



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال پنجم / شماره ۱۷ / بهار ۱۳۹۵

قیمت گذاری خدمات حسابرسی نخستین به تفکیک بخش دولتی و خصوصی

محمود خیاط

دانشجوی دوره کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات آیت الله امینی
mahmoodkhayat@gmail.com

یحیی کامیابی

استادیار حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران

تاریخ دریافت: ۹۴/۸/۱۹ تاریخ پذیرش: ۹۴/۱۱/۶

چکیده

این پژوهش به بررسی تأثیر حسابرسی نخستین بر حق الزحمه حسابرسی در بخش دولتی و خصوصی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در یک دوره هفت ساله و از سال ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۱ می‌پردازد. روش پژوهش از نوع همبستگی بوده و به منظور بررسی تأثیر حسابرسی نخستین بر حق الزحمه حسابرسی در بخش دولتی و خصوصی از مدل رگرسیون چند متغیره استفاده گردید. حسابرسان فعال در ایران به دو بخش خصوصی و سازمان حسابرسی تفکیک شده و پس از جمع آوری و پردازش اطلاعات به تفکیک بخش‌ها، مقایسه تطبیقی بین آن‌ها صورت گرفته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که میان حق الزحمه حسابرسی و حسابرسی نخستین در هر دو بخش دولتی و خصوصی رابطه معنی داری و مثبت وجود دارد. هم چنین میان متغیرهای مدت تصدی حسابرس، گزارش زیان، اندازه شرکت، نسبت بدهی با حق الزحمه حسابرسی در بخش خصوصی رابطه معنی دار وجود دارد. اما میان بازده دارایی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معنی دار وجود ندارد. علاوه بر این در بخش دولتی نیز میان متغیرهای مدت تصدی حسابرس، اندازه شرکت رابطه معنی دار با حق الزحمه حسابرسی دارند. اما میان متغیرهای گزارش زیان، بازده دارایی‌ها و نسبت بدهی رابطه ای با حق الزحمه حسابرسی ندارد.

واژه‌های کلیدی: حق الزحمه حسابرسی، حسابرسی نخستین، بخش خصوصی، سازمان حسابرسی.

۱- مقدمه

این پژوهش به بررسی چگونگی قیمت گذاری خدمات حسابرسی نخستین به تفکیک بخش دولتی و خصوصی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران می‌پردازد. موضوع چگونگی قیمت گذاری حسابرسی نخستین و امکان قیمت گذاری پایین حسابرسی نخستین و تبعات این قیمت گذاری بر استقلال حسابرِس و کیفیت حسابرسی مورد توجه نهادهای ناظر بر بازارهای سرمایه و پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی بوده است، (لوین^۱، ۲۰۰۲؛ ترنر^۲، ۲۰۰۲؛ کرانتز^۳، ۲۰۰۲؛ هوانگ و همکاران^۴، ۲۰۰۹). علاوه بر این، مطالعه این موضوع در بازار سرمایه ایران با توجه به تغییرات به وجود آمده در ساختار بازار عرضه خدمات حسابرسی (شروع فعالیت جامعه حسابداران رسمی و افزایش در تعداد مؤسسات حسابرسی عضو جامعه) و همچنین، افزایش در میزان تقاضا برای خدمات حسابرسان مستقل (اجرای سیاست‌های خصوصی سازی توسط دولت و افزایش در تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار) می‌تواند به شناسایی چگونگی قیمت گذاری حسابرسی نخستین و سال‌های بعدی قراردادهای حسابرسی و تأثیر احتمالی این فرایند قیمت گذاری بر استقلال حسابرِس و کیفیت حسابرسی کمک نماید.

پژوهش‌های پیشین به صورت نظری و تجربی به بررسی موضوع چگونگی قیمت گذاری حسابرسی نخستین پرداخته‌اند. دی آنجلو^۵ معتقد است که حسابرسان قراردادهای نخستین حسابرسی را با تخفیف ارائه نموده و این تخفیف ناشی از وجود هزینه های مبادله (هزینه های تغییر حسابرِس برای صاحبکار و هزینه های شناخت اولیه برای حسابرِس) است که به حسابرِس اجازه می‌دهد مبلغ قرارداد اولیه حسابرسی را با تخفیف تعیین نماید و این، به مثابه یک مزیت رقابتی برای حسابرِس فعلی در مقایسه با سایر رقبا می‌باشد. با توجه به رقابت موجود در بازار خدمات حسابرسی، حسابرسان برای دستیابی به این مزایای رقابتی با هم رقابت نموده و منتج به ارائه تخفیف در مبلغ قرارداد اولیه حسابرسی (حسابرسی نخستین) می‌گردد.

حسابرسی صورت‌های مالی یکی از انواع خدمات اطمینان بخشی است که در آن حسابرِس نظر خود را درباره حاصل ارزیابی یا اندازه گیری یک موضوع بر اساس معیارهای از پیش تعیین شده، برای افزایش اطمینان استفاده کنندگان مورد نظر، اظهار می‌کند. حسابرِس باید حسابرسی را طبق استاندارد های حسابرسی انجام دهد و بایستی الزامات اخلاقی مرتبط با حسابرسی را رعایت کند. انجام حسابرسی نخستین مستلزم صرف وقت و

سرمایه گذاری بیشتر توسط حسابرِس برای شناخت اولیه از صاحبکار (شناخت محیط تجاری صاحبکار، ریسک تجاری آن و شناخت سیستم کنترل‌های داخلی) است. این هزینه های اضافی می‌تواند باعث افزایش بهای تمام شده حسابرسی نخستین در مقایسه با بهای تمام شده حسابرسی سال‌های آینده گردد چنانچه حسابرِس انتظار تداوم ارتباط کاری خود با صاحبکار برای سال‌های بعد از حسابرسی نخستین را نداشته باشد (احتمال وجود تغییر حسابرِس)، رقم قرارداد اولی حسابرسی بابت سرمایه گذاری اضافی لازم برای شناخت اولیه تعدیل شده و در نتیجه، مبلغ حق الزحمه حسابرسی نخستین بالاتر خواهد بود.

