از طریق روش‌هایی مثل محدود کردن سطوح بالای پاداش مدیریت بازی می‌کند. به عبارتی دیگر تحقق بخشی از اهداف حاکمیت شرکتی، مستلزم برخورداری از یک هیئت‌مدیره مؤثر و کارا است حتی هدف از تشکیل کمیته‌ی حسابرسی، کمک به ایفای مسئولیت نظارتی هیئت‌مدیره می‌باشد. در رابطه با هیئت‌مدیره باید بیان نمود که یک هیئت‌مدیره تیمی از کارکنان دانش‌مدار می‌باشد و برای انجام وظایف خود، هیئت‌مدیره به همان منابع و قابلیت‌های نیاز دارد که دیگر تیم‌های موفق دانش‌محور نیاز دارند. برخی تحقیقات تجربی نشان می‌دهند که هیئت‌مدیره قدرت تنظیم سیاست‌های تأمین مالی را داراست (هارفورد^۳ و همکاران، ۲۰۰۷).

با توجه به نقش اعضای هیئت‌مدیره در تصمیمات مربوط به حسابرسان و عملکرد شرکت‌ها می‌توان گفت که دانش مالی اعضای هیئت‌مدیره و دوره تصدی می‌تواند بر حق الزحمه حسابرسان تأثیر معناداری داری داشته باشد. لذا هدف پژوهش بررسی رابطه بین دوره‌ی تصدی و دانش مالی اعضای هیئت‌مدیره با حق الزحمه حسابرسی است.

۲- مبانی نظری

حسابرسی یکی از ابزارهایی است که با گسترش شرکت‌های سهامی و به تبع آن جدایی مالکیت و مدیریت از هم و تئوری نمایندگی، تقاضای بیشتری برای آن ایجاد شد. دلیل اصلی وجود حرفه حسابرسی، وجود تضاد منافع بین مالکان و مدیران است. در واقع مدیران به عنوان نماینده مالکان می‌باشند. مالکان، مدیریت شرکت را به مدیران واگذار نموده و در قبال مدیریت شرکت، پاداش پرداخت می‌کنند. به علت اینکه الزامات منافع مالکان و مدیران با هم همسو نمی‌باشد و این که کارگزاران (مدیران) ممکن است در جهت منافع شخصی خود به منافع سهامداران آسیب رسانند، ضرورت وجود حسابرسی بیشتر احساس شده است (تورچیا^۴ و همکاران، ۲۰۱۶). دوره تصدی حسابرس به عنوان یکی از شاخص‌های کمی اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی محسوب می‌شود. هرچه دوره تصدی حسابرس بیشتر باشد، شناخت او از صاحبکار و تخصص او در آن صنعت خاص بالاتر رفته و موجب افزایش کیفیت حسابرسی خواهد شد. البته در این خصوص توافق نظر کاملی وجود ندارد به طوری که در برخی تحقیقات نظیر تحقیق

1- Kikhia

2- Wysochi

3- Harford

4- Torchia

دیویس^۱ و همکاران (۲۰۰۰) افزایش دوره تصدی حسابرسان را موجب از بین رفتن استقلال حسابرسان و نهایتاً کاهش کیفیت حسابرسانی دانسته اند (نمازی و همکاران، ۱۳۹۰). سان^۲ (۲۰۱۴) بیان کردند که یک رابطه مثبت بین کیفیت حسابرسانی که با دوره تصدی بلندمدت حسابرسان سنجیده می‌شود و کیفیت سود شرکت‌ها وجود دارد. در مقابل لی^۳ (۲۰۰۷) بیان نمود که شرکت‌های کوچک یا شرکت‌های با نظارت ضعیف حسابرسان خود مواجه هستند یک رابطه منفی بین دوده تصدی و محافظه کاری وجود دارد. دوره حسابرسانی اجازه اجرای موثر حسابرسانی را می‌دهد، برای اینکه شرکت می‌تواند داده‌های لازم را در کوتاه‌ترین زمان آماده کند و با ارائه زمانی است که ممیزی طوری آماده می‌شود که روند حسابرسانی آسان‌تر باشد. در حالیکه بر طبق گزارشات ریتا^۴ (۲۰۱۲) حسابرسانی که بیشتر از یکسال طول بکشد، نتایج و توصیه‌های منسوخ‌ارائه می‌دهد (ریتا، ۲۰۱۲) و همچنین یکی از استراتژی‌های سطح شرکت، استراتژی تصاحب و ادغام شرکت‌ها است. تصاحب و ادغام شرکت‌ها به منظور خلق ارزش افزوده و افزایش ثروت صاحبان سهام اتخاذ می‌گردد. انگیزه‌ها و دلایل متعددی، مدیران عالی شرکت‌ها را به تصاحب شرکت‌ها تشویق می‌نماید که مهمترین آن‌ها کسب ارزش افزوده اقتصادی است (دباز^۵ و همکاران، ۲۰۱۴).