با توجه به تفاوت‌های ساختاری میان بازار خدمات حسابرسی در ایران با سایر کشورها از نظر عدم فعالیت مؤسسات بزرگ بین‌المللی حسابداری، نوپا بودن جامعه حسابداران رسمی و حضور سازمان حسابرسی به عنوان نماینده بخش عمومی در عرضه خدمات حسابرسی، نتایج پژوهش‌های انجام گرفته در کشورهای دیگر در زمینه مورد نظر این پژوهش، ممکن است از قابلیت تعمیم کمتری به بازار خدمات حسابرسی ایران برخوردار باشد. از طرف دیگر، بررسی‌های انجام گرفته نشان می‌دهد که در ایران اگرچه پژوهش‌هایی در زمینه تغییر حسابرِس بر کیفیت بر شفافیت اطلاعات آینده شرکت‌ها و رابطه بین دوره تصدی حسابرِس و مدیریت سود انجام شده، ولی تاکنون پژوهشی به بررسی تأثیر حسابرسی نخستین بر حق الزحمه حسابرسی در بخش دولتی و خصوصی نپرداخته و این پژوهش، اولین پژوهشی است که به این موضوع می‌پردازد. از این رو، نتایج این پژوهش می‌تواند مورد استفاده پژوهش گران و نهادهای ناظر بر حرفه حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار ایران، به عنوان نهاد ناظر بر بازار سرمایه قرار گیرد. این پژوهش می‌تواند شواهدی را در خصوص چگونگی قیمت گذاری حسابرسی نخستین و حق الزحمه حسابرسی فراهم آورد.

۲- مبانی نظری مروری بر پیشینه پژوهش

بنا بر تعریف استاندارد حسابرسی شماره ۵۱۰، حسابرسی نخستین حسابرسی است که در آن صورتهای مالی برای نخستین بار رسیدگی می‌شود یا صورتهای مالی دوره قبل، توسط حسابرِس دیگری رسیدگی شده باشد. بند شماره ۱۴ این استاندارد اشاره دارد:

"اگر حسابرِس قبلی گزارشی غیر از گزارش استاندارد ارائه کرده باشد، حسابرِس جانشین باید آثار موضوعات مطرح شده در گزارش حسابرِس قبلی را بر صورتهای مالی دوره مورد رسیدگی ارزیابی کند. اگر موضوعات مطرح شده در گزارش

حسابرسی آسیب برسانند؟ دوره انجام پژوهش سال ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۳ و محل انجام پژوهش کشور آمریکا است. در این پژوهش از مدل اقلام تعهدی برای سنجش کیفیت حسابرسی و از تفاوت بین حق الزحمه واقعی و حق الزحمه نرمال برای محاسبه حق الزحمه غیر نرمال استفاده شد. در این پژوهش حق الزحمه غیر نرمال در دو گروه مثبت و منفی طبقه بندی گردید. نتایج پژوهش نشان داد که حق الزحمه غیر نرمال مثبت با حق الزحمه غیر نرمال منفی دارای رفتار نامتقارن هستند. به عبارت دیگر، هنگامی که حق الزحمه غیر نرمال حسابرسی منفی است، بین حق الزحمه غیر نرمال حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه وجود ندارد ولی هنگامی که حق الزحمه غیر نرمال حسابرسی مثبت است بین حق الزحمه غیر نرمال و کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد. نتایج پژوهش اشاره دارد که انگیزه برای وجود سوگیری در گزارشگری مالی به این موضوع وابسته است که آیا صاحبکار بیشتر یا کمتر از سطح نرمال به حسابرس حق الزحمه پرداخت می‌نماید.

هوانگ و همکاران^۸ ۲۰۰۹ نشان دادند در سال ۲۰۰۱ میلادی شرکت‌هایی که اولین بار توسط یکی از چهار موسسه بزرگ حسابرسی مورد حسابرسی قرار گرفتند از تخفیف حق الزحمه ای به میزان ۲۴ درصد استفاده نموده یعنی مؤسسات بزرگ حسابرسی به آن‌ها تخفیف داده است. اما این تخفیف طی سال‌های ۲۰۰۵ و ۲۰۰۶ توسط آن شرکت‌ها به میزان ۱۶ درصد کاهش یافت.