با منطبق اقتصادی و برای سطح مشخصی از کیفیت خدمات حسابرسانی صاحب کاران به دنبال موسساتی هستند که حداقل هزینه را به آنها تحمیل نمایند. تحقیقات در کشورهای مختلف این عامل را دارای اثری مثبت در تغییر حسابرسان اثبات نمودند؛ اما در صورتی که ساز و کارهای منطقی در یک جامعه نهادینه نشده باشد ممکن است صاحب کار تمایل داشته باشد حق الزحمه بیشتری را برای کیفیت کمتر پرداخت نماید و در مقابل از مزایای ناکامی حسابرسان بهره‌گیر قانونی برد. چنانچه تغییر حسابرسان از مؤسسات حسابرسانی کوچک به مؤسسات حسابرسانی بزرگ باشد تغییر در ارزش سهام بسیار کم و ناچیز می‌باشد و اگر تغییر در موسسه حسابرسانی بزرگ به کوچک باشد آنگاه بایستی با احتیاط و احتمال خرید اظهار نظر برخورد کرد و تغییر در ارزش سهام با اهمیت و زیاد است (ترابی وسطی کلائی، ۱۳۹۱). حق الزحمه‌های حسابرسانی شامل هرگونه وجهی است که بابت ارائه خدمات حسابرسانی و طبق توافق یا قرارداد به حسابرسان یا مؤسسات حسابرسانی پرداخت می‌شود. 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 فاقد اقتصاد رقابتی، کارایی نداشته و قیمت را با انحصارات یا حداقل مزد معیشتی تعیین می‌کند (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۴).

مشتریانی که در حسابرسانی وجود دارند، دارای توانایی بسیار بالایی می‌باشند. در واقع آنها می‌توانند که در حسابرسانی، دامنه حسابرسانی و حتی برخی از ابعاد کیفیت حسابرسانی را انتخاب کنند. مدیران اغلب با حسابرسان در مورد برنامه‌های حسابرسانی مذاکره می‌کنند. حق الزحمه حسابرسانی در برنامه ریزی و اجرای مناسب و با کیفیت کار حسابرسانی مالی موثر است. کیفیت پایین حسابرسانی موجب کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود و این امر نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسانی می‌شود، بلکه موجب کاهش اعتبار فرایند حسابرسانی در ابعاد کلان خواهد شد و مانع از تخصیص بهینه سرمایه در بازار اوراق بهادار و افزایش هزینه سرمایه و تامین مالی می‌شود (یزدانی کچویی و همکاران، ۱۳۸۹) شیوه‌های متفاوتی به جهت تعیین حق الزحمه‌های حسابرسانی وجود دارد که می‌توان به منظور محاسبه آن استفاده نمود اما در ایران شیوه‌ای که به منظور تعیین حق الزحمه حسابرسانی استفاده می‌شود، به معضل تبدیل شده و آشفتگی قیمت‌گذاری خدمات حسابرسانی، موجب شده هیچ مبنای مشخصی برای تعیین حق الزحمه حسابرسانی مالی وجود نداشته باشد و بعضاً قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان منجر به پیشنهادهای ضد و نقیضی گردد که تناسبی با یکدیگر ندارد (نیکبخت و همکاران، ۱۳۸۹).

پژوهشگران معتقدند که طول دوره تصدی از جمله عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسانی می‌باشد و بیانگر تعداد سال‌هایی است که حسابرسان خدمات حسابرسانی صورت‌های مالی را به مشتریان ارائه و بطور مستمر با صاحبکار قرارداد حسابرسانی منعقد می‌کنند (گل^۶ و همکاران، ۲۰۰۳). در ایران تا قبل از تشکیل جامعه حسابداران رسمی بخش عمده حسابرسانی‌ها توسط سازمان حسابرسانی صورت می‌گرفت. شیوه قیمت‌گذاری سازمان حسابرسانی حالت بودجه‌ای داشت. بدین صورت که ابتدا کار توسط سرپرست ارشد یا مدیر، ارزیابی می‌شد و برای کار، برآورد زمانی صورت می‌گرفت. سپس به کارگیری نیروها در رده‌های مختلف با برآورد ساعات لازم برای هر رده تعیین می‌شد. پس از برآورد این زمان‌ها، هزینه‌های پرسنلی (نرخ شارژها) مشخص می‌گردید. سپس درصدی به مبلغ فوق به عنوان سربار اضافه می‌گردید که در نهایت قیمت خدمات و مبلغ قرارداد مشخص می‌شد. در حال حاضر نیز بعضی از مؤسسات حرفه‌ای تحت نظر جامعه حسابداران رسمی از این روش استفاده می‌کنند. برخی دیگر نیز بنا به ادعای خود بر اساس مدل حسابرسانی مبتنی بر ریسک، با توجه به ریسک موجود در حساب‌ها، مبلغ حق الزحمه حسابرسانی را تعیین می‌کنند.

- 1-Davis
- 2-Sun
- 3-Li
- 4-Rita
- 5-Diaz
- 6-Gul

کنند. عده‌ای نیز به صورت مقطوع اقدام به عقد قرارداد حسابرسی می‌نمایند. با توجه به عدم وجود یک روش رسمی و منطقی در مورد نحوه مبنای محاسبه حق الزحمه حسابرسی و رقابت موجود بین مؤسسات حسابرسی در گرفتن کار حسابرسی شرکت‌ها، این مؤسسات نیازمند ابزارهای لازم جهت برآورد صحیح حق الزحمه حسابرسی خود می‌باشند (شعبان زاده و همکاران، ۱۳۹۵).

۳- ادبیات و پیشینه تحقیق

فراهانی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی نقش تعدیلی دوره تصدی و تخصص در صنعت حسابرس بر ارتباط توانایی مدیریتی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی پرداختند. جامعه آماری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که بر اساس شرایط در نظر گرفته برای انتخاب نمونه، ۵۳ شرکت به روش حذف سیستماتیک طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۶، انتخاب و اطلاعات آن‌ها جمع آوری و با استفاده از رگرسیون چندگانه آزمون گردیده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که رابطه منفی و معناداری بین توانایی مدیریتی و حق الزحمه حسابرسی برقرار است؛ اما این ارتباط در شرکت‌هایی که حسابرسان متخصص در صنعت مسئول رسیدگی آن‌ها بوده است این رابطه مثبت و معنادار است. همچنین دوره تصدی حسابرس تاثیر بر ارتباط بین توانایی مدیریتی و حق الزحمه حسابرسی ندارد. حسابرسان متخصص در صنعت احتمالاً با تردید بیشتری به شرکت و مدیریت نگرینسته و میزان ریسک حسابرسی را بالا ببرند و خدمات حسابرسی ارائه شده را با قیمت بالاتری انجام دهند. احتمالاً حسابرس ارزیابی خود در مورد توانایی مدیریتی در طول سال‌های دوره تصدی به روز نمی‌کنند و از معیار شناخت اولیه در اولین دوره تصدی خود را در مدل برآورد ریسک حسابرسی و محاسبه حق الزحمه خدمات حسابرسی استفاده می‌نمایند.

لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی رابطه بین دوره تصدی و دانش مالی مدیر عامل با حق الزحمه حسابرسی پرداختند. جامعه آماری پژوهش شامل ۱۲۹ شرکت است و دوره مطالعه، سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۴ را در بر می‌گیرد. بر اساس نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش، بین دوره تصدی مدیرعامل و حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. به بیان دیگر، هرچه تعداد سال‌های حضور مدیرعامل در شرکت افزایش یابد، حق الزحمه حسابرسی بیشتر می‌شود. با بررسی فرضیه دوم پژوهش مشاهده شد که بین دانش مالی مدیرعامل و حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معناداری برقرار است. این نتیجه نشان می‌دهد شرکت‌هایی که مدیرعامل آن‌ها از دانش مالی برخوردارند، نسبت به سایر شرکت‌ها حق الزحمه حسابرسی کمتری پرداخت می‌کنند.

شیخی نژاد و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی رابطه بین توانایی مدیران و حق الزحمه حسابرسی با تاکید بر نوع گزارش حسابرسی و دوره تصدی حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. جهت آزمون فرضیه های فوق نمونه ای متشکل از ۱۲۶ شرکت از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴ انتخاب گردید. نتایج نشان می‌دهد که توانایی مدیریت بر حق الزحمه حسابرسی تاثیر منفی و معناداری دارد؛ به عبارت دیگر، در صورت افزایش توانایی مدیریت، حق الزحمه حسابرسی کاهش می‌یابد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که نوع گزارش حسابرسی بر رابطه بین توانایی مدیریت و حق الزحمه حسابرسی تاثیر منفی و معنی داری دارد.

قایدی و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهشی به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرسی و صرف ریسک سهام در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. این پژوهش رابطه ی میان دوره تصدی حسابرسی و صرف ریسک سهام را در مورد ۸۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۳ تا ۱۳۹۰ مورد بررسی قرار می‌دهد. در این پژوهش برای آزمون وجود رابطه بین متغیر مستقل (دوره تصدی حسابرس) و متغیر وابسته (صرف ریسک سهام) از مدل رگرسیونی خطی بوون و همکاران (۲۰۰۸) استفاده شده است و برای معناداری همبستگی بین متغیرهای پژوهش از آزمون P-Value (sig.) و آزمون همبستگی پیرسون بهره گرفته است. نتایج پژوهش بیانگر عدم وجود رابطه بین دوره تصدی حسابرس و صرف ریسک سهام در سطح اطمینان ۹۵ درصد است؛ بنابراین فرضیه ی پژوهش تایید نمی‌گردد.