حساس یگانه و علوی طبری (۱۳۸۲) در پژوهش خود به شناسایی عوامل تعیین کننده حق الزحمه حسابرسی مستقل و داخلی، شناسایی تأثیر وجود حسابرسی داخلی در کاهش حق الزحمه حسابرسی بنگاه اقتصادی و بررسی اثر بخشی افزایش سطوح مدیریتی که حسابرسان داخلی به آن گزارش می‌کنند در کیفیت کار حسابرسان داخلی و در نهایت مفید بودن آنان به عنوان جانشین حسابرسان مستقل پرداختند. نتیجه نهایی پژوهش حاکی از آن است که حق الزحمه حسابرسی مستقل با پیچیدگی بنگاه اقتصادی مرتبط است. افزایش منابع مصرف شده برای بخش حسابرسی داخلی بنگاه موجب کاهش حق الزحمه حسابرسی مستقل می‌شود و این کاهش در بنگاه‌های اقتصادی که حسابرسان داخلی به سطوحی بالاتر از معاون مالی و اداری گزارش می‌کنند بیشتر است.

مهرانی و ایوانکی (۱۳۹۰) به بررسی عوامل موثر بر تعیین حق الزحمه‌ی حسابرسی پرداختند. ابتدا با بررسی ادبیات نظری و پژوهشی مربوط، مهم‌ترین عوامل تعیین کننده حق الزحمه حسابرسی شامل کیفیت گزارش حسابرسی، شهرت صاحبکار، اندازه صاحبکار، تخصص صنعتی موسسه حسابرسی، اندازه

حسابرس قبلی در مورد صورتهای مالی دوره مورد رسیدگی نیز همچنان مطرح و دارای اهمیت باشد، حسابرس جانشین باید نظر خود را متناسب با آن، تعدیل کند. "

تحقیقات گذشته نشان داده اند که رابطه ای معنی دار و با اهمیت میان حق الزحمه حسابرسی و تعدیل اظهار نظر حسابرسی در حسابرسی نخستین وجود دارد. به بیان دیگر صاحبکاران حسابرس خود را تغییر می دهند تا اظهار نظر مطلوب تری از اظهار نظر حسابرس قبلی دریافت نمایند. حق الزحمه حسابرسی نیز بر اساس بهای تمام شده خدمات بکار رفته در فرآیند حسابرسی بعلاوه تخمینی از زیان های آتی ناشی از مسئولیت حسابرس در برابر گزارش صادر شده، تعیین خواهد شد. اجرای این فرآیند در سه مرحله انجام می شود. مرحله اول ، ارزیابی حسابرس از وقوع زیان آتی ناشی از قضاوت حسابرس که در آینده یک ذینفع مثلاً سهامدار متحمل می شود. مرحله دوم ، بکارگیری منابع در اجرای عملیات حسابرسی مثلاً نیروی انسانی تا این که منافع نهایی کاهش در ارزش فعلی زیان های مورد انتظار آتی ناشی از حسابرسی صورت های مالی برابر هزینه نهایی سرمایه گذاری اضافی حسابرسی باشد. در نهایت حسابرس قیمتی را تعیین می کند تا این که هزینه حسابرسی را پوشش دهد. در این میان قضاوت حسابرس نقش مهمی در تعیین قیمت دارد(بنی مهد و همکاران ، ۱۳۹۱).

پژوهش های قبلی نشان داده اند در حسابرسی نخستین ، حسابرس جدید حق الزحمه حسابرسی را با تخفیف به صاحبکار ارائه می نماید. دلیل ان نیز این است تا در بازار رقابت از سایر رقبا جا نماند. از این رو حق الزحمه حسابرسی یک مزیت رقابتی برای حسابرس جدید محسوب می شود. از طرف دیگر ، حسابرسی نخستین مستلزم صرف وقت بیشتر برای حسابرسی به منظور شناخت بهتر از فعالیت ها و سیستم حسابداری صاحبکار است. از رو ، بهای تمام شده حسابرسی برای موسسه حسابرسی در سال اول رسیدگی در مقایسه با سایر سالها بیشتر است. حسابرس نیز برای ان که در سال بعد در رقابت باقی بماند ، و رابطه خود را با صاحبکار حفظ نماید ، اظهار نظر خود را مطابق خواسته های صاحبکار ممکن است تعدیل نماید (عزیز خانی و آقا بیگی ، ۹۲۱۳).

گریفین و لونت^۹ (۲۰۱۱) در پژوهش خود نشان دادند که حق الزحمه حسابرس رابطه ای معنی دار با عواملی چون نوع گزارش حسابرسی، تغییر حسابرس، نوع صنعت، نسبت جاری، تعداد بخش‌های واحد تجاری، اندازه صاحبکار دارد.

چوی و همکاران^۷ (۲۰۱۰) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا حق الزحمه غیر نرمال حسابرسی می‌تواند بر کیفیت

فرضیه اول: میان حسابداری نخستین و حق الزحمه حسابداری در مؤسسات حسابداری در بخش خصوصی رابطه معنی دار وجود دارد.

فرضیه دوم: میان حسابداری نخستین و حق الزحمه حسابداری در سازمان حسابداری رابطه معنی دار وجود دارد.

۴- روش شناسی پژوهش

این تحقیق از نظر هدف، تحقیقی کاربردی است زیرا به بررسی روابط متغیرها در بازار اوراق بهادار پرداخته و در جهت تبیین روابط و ارائه پیشنهادهای جهت ارتقاء کارایی بازار می‌باشد. این تحقیق رویکردی قیاسی- استقرایی دارد و در میان انواع تحقیقات جزء تحلیل‌های علی می‌باشد. داده‌ها و اطلاعات پژوهش از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار اقتباس شده است. آزمون فرضیه‌ها با استفاده از مدل رگرسیون خطی چند متغیره و با استفاده از نرم افزار SPSS صورت گرفته است.