کاشانی پور و همکاران (۱۳۹۱) در پژوهشی به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و اقلام تعهدی حسابرسی پرداختند. این پژوهش به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و اقلام تعهدی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد. برای برآورد اقلام تعهدی حسابرسی از مدل تعدیل شده جونز استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار بوده که بر اساس شرایط در نظر گرفته شده برای انتخاب نمونه، ۲۶۰ شرکت طی دوره ۱۳۸۵ تا ۱۳۸۹ انتخاب گردید. برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از تجزیه و تحلیل پانلی استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش نشان می‌دهد که بین اقلام تعهدی حسابرسی و دوره تصدی حسابرس در کلیه شرکت‌های مورد مطالعه رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

سینق^۱ و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی تاثیر دوره تصدی حسابرسی و حق الزحمه غیر حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش، بیانگر آن است که دوره تصدی حسابرسی و حق الزحمه غیر حسابرسی بر کیفیت

حسابرسی تاثیر معناداری دارد. ویلسون^۱ و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی رابطه تصدی شرکت حسابرسی، آشنایی حسابرس و اعتماد: تأثیر در اهداف گزارشگری پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که افزایش تصدی، در سطح بین سازمانی یا شرکت و سطح بین فردی، نشان می‌دهد که اعتماد به نفس را افزایش می‌دهد؛ و علاوه بر این، اعتماد به نفس کارکنان ارتباط مثبت دارد و افزایش تصدی شرکت حسابرسی و آشنایی حسابرس منجر به افزایش اعتماد به نفس می‌شود. میسون^۲ و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی رابطه بین کاهش پاداش هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر رابطه مثبت و معنادار بین کاهش پرداخت CEO بیش از حد است و این منطبق با اجرت حسابرسی در رابطه است.

۴- فرضیات تحقیق

- بین دوره‌ی تصدی حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.
- بین دانش مالی اعضای هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

۵- روش تحقیق

این پژوهش، پژوهشی کاربردی و از نوع پژوهش‌های همبستگی است. طرح پژوهشی آن از نوع شبه تجربی و با استفاده از رویکرد پس‌رویدادی (از طریق اطلاعات گذشته) است. در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات، از روش کتابخانه‌ای استفاده می‌شود. از بانک‌های اطلاعاتی سازمان بورس اوراق بهادار تهران، صورت‌های مالی حسابرسی شده، یادداشت‌های توضیحی و نرم افزارهای ره‌آورد نوین استفاده شده است. جامعه آماری تحقیق عبارت است از کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در نظر گرفته شده است. نمونه آماری به روش حذفی سیستماتیک به تعداد ۷۶ شرکت انتخاب شدند. شرکت بین سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷ تغییر سال مالی نداده و وقفه عملیاتی بیش از ۶ ماه نداشته باشد و جزء شرکت‌های واسطه‌گری مالی نباشند. برای تجزیه و تحلیل آزمون فرضیه‌های تحقیق از مدل رگرسیون خطی با استفاده از داده‌های ترکیبی استفاده خواهد شد. روش آزمون فرضیات در مطالعه حاضر با استفاده از نرم افزار ۹ EViews انجام شده است. لذا پژوهش با هدف بررسی رابطه بین دوره‌ی تصدی حسابرس و دانش مالی اعضای هیئت‌مدیره با حق‌الزحمه حسابرسی دارای متغیر و مدل زیر می‌باشد:

$$LNAFEE_{it} = \beta_0 + \beta_1 CEOT_{it} + \beta_2 AUDIT_{it} + \beta_3 Size_{it} + \beta_4 Lev_{it} + \varepsilon \quad (1)$$

همکاران (۲۰۱۶): $LNAFEE_{it}$: حق‌الزحمه حسابرسی؛ برابر است با لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی (هوانگ^۳ و همکاران، ۲۰۱۴؛ راجانا^۴ و همکاران (۲۰۱۶)).

$AUDIT_{it}$: دوره تصدی حسابرس؛ برابر است با تعداد سال‌هایی که حسابرس، حسابرسی شرکت را بر عهده داشته است. برای اندازه‌گیری این متغیر سال پایه ۱۳۹۳ در نظر گرفته شده است.

$CEOT_{it}$: دانش مالی هیئت‌مدیره؛ در این پژوهش حداقل مدرک تحصیلی کارشناسی در رشته‌های مالی به عنوان مدیران دارای دانش مالی در نظر گرفته شده اند. بن؛ راین اگر اعضای هیئت‌مدیره شرکت حداقل مدرک تحصیلی کارشناسی در رشته‌های مالی را داشته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت صفر می‌گیرد.

$Size_{it}$: اندازه شرکت برابر است با لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت.

Lev_{it} : اهرم مالی برابر است با نسبت بدهی‌ها به حقوق صاحبان سهام (لی^۵ و همکاران، ۲۰۱۱).

با توجه به سوال اساسی پژوهش در رابطه با اینکه، آیا بین دوره‌ی تصدی و دانش مالی اعضای هیئت‌مدیره با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد یا خیر؟.

۶- آمار توصیفی متغیرها

در این قسمت به بررسی دست آورد های توصیفی در مطالعه حاضر پرداخته شده است. یافته‌های توصیفی شامل آماره‌های توصیفی می‌باشند. با توجه به این مسئله که آماره‌های توصیفی شامل شاخص‌های مرکزی و شاخص‌های پراکندگی می‌باشند

- 1- Wilson
- 2- Mason
- 3- Huang
- 4- Rachana
- 5- Lee

در این قسمت به بررسی شاخص های مرکزی و شاخص های پراکندگی پرداخته شده است. شاخص های مرکزی میانگین، میانه و ... می باشد و شاخص های پراکندگی شامل انحراف معیار، کشیدگی و چولگی می باشد. در ادامه به بررسی هر یک از این شاخص ها برای تک تک متغیر های موجود در این مطالعه پرداخته شده است.

جدول ۱. آماره های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
حق الزحمه حسابرسی	۲/۰۱۲۷۷	۱/۹۹۱۵۸۱	۳/۷۷۵۲۰۰	۰/۲۸۱۷۲۷۴	۲/۲۱۵۳۱۲
دوره تصدی حسابرس	۲/۰۲۶۳۱۶	۲	۱/۲۲۳۹۲۳	۱/۰۳۰۵۸۰	۲/۹۶۸۹۷۹
دانش مالی هیئت مدیره	۰/۴۵۵۲۶۳	۰	۰/۴۹۸۶۵۱	۰/۱۷۹۶۶۸	۱/۰۳۲۲۸۱
اندازه شرکت	۷/۶۰۷۲۲۲	۷/۶۳۳۴۶۲	۰/۳۹۹۲۱۱	-۰/۱۰۶۲۲۰	۱/۷۳۵۰۱۳
اهرم مالی	۰/۶۷۶۰۹۹	۰/۶۶۸۸۴۴	۰/۱۸۳۲۳۴	۰/۰۳۷۳۳۲	۱/۷۷۴۳۳۰

با توجه به داده های موجود در جدول شماره ۱ درباره هر یک از متغیرهای پژوهش می توان به بررسی هر یک از این شاخص ها پرداخت. مشاهده می شود که انحراف معیار نشان دهنده پراکنش اکثریت داده ها می باشد و به بیانی دیگر پراکنش اکثریت داده ها در مقدار میانگین به علاوه و منهای انحراف معیار می باشد. به طور کلی در این قسمت پراکنش نرمال داده ها تایید می شود. ضریب کجی یا چولگی شاخصی است که مقدار کجی را مشخص می کند. مقدار آن بین ۳- و ۳+ تغییر می کند. اگر چولگی صفر باشد، توزیع متقارن است؛ که برای کلیه متغیرهای پژوهش در بازه استاندارد قرار دارد. مقدار کشیدگی با استفاده از متغیر Kortisus برای تمام متغیرهای پژوهش نیز نرمال می باشد. برای ارزیابی برقراری پیش فرض همگنی، همسانی یا ثبات واریانس ها، از آزمون همسانی وایت با دو معیار فیشر و کای اسکوتر استفاده شده است. در این آزمون، فرض صفر همسانی واریانس ها در مقابل عدم تجانس آنها به عنوان فرض مخالف تعریف شده است. نتایج آزمون همسانی واریانس ها در جدول ۲ خلاصه شده است.

جدول ۲. آزمون همسانی واریانس ها

نوع آزمون	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه آزمون
فیشر	۲,۱۰۶۴۴۶	۰,۰۰۰۰	پذیرش فرض همسانی واریانس ها
کای اسکوتر	۲۶,۵۳۸۱۳	۰,۰۰۰۰	پذیرش فرض همسانی واریانس ها

بر مبنای نتایج خلاصه شده در جدول شماره ۲ در ارتباط با آزمون وایت ملاحظه می شود که: آماره آزمون فیشر برابر ۲,۱۰۶۴۴۶ و سطح آزمون متناظر با آن تقریب برابر با صفر بوده است. آماره آزمون کای اسکوتر برابر ۲۶,۵۳۸۱۳ و سطح معنی دار متناظر تقریباً برابر صفر بوده است. با توجه به اینکه سطح آزمون در هر دو آزمون فیشر و کای اسکوتر کمتر از ۵ درصد بوده است؛ بنابراین در سطح ۹۵ درصد اطمینان می توان فرض صفر مبنی بر ثبات، همسانی یا برابری واریانس ها را به عنوان یکی دیگر از پیش فرض های استفاده از رگرسیون خطی مرکب را جهت تعیین ارتباط بین متغیرها پذیرفت.