جامعه آماری مورد بررسی در این تحقیق شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های 1385 الی 1391 که تعداد آن‌ها ۵۴۰ مشاهده (سال، شرکت) می‌باشد. از میان جامعه آماری فوق تعداد ۸۰ شرکت به روش تصادفی ساده از صنایع مختلف انتخاب گردید.

نمونه تحقیق به صورت زیر استخراج می‌شود:

- ۱) شرکت‌هایی انتخاب می‌شوند که پایان دوره آن‌ها پایان اسفند ماه باشند و در طول دوره تغییر دوره مالی نداشته باشند.
- ۲) شرکت در دوره تحقیق توقف فعالیت طولانی مدت نداشته باشد.
- ۳) اطلاعات مربوط به متغیرهای وابسته، مستقل و کنترل در دسترس باشد.
- ۴) شرکت‌هایی که در گروه سرمایه گذاری، بیمه و صنعت بانکداری نباشد.

۵- متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه گیری آن‌ها

در این تحقیق حق الزحمه حسابداری به عنوان متغیر وابسته و حسابداری نخستین به عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته می‌شود. نکته مهم در مورد محاسبه تمامی متغیرها این است که تمامی آن‌ها به صورت سالانه محاسبه گردیده‌اند و مقطع زمانی محاسبه آن‌ها روز پایانی سال‌های شمسی دوره تحقیق بوده است. متغیر مستقل، متغیری است که روی متغیر وابسته به صورت مثبت یا منفی تأثیر می‌گذارد. به عبارتی متغیر مستقل، متغیری است که محقق آن را دست‌کاری،

موسسه‌ی حسابداری، بودجه زمانی، شهرت حسابداری، ریسک شرکت صاحبکار و دعاوی حقوقی تعیین شده‌اند. داده‌های لازم از مشخصات ۶۰ شرکت بوری گردآوری شدند و با استفاده از رگرسیون چند متغیره مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. یافته‌های بدست آمده حاکی از آن است که کیفیت حسابداری، شهرت صاحبکار، تخصص صنعتی، بودجه زمانی صرف شده برای فرآیند حسابداری، مبلغ ترازنامه، جمع دارایی‌های شرکت و سابقه مؤسسات حسابداری بر حق الزحمه دریافتی از سوی حسابرسان تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. سجادی و زارعی (۱۳۸۶) عوامل موثر بر حق الزحمه حسابداری از دیدگاه شرکای موسسه‌های حسابداری در ایران را با استفاده از پرسش نامه، مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها در این پژوهش نشان دادند، تخصص موسسه حسابداری، کیفیت گزارش حسابداری، میزان دعاوی حقوقی صاحب کار و تنگناهای فرآیند گزارش حسابداری در تعیین حق الزحمه حسابداری موثر هستند. هم چنین، آن‌ها نتیجه گرفتند که شهرت موسسه حسابداری، استقلال حسابرسان موسسه حسابداری و شهرت صاحب کار در تعیین حق الزحمه حسابداری موثر نیست.

نیکبخت و تنانی (۱۳۸۹) به بررسی اثر ۸ عامل بر حق الزحمه حسابداری پرداختند. برای این منظور اطلاعات مورد نیاز از صورت‌های مالی شرکت‌ها و نیز از طریق مصاحبه جمع آوری گردید و پس از مرتب سازی، عوامل موثر بر حق الزحمه حسابداری بر اساس اظهارات مسئولان آن‌ها برای پنج سال متوالی (۸۶-۸۲) آزمون شد. یافته‌های این تحقیق نشان داد متغیرهای حجم عملیات، اندازه شرکت، پیچیدگی عملیات شرکت، نوع مؤسسه حسابداری و تورم ارتباط معنی‌داری با حق الزحمه حسابداری دارند، ولی متغیرهای ریسک حسابداری و تحصیلات و تجربه مسئول تهیه کننده صورت‌های مالی، با متغیر وابسته حق الزحمه حسابداری فاقد ارتباط آماری بودند. موسوی و داروغه حضرتی (۱۳۹۰) رابطه حق الزحمه حسابداری و جریان نقدی آزاد را بررسی نمودند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که شرکت‌های با جریان نقد آزاد بالا، دارای حق الزحمه حسابداری بیشتر هستند. نتایج پژوهش آن‌ها بیانگر آن بود که حق الزحمه حسابداری با نسبت بدهی، سود تقسیمی، فرصت رشد شرکت، نوع حسابرس، نسبت آبی رابطه معنی دار دارد.

۳- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش و هم چنین در راستای اهداف پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

مدت تصدی حسابرسی: یک متغیر نسبی است و عبارت است از مدت سالی که حسابرسی در شرکت به عنوان حسابرسی مستقل کار می‌کند شد (بنی مهد و مرادزاده فرد و زینالی، ۱۳۹۱).