فرضیه اول: بین دوره تصدی حسابرس و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به اینکه داده های پژوهش حاضر داده های ترکیبی است، در این نوع داده ها به منظور انتخاب بین روش داده های تابلویی و تلفیقی از آزمون F لیمر استفاده شده است. خلاصه نتایج این آزمون به شرح جدول ۳ می باشد.

جدول ۳. نتایج آزمون F لیمر

نتیجه آزمون	آماره F	
	مقدار معنی داری	درجه آزادی
	۰/۰۰۸۲	۷۵

با توجه به مقدار معنی داری که کوچکتر از ۰/۰۵ است، در نتیجه روش داده های تابلویی پذیرفته می شود. در روش داده های تابلویی جهت انتخاب بین روش اثرات ثابت و اثرات تصادفی از آزمون هاسمن استفاده شده است.

جدول ۴. نتایج آزمون هاسمن

Statistic Test	Statistic	Prob
Cross-section Random	۴/۲۳۶۵۳	۰/۰۰۳۱

آماره کای دو بدست آمده از انجام محاسبات ۰/۰۰۳۱ است و مقدار Prob آن کوچکتر از ۰/۰۵ است لذا فرض صفر مبنی بر استفاده از روش های تصادفی رد می شود و در نتیجه روش اثرات ثابت پذیرفته می شود.

جدول ۵. نتایج تجزیه و تحلیل فرضیه اول

متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره t	سطح معناداری
دورهی تصدی حسابرِس	۰/۱۳۶۸۶۴	۰/۰۶۴۸۲۶	۲/۱۱۱۲۵۸	۰/۰۳۵۴
شرکت اندازه	۰/۱۲۸۹۵۷	۰/۰۸۱۰۱۳	۲/۳۵۷۴۳۵	۰/۰۲۱۰
اهرم مالی	۰/۲۱۱۱۱۹	۰/۱۷۶۴۰۴	۱/۱۹۶۷۸۹	۰/۲۳۲۱
ضریب ثابت	۱/۵۸۱۷۴۴۸	۰/۶۳۴۴۷۶	۲/۵۰۱۹۸۳	۰/۰۱۲۸
ضریب تعیین	۰/۴۱۵۸۰۶	آماره f:	۵/۰۱۲۸۱۴	
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۴۰۷۹۵۳	سطح معناداری	۰/۰۱۱۶۸۷	
دوربین واتسون: ۱/۷۹۹۷۴۳				

همانگونه که در جدول ۵ نشان داده شده است، سطح معناداری به منظور بررسی رابطه دوره تصدی حسابرِس کمتر از ۰/۰۵ می باشد، از طرفی مقدار آماره t برابر ۲/۱۱۱۲۵۸ می باشد، لذا می توان گفت. از آنجا که ضریب حاصل از آزمون برابر ۰/۰۳۵۴ می باشد، لذا می توان گفت که بین دورهی تصدی حسابرِس و حق الزحمه حسابرِس رابطه معناداری وجود دارد. میزان ضریب تعیین R^2 برابر ۰/۴۱۵۸۰۶ است و این بدان معنی است که تغییر دوره تصدی حسابرِس توانسته است ۴۱/۵۸ واحد از تغییرات حق الزحمه حسابرِس را توضیح دهد. مقدار دوربین واتسون حاصل از آزمون نشان دهنده عدم وجود خود همبستگی بین جزء خطاها می باشد. لذا می توان گفت که بین دورهی تصدی حسابرِس و حق الزحمه حسابرِس رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین دانش مالی اعضای هیئت مدیره و حق الزحمه حسابرِس رابطه معناداری وجود دارد.

جدول ۶. نتایج آزمون F لیمر

آماره F	مقدار معنی داری	درجه آزادی	نتیجه آزمون
۱/۴۹۸۱۱۳	۰/۰۰۹۸	۷۵	

با توجه به مقدار معنی داری که کوچکتر از ۰/۰۵ است، در نتیجه روش داده های تابلویی پذیرفته می شود. در روش داده های تابلویی جهت انتخاب بین روش اثرات ثابت و اثرات تصادفی از آزمون هاسمن استفاده شده است.

جدول ۷. نتایج آزمون هاسمن

Statistic Test	Statistic	Prob
Cross-section Random	۴/۱۳۵۲۲	۰/۰۰۹۸

آماره کای دو بدست آمده از انجام محاسبات ۰/۰۰۹۸ است و مقدار Prob آن کوچکتر از ۰/۰۵ است لذا فرض صفر مبنی بر استفاده از روش های تصادفی رد می شود و در نتیجه روش اثرات ثابت پذیرفته می شود.