۶- نتایج پژوهش

در جدول شماره ۱، آماره‌های توصیفی پژوهش آورده شده است. این جدول نشان می‌دهد که میانگین حق‌الزحمه حسابرسی برابر ۳۳۱/۵۳ میلیون ریال در بخش خصوصی و در بخش دولتی برابر ۴۷۹/۸۲ میلیون ریال می‌باشد. میانگین مدت تصدی حسابرسی در بخش خصوصی برابر ۲/۷۳ سال و در سازمان حسابرسی برابر ۳/۲۹ سال می‌باشد. هم‌چنین میانگین جمع دارایی‌های شرکت‌های حسابرسی شده در بخش خصوصی و سازمان حسابرسی به ترتیب ۷۴۲،۹۵۴ و ۴،۳۰۷،۱۸۶ میلیون ریال و بیانگر این است که جمع دارایی‌های شرکت‌های مورد حسابرسی در سازمان حسابرسی بیش از ۶ برابر شرکت‌های مورد حسابرسی در بخش خصوصی می‌باشد. این امر به دلیل دولتی بودن اقتصاد در ایران و اجبار قوانین حاکم مبنی بر انتخاب سازمان حسابرسی جهت حسابرسی شرکت‌های دولتی است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها در جدول شماره ۲ نشان داده شده است. سطح معنی داری متغیر حسابرسی نخستین در بخش خصوصی و دولتی (سازمان حسابرسی) به ترتیب برابر ۲/۲ و ۲/۱ درصد می‌باشد. از آنجایی که مقدار سطح معنی دار زیر ۵ درصد می‌باشد لذا فرضیه H_0 شماره ۱ و ۲ مبنی بر عدم وجود رابطه میان حسابرسی نخستین و حق‌الزحمه حسابرسی در بخش خصوصی و دولتی رد می‌شود و فرضیه H_1 تائید می‌گردد. به عبارت دیگر می‌توان ادعا نمود که میان حق‌الزحمه حسابرسی و حسابرسی نخستین در هر دو بخش دولتی و خصوصی رابطه معنی داری و مثبت وجود دارد. از آنجایی که ضریب متغیر حسابرسی نخستین در بخش خصوصی برابر ۰/۱۶۶ و در بخش دولتی ۰/۵۱۶ می‌باشد می‌توان ادعا نمود که شدت رابطه میان حسابرسی نخستین و حق‌الزحمه حسابرسی در بخش دولتی بیشتر از بخش خصوصی است. هم‌چنین میان متغیرهای مدت تصدی حسابرسی، گزارش زیان، اندازه شرکت، نسبت بدهی با حق‌الزحمه حسابرسی در بخش خصوصی رابطه معنی دار وجود دارد. اما بازده دارایی با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنی دار وجود ندارد. به بیان دیگر در بخش خصوصی همه متغیرهای کنترل با حق‌الزحمه رابطه معنی دار دارند به غیر از بازده دارایی‌ها. در بخش دولتی نیز متغیرهای مدت تصدی حسابرسی، اندازه

کنترل و یا مشاهده می‌کند تا اثر آن را بر روی افراد مورد مطالعه یا متغیر وابسته دریابد. اگر حسابرسی شرکتی برای نخستین بار، حسابرسی شرکت را به عهده گرفته باشد مقدار آن یک و در غیر آن صورت مقدار آن صفر است. متغیر وابسته، متغیری است که تغییرات آن تحت تأثیر متغیر مستقل قرار می‌گیرد. به عبارتی متغیری است که به منظور پی بردن به اثر متغیر مستقل مورد مشاهده یا اندازه‌گیری قرار می‌گیرد. در این پژوهش متغیر وابسته عبارت از حق‌الزحمه حسابرسی که از طریق لگارتیم طبیعی (Ln) مبلغ حق‌الزحمه حسابرسی اندازه‌گیری می‌شود.

در زیر چگونگی اندازه‌گیری هر یک از متغیرها توضیح داده می‌شود:

حسابرسی نخستین: اگر صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی برای نخستین بار توسط یک حسابرسی رسیدگی شود، به آن حسابرسی نخستین می‌گویند. اگر موسسه حسابرسی برای نخستین بار در یک شرکت، عهده دار وظیفه حسابرسی باشد، مقدار آن یک و در غیر آن صورت صفر است (عزیز خانی و آقا بیگی، ۱۳۹۲).

حق‌الزحمه حسابرسی: شامل بهای تمام شده خدمات بکار رفته در فرآیند حسابرسی بعلاوه تخمینی از زبان‌های آتی ناشی از مسئولیت حسابرسی در برابر گزارش صادر شده تعیین خواهد شد (بنی مهد و مرادزاده فرد و زینالی، ۱۳۹۱).

اندازه شرکت: عبارت است از بزرگ و یا کوچک بودن یک شرکت مورد رسیدگی حسابرسی یا به عبارت دیگر از لگارتیم طبیعی جمع دارایی‌ها در پایان دوره هر شرکت در هر سال شد (بنی مهد و مرادزاده فرد و زینالی، ۱۳۹۱).

بازده دارایی‌ها: عبارت است از نسبت سود خالص پس از کسر مالیات به جمع دارایی‌ها در پایان دوره هر شرکت در هر سال یا به عبارت دیگر بازده دارایی‌ها توانایی شرکت را در ایجاد سود در ارتباط با میزان کل سرمایه گذاری انجام شده در شرکت اندازه‌گیری می‌کند. شد (بنی مهد و مرادزاده فرد و زینالی، ۱۳۹۱).

نسبت اهرمی: شاخصی است برای اندازه‌گیری ریسک مالی شرکت. این نسبت از طریق تقسیم جمع بدهی به جمع دارایی‌ها به دست می‌آید شد (بنی مهد و مرادزاده فرد و زینالی، ۱۳۹۱).

گزارش زیان: یک متغیر مصنوعی است که با یک و صفر نشان داده می‌شود. اگر شرکتی در یک سال زیان گزارش کند در آن صورت مقدار آن یک و در غیر آن صورت مقدار آن صفر است شد (بنی مهد و مرادزاده فرد و زینالی، ۱۳۹۱).

شرکت رابطه معنی دار با حق الزحمه حسابرسی دارند. اما متغیر حق الزحمه حسابرسی ندارد. های گزارش زیان، بازده دارایی ها و نسبت بدهی رابطه ای با

جدول شماره ۱: آماره های توصیفی متغیرهای کیفی پژوهش

نوع حسابرس	شرح	مدت تصدی حسابرس	بازده دارایی	نسبت اهرمی	حق الزحمه حسابرسی (میلیون ریال)	جمع دارایی ها (میلیون ریال)
بخش خصوصی	تعداد مشاهده	۳۲۶	۳۲۶	۳۲۶	۳۲۶	۳۲۶
	میانگین	۲/۷۳	۰/۱۲۲	۰/۶۴۲	۳۳۱/۵۳	۷۴۲/۹۵۴۳۳
	میانه	۲	۰/۱۱۶	۰/۶۳۳	۲۹۲/۰۰	۳۰۳/۶۹۹۰۰
	انحراف معیار	۱/۷۶	۰/۱۳۲	۰/۲۸۷	۱۷۸/۳۵۷	۱۳۷۸/۸۴۱
	حداقل	۱	-۰/۳۱۷	۰/۱۹۴	۴۵	۱۹/۱۵۲
	حداکثر	۷	۰/۶۳۹۴	۲/۶۶۳	۹۶۹	۱۶۹۹۶/۵۸۶
بخش دولتی	تعداد مشاهده	۲۱۴	۲۱۴	۲۱۴	۲۱۴	۲۱۴
	میانگین	۳/۲۹	۰/۱۱۵	۰/۶۸۸	۴۷۹/۸۲	۴۳۰۷/۱۸۶
	میانه	۳	۰/۰۸۷	۰/۷۰۶	۴۴۶/۵۰	۵۳۶/۱۸۹۵۰
	انحراف معیار	۱/۸۹	۰/۱۳۲	۰/۱۸۴	۲۳۲/۷۵۳	۱۴۰۶۵/۶۴
	حداقل	۱	-۰/۱۴۵	۰/۰۶۰	۳۶	۱۸/۸۳۰
	حداکثر	۷	۰/۹۴۶۷	۱/۳۴۲۳	۹۸۵	۱۱۷۴۹۰/۹

جدول شماره ۲: نتایج آزمون فرضیه

شرح	متغیرهای مستقل	ضرایب	آماره T	سطح معنی داری	عامل تورم واریانس (VIF)
بخش خصوصی	عرض از مبدا				
	متغیر اصلی	حسابرسی نخستین	۰/۰۳۷۹	۰/۱۲۷	۰/۸۹۹
	متغیرهای کنترلی	مدت تصدی حسابرس	۰/۰۳۵۲	۲/۱۲۹	۰/۰۳۴
		گزارش زیان	۰/۲۷۵	۲/۳۹۴	۰/۰۱۷
		بازده دارایی	-۰/۱۲۲	-۰/۴۵۱	۰/۶۵۲
		اندازه شرکت	۰/۴۶۴	۲۰/۳۴۳	۰/۰۰۰
		نسبت اهرمی	-۰/۵۵۶	-۴/۸۲۲	۰/۰۰۰
بخش دولتی	عرض از مبدا				
	متغیر اصلی	حسابرسی نخستین	۰/۵۱۶	۲/۳۲۵	۰/۰۲۱
	متغیرهای کنترلی	مدت تصدی حسابرس	۰/۱۰۷	۴/۹۶۵	۰/۰۰۰
		گزارش زیان	-۰/۰۸۸۲	۰/۵۹۹	۰/۵۵۰
		بازده دارایی	۰/۱۶۲	۰/۴۳۱	۰/۶۶۷
		اندازه شرکت	۰/۳۵۳	۱۱/۵۲۹	۰/۰۰۰
		نسبت اهرمی	۰/۰۸۹۵	۰/۳۵۸	۰/۷۲۰

بنابراین خط رگرسیون حق الزحمه حسابرسی به صورت زیر از جدول فوق استخراج می گردد:

$$Y = 0.166 x_1 + 0.3528 x_2 + 0.275 x_3 + 0.464 x_4 - 0.556 x_5 + \sum_i$$

در این قسمت با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه، آزمون مربوط به تدوین خط رگرسیون حق الزحمه حسابرسی برای کل شرکت های نمونه آماری، انجام می شود. در جدول شماره ۴-۴، ضرایب مربوط به هر یک از متغیرهای مستقل و کنترل و همچنین سطح معنی داری آن ها مشخص شده است.

ضریب تعیین مدل رگرسیون (R^2) که نسبتی از واریانس بیان شده به کل واریانس را نشان می‌دهد با توجه به جدول شماره ۴ برای بخش خصوصی برابر 61/6 درصد و سازمان حسابرسی برابر ۶۰/9 درصد است.

جدول شماره ۳: آنالیز واریانس

شرح	مدل	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F آماره	سطح معنی داری
بخش خصوصی	رگرسیون	103/178	10	10/318	50/277	۰/۰۰۰
	باقی مانده	64/234	313	0/205		
	جمع	167/413	323			
بخش دولتی	رگرسیون	93/583	11	8/508	28/584	۰/۰۰۰
	باقی مانده	60/121	202	0/298		
	جمع	153/704	213			

آزمون دوربین واتسون:

این آماره برای برآورد وجود یا عدم وجود خود همبستگی در مقادیر باقی مانده (Residuals) استفاده می‌شود. به این نحوه که تابع آزمون آن بر مبنای فرض صفر آماری به صورت زیر بنا گردیده است:

H_0 : در جمله اخلاص (مقادیر باقی مانده) خود همبستگی وجود دارد.