جدول ۸. نتایج تجزیه و تحلیل فرضیه دوم

متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره t	سطح معناداری
دانش مالی اعضای هیئت مدیره	۰/۰۵۲۷۷۸	۰/۰۲۶۵۲۰	۱/۹۹۰۱۰۲	۰/۰۴۷۳
شرکت اندازه	۰/۲۱۱۹۷۶	۰/۰۸۱۱۷۷	۲/۱۴۷۵۳۳	۰/۰۳۲۸
اهرم مالی	۰/۱۹۳۳۰۰	۰/۱۷۶۹۲۵	۱/۰۹۲۵۵۱	۰/۲۷۵۳
ضریب ثابت	۱/۸۹۷۹۲۶	۰/۶۴۱۰۱۸	۲/۹۶۰۷۹۸	۰/۰۰۳۳

ضریب تعیین	۰/۴۱۴۵۱۹	آماره f:	۵/۸۴۶۴۹۱
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۴۰۶۶۵۶	سطح معناداری	۰/۰۳۸۲۵۹
دوربین واتسون: ۱/۷۹۴۷۶۷			

همانگونه که در جدول ۵ نشان داده شده است، سطح معناداری به منظور بررسی رابطه دانش مالی اعضای هیئت‌مدیره کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، از طرفی مقدار آماره t برابر ۱/۹۹۰۱۰۲ می‌باشد، لذا می‌توان گفت. از آنجا که ضریب حاصل از آزمون برابر ۰/۰۴۷۳ می‌باشد، لذا می‌توان گفت که بین دانش مالی اعضای هیئت‌مدیره با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. میزان ضریب تعیین R^2 برابر ۰/۴۱۴۵۱۹ است و این بدان معنی است که تغییر دانش مالی اعضای هیئت‌مدیره توانسته است ۴۱/۴۵ واحد از تغییرات حق‌الزحمه حسابرسی را توضیح دهد. مقدار دوربین واتسون حاصل از آزمون نشان دهنده عدم وجود خود همبستگی بین جزء خطاها می‌باشد. لذا می‌توان گفت که بین دانش مالی اعضای هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

۷- بحث و نتیجه گیری

هدف از انجام پژوهش، بررسی رابطه بین دوره‌ی تصدی حسابرس و دانش مالی اعضای هیئت‌مدیره با حق‌الزحمه حسابرسی است. به منظور دستیابی به این هدف، جامعه آماری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در نظر گرفته شد. با استفاده از روش حذفی سیستماتیک ۷۶ شرکت به عنوان حجم نمونه در بازه زمانی ۱۳۹۳-۱۳۹۷ انتخاب شد. سپس به منظور بررسی اهداف پژوهش مدل رگرسیونی به روش داده‌های تابلویی برآورد گردید. با استفاده از آماره t و سطح معناداری، معناداری ضرایب برآوردی متغیرها مورد بررسی قرار گرفت که نتایج حاکی از معناداری ضرایب برآوردی می‌باشد. نتایج نشان دهنده رابطه بین دوره‌ی تصدی حسابرس و دانش مالی اعضای هیئت‌مدیره با حق‌الزحمه حسابرسی است؛ به عبارت دیگر نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که سطح معناداری برای فرضیه اول مبنی بر بین دوره‌ی تصدی حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد، کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، لذا می‌توان گفت که فرضیه اول مورد تایید است. از طرفی نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که فرضیه دوم مبنی بر بین دانش مالی اعضای هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد، به علت داشتن سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ مورد تایید می‌باشد. نتایج حاصل از پژوهش با مطالعه فراهانی و همکاران (۱۳۹۸)، ون و همکاران (۲۰۱۶)، سینق و همکاران (۲۰۱۹) همسو می‌باشد.

۸- پیشنهادات تحقیق

- پیشنهاد می‌شود به منظور بهبود عملکرد حسابرسان، حق‌الزحمه آنان نسبت به دانش مالی آن‌ها و اعضای هیئت‌مدیره متناسب سازی شود.
- پیشنهاد می‌شود که شرکت‌ها جهت بهبود عملکرد اعضای هیئت‌مدیره خود، از افراد خبره و دارای تجربه و دانش مالی کافی استفاده نمایند.
- پیشنهاد می‌شود که در روابط بین تخصص حسابرسان با حق‌الزحمه حسابرسان در طی پژوهش‌های آتی مورد بررسی قرار گیرد.

منابع

- پورحیدری، امید؛ گل محمدی شورکی، مجتبی (۱۳۹۴). بررسی تاثیر ریسک با وضعیت مالیاتی شرکت بر حق‌الزحمه حسابرسی، فصلنامه علمی پژوهشی بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، مقاله ۳، دوره ۲۲، شماره ۳، صص ۳۰۱-۳۱۸.
- داروغه حضرتی، فاطمه، پهلوان، زهرا، (۱۳۹۱). رابطه بین کیفیت گزارش حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار، فصلنامه مدیریت حسابداری، شماره ۱۴.
- دهدشتی، شاهرخ و عبدالعلی، حامد. (۱۳۹۰). حاکمیت شرکتی از دیدگاه اسلامی، مجله مدیریت اسلام، ۱۵.
- سجادی، حسین، رشیدی، محسن، ابوبکری، عبدالرحمن، شیرعلی زاده، محسن، (۱۳۹۱). رابطه‌ی بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و پاداش هیئت‌مدیره، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال پنجم، شماره ۱۷، صص ۳۹-۵۸.