H_1 : در جمله اخلاص (مقادیر باقی مانده) خود همبستگی وجود ندارد.

اگر مقدار آماره مذکور بین ۱/۵ تا ۲/۵ برآورد گردد، در آن صورت فرضیه H_0 مبنی بر وجود خود همبستگی در جمله پسماند، رد و فرضیه H_1 تأیید می‌گردد.

در اینجا با توجه به جدول شماره ۴ مقدار آماره دوربین واتسون برای بخش خصوصی برابر 1/854 و سازمان حسابرسی برابر ۱/752 می‌باشد بنابراین H_0 رد و فرضیه مقابل آن یعنی H_1 یعنی بر عدم وجود خود همبستگی در جمله اخلاص تأیید می‌شود.

جدول شماره ۴: آزمون دوربین واتسون

آماره دوربین واتسن	آماره های تغییرات					خطای استاندارد	ضریب تعیین تعدیل شده	ضریب تعیین	ضریب همبستگی	شرح
	تغییر در سطح معنی داری F	درجه آزادی ۲	درجه آزادی ۱	تغییرات F	تغییرات ضریب تعیین					
1/854	۰/۰۰۰	313	10	50/28	0/616	0/453	0/604	0/616	0/785	بخش خصوصی
1/752	۰/۰۰۰	202	11	28/58	0/609	0/545	0/588	0/609	0/78	بخش دولتی

که در آن :

$$Y = \text{حق الزحمه حسابرسی در بخش خصوصی}$$

$$x_1 = \text{حسابرسی نخستین}$$

$$x_2 = \text{مدت تصدی حسابرسی}$$

$$x_3 = \text{گزارش زیان}$$

$$x_4 = \text{اندازه شرکت}$$

$$x_5 = \text{نسبت اهرمی}$$

$$\sum_i = \text{مقادیر باقی مانده - خطای مدل}$$

در سطح اطمینان ۹۵ درصد در بخش خصوصی حق الزحمه حسابرسی تابعی است از حسابرسی نخستین، مدت تصدی حسابرسی، گزارش زیان، اندازه شرکت و نسبت اهرمی و مابقی متغیرها بر حق الزحمه حسابرسی بی تأثیر است. اما در بخش دولتی خط رگرسیون به شرح زیر می‌باشد :

$$Y = ۱/۰۶۲ + ۰/۵۱۶ x_1 + ۰/۱۰۷ x_2 + ۰/۳۵۳ x_3 + \sum_i$$

که در آن :

$$Y = \text{حق الزحمه حسابرسی}$$

$$x_1 = \text{حسابرسی نخستین}$$

$$x_2 = \text{مدت تصدی حسابرسی}$$

$$x_3 = \text{اندازه شرکت}$$

$$\sum_i = \text{مقادیر باقی مانده - خطای مدل}$$

در سطح اطمینان ۹۵ درصد در سازمان حسابرسی حق الزحمه حسابرسی تابعی است از متغیرهای حسابرسی نخستین، مدت تصدی حسابرسی و اندازه شرکت می‌باشد و بقیه متغیرها بر حق الزحمه حسابرسی تأثیرگذار نیست.

آزمون‌های مربوط به خط رگرسیون :

برای ارزیابی صحت خط رگرسیون از آزمون آماری آنالیز واریانس (Anova) استفاده می‌شود. این آزمون آماری دارای آماره های F و سطح معنی داری می‌باشد. نتایج این آزمون در جدول شماره ۳ آورده شده است. مقدار آماره F در بخش خصوصی برابر 50/277 و در سازمان حسابرسی برابر 28/584 و سطح معنی داری آن‌ها برابر صفر است. از این رو آزمون فوق، صحت و وجود خط رگرسیون را تأیید می‌نماید. همچنین

۷- یافته های تحقیق

نتایج آزمون فرضیه نشان می دهد رابطه مستقیم میان تغییر حسابرسی نخستین و حق الزحمه حسابرسی در هر دو بخش خصوصی و دولتی وجود دارد. در سطح اطمینان ۹۵ درصد در بخش خصوصی حق الزحمه حسابرسی تابعی است از حسابرسی نخستین، مدت تصدی حسابرِس، گزارش زیان، اندازه شرکت و نسبت اهرمی است. به عبارت دیگر، نتایج بیانگر آن است حسابرسی نخستین در هر دو بخش دولتی و خصوصی با حق الزحمه حسابرسی رابطه ای معنی دار و مثبت دارد. اما با توجه به ضریب متغیر حسابرسی نخستین در بخش خصوصی برابر ۰/۱۶۶ و در بخش دولتی ۰/۵۱۶ می توان ادعا نمود که شدت رابطه میان حسابرسی نخستین و حق الزحمه حسابرسی در بخش دولتی بیشتر از بخش خصوصی است. یعنی بخش خصوصی برای آن که در بازار رقابت باقی بماند، تخفیف بیشتری در مقایسه با بخش دولتی به صاحبکاران ارائه می نماید.