- شعبان زاده، مهدی، کلهر، کورش، نیکبخت، محمد رضا، (۱۳۹۵). بررسی تاثیر بیش اعتمادی مدیران بر حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۲، شماره ۱، صص ۱۷۱-۱۸۹.
- شیخی نژاد، ایمان، زینالی، مهدی، شالچی، افشین (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین توانایی مدیران و حق الزحمه حسابرسی با تاکید بر نوع گزارش حسابرسی و دوره تصدی حسابرس در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، اولین کنفرانس ملی نقش حسابداری، اقتصاد و مدیریت.
- فراهانی، الهه، کیانی، علی، حاجیه‌ها، زهره (۱۳۹۸). بررسی نقش تعدیلی دوره تصدی و تخصص در صنعت حسابرس بر ارتباط توانایی مدیریتی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، چهارمین کنفرانس ملی در مدیریت، حسابداری و اقتصاد با تاکید بر بازاریابی منطقه ای و جهانی.
- قایدی، سعید، جوکار، ایمان، (۱۳۹۲). رابطه بین دوره تصدی حسابرسی و صرف ریسک سهام در بورس اوراق بهادار تهران، دومین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه گذاری.
- کاشانی پور، محمد، مران جوری، مهدی، مشعشعی، محمد (۱۳۹۱). رابطه بین دوره تصدی حسابرس و اقلام تعهدی اختیاری، دهمین همایش ملی حسابداری ایران.
- لاری دشت بیاض، محمود، اورادی، جواد، (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین دوره تصدی و دانش مالی مدیر عامل با حق الزحمه حسابرسی، مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۴، شماره ۱، صص ۸۱-۱۰۲.
- نیکبخت، محمدرضا، تنانی، محسن، (۱۳۸۹). آزمون عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرس صورت های مالی، مجله پژوهش های حسابداری مالی تابستان ۸۹، سال دوم، شماره دوم، شماره پیاپی (۴)، صص ۱۱۱-۱۳۲.
- یزدانی کچوئی، رسول، آقایی، آرزو، (۱۳۸۹). بررسی رابطه بین اطمینان بیش از حد مدیریتی، کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی، سومین همایش ملی و سومین همایش بین المللی مدیریت و حسابداری ایران.
- Boven, S., Ng, C, and Brimble, M, 2008, 'The relative ability of earnings and cash flow data in forecasting future cash flows', Pacific Accounting Review, vol.20, no.3, pp.251-268
- David B. Bryan, Terry W. Mason, (2016), Extreme CEO pay cuts and audit fees, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting., PP:1-10
- Gul, F., Chen, C., & Tsui, R. (2003). Discretionary accounting accruals, managers' incentives and audit fees. Contemporary Accounting Research, 20(3), 441-464.
- Harford, Jarrad, Li, Kai, and Xinlei Zhao, (2007), Corporate Boards and the Leverage and Debt Maturity Choices, available at: <http://ssrn.com/abstract=891300>
- Huang, H. W., Robert, J. P., Yun-Chia, A. Y. & Yi-Hung, L. (2014). CEO Turnover and Audit Pricing. Accounting Horizons, 28(2), 297-312.
- Kikhia, H. Y. (2014). Board Characteristics, Audit Committee Characteristics, and Audit Fees: Evidence from Jordan. International Business Research, 7(12), 98.
- Lee, S. & Xiao, Q. (2011); "An examination of the curvilinear relationship between capital intensity and firm performance for publicly traded US hotels and restaurants", International Journal of Contemporary Hospitality Management, Vol. 23, No. 6, pp. 862- 880.
- Li, D. (2007). " Auditor tenure and accounting conservatism." PhD Thesis, Georgia Institute of Technology.
- Rachana, K. & Khan, S. (2016). CEO Financial Background and Audit Pricing. Accounting Horizons, 30(3), 325-339.
- Singh, A., Singh, H., Sultana, N., & Evans, J. (2019). Independent and joint effects of audit partner tenure and non-audit fees on audit quality. Journal of Contemporary Accounting & Economics, 15(2), 186-205.
- Torchia, M., Torchia, M., Calabrò, A., & Calabrò, A. (2016). Board of directors and financial transparency and disclosure. Evidence from Italy. Corporate Governance, 16(3), 593-608.
- Wilson, A. B., McNellis, C., & Latham, C. K. (2018). Audit firm tenure, auditor familiarity, and trust: Effect on auditee whistleblowing reporting intentions. International Journal of Auditing, 22(2), 113-130.
- Wysochi, Peter. (2010), corporate compensation policies and audit fees, journal of accountyng and economics, 155-160.