این موضوع را می توان با توجه به اماره توصیفی نیز تایید نمود که در آن میانگین حق الزحمه حسابرسی در بخش خصوصی کمتر از بخش دولتی است.

این پژوهش به بررسی تأثیر حسابرسی نخستین بر حق الزحمه حسابرسی در بخش دولتی و خصوصی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران می پردازد. نتایج آزمون فرضیه نشان داد که رابطه مستقیم میان تغییر حسابرِس (حسابرسی نخستین) و حق الزحمه حسابرسی در هر دو بخش خصوصی و دولتی وجود دارد. شواهد این تحقیق نشان می دهد میانگین حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین در بخش خصوصی کمتر از بخش دولتی است. با توجه به ضریب متغیر حسابرسی نخستین در بخش خصوصی برابر بخش دولتی می توان ادعا نمود که شدت رابطه میان حسابرسی نخستین و حق الزحمه حسابرسی در بخش دولتی بیشتر از بخش خصوصی است. این موضوع نشان دهنده آن است موسسات خصوصی حسابرسی برای آن که در بازار رقابت باقی بمانند، در رقابت با بخش دولتی تخفیف بیشتری در حق الزحمه حسابرسی ارائه می نمایند. نتایج این پژوهش با مبانی نظری آن از جمله نتایج تحقیق دی آنجلو (۱۹۸۱)، هوانگ و همکاران (۲۰۰۹) و عزیز خانی و آقابلیگی (۱۳۹۲) مطابقت دارد. امکان قیمت گذاری پایین حسابرسی نخستین و تبعات این قیمت گذاری از جمله کاهش استقلال حسابرِس و کیفیت حسابرسی باید مورد توجه نهادهای ناظر بر بازارهای سرمایه و پژوهش های حسابداری و حسابرسی باشد. از این رو به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می شود تا موضوع حق الزحمه

حسابرسی را به عنوان یک موضوع مهم در بررسی عملکرد موسسات حسابرسی در حسابرسی نخستین را در راستای ارتقای کیفیت حسابرسی مورد بررسی بیشتر قرار دهد.

۸- نتیجه گیری و بحث

بررسی کلی تحقیقات صورت گرفته در خصوص حق الزحمه حسابرسی و عوامل اثرگذار بر آن نشان می دهد که مهم ترین عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرِس که گویی نوعی اتفاق نظر در این مورد در میان محققان داخلی و خارجی وجود دارد عبارتند از اندازه مشتری، کیفیت حسابرسی، تغییر حسابرسی، نوع صنعت، پیچیدگی حاکم بر فعالیت صاحب کار، سودآوری، نقدینگی، استقلال هیات مدیره، و حاکمیت شرکتی. همچنین برخی از محققان با روش ها و فرمول هایی سعی در برآورد و پیش بینی مبلغ حق الزحمه نرمال برای حسابرسی نموده اند بدین صورت که چنانچه میزان حق الزحمه واقعی بیش از حق الزحمه نرمال باشد آن را حق الزحمه غیر نرمالی مثبت و چنانچه حق الزحمه واقعی کمتر از حق الزحمه نرمال باشد آن را حق الزحمه غیر نرمال منفی نام نهاده اند. بررسی های صورت گرفته در خصوص تجزیه و تحلیل تغییرات حق الزحمه حسابرِس بیانگر این است که حق الزحمه غیر نرمال مثبت، تأثیر مثبت بر کیفیت حسابرسی دارد ولی حق الزحمه غیر نرمال منفی، اثر منفی بر کیفیت حسابرسی دارد، هرچند برخی تحقیقات نیز بیانگر بی تأثیر بودن حق الزحمه غیر نرمال منفی بر کیفیت حسابرسی است. همچنین تحقیقات داخلی علاوه بر عوامل بالا تورم و درصد مالکیت نهادهای دولتی و شبه دولتی را نیز در زمره عوامل مهم در تعیین حق الزحمه حسابرِس نشان داده است.

این پژوهش به بررسی تأثیر حسابرسی نخستین بر حق الزحمه حسابرسی در بخش دولتی و خصوصی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران می پردازد. موضوع چگونگی قیمت گذاری حسابرسی نخستین و امکان قیمت گذاری پایین حسابرسی نخستین و تبعات این قیمت گذاری بر استقلال حسابرِس و کیفیت حسابرسی مورد توجه نهادهای ناظر بر بازارهای سرمایه و پژوهش های حسابداری و حسابرسی بوده است. نتایج آزمون فرضیه نشان داد که رابطه مستقیم میان تغییر حسابرِس (حسابرسی نخستین) و حق الزحمه حسابرسی در هر دو بخش خصوصی و دولتی وجود دارد. با توجه به ضریب متغیر حسابرسی نخستین در بخش خصوصی برابر بخش دولتی می توان ادعا نمود که شدت رابطه میان حسابرسی نخستین و حق الزحمه حسابرسی در بخش دولتی بیشتر از بخش خصوصی است.

- * مهرانی ساسان و جمشیدی ایوانکی کورش، (۱۳۹۰) عوامل مؤثر بر تعیین حق‌الزحمه حسابرسی، ماهنامه حسابدار رسمی، بهار شماره ۱۳، صص ۶۰-۷۸.
- * نیک‌بخت محمدرضا و تنانی محسن، (۱۳۸۹) آزمون عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی، پژوهش‌های حسابداری مالی، صص ۱۱۱-۱۳۲.
- * Choi, J-H., Kim, J-B., Zang, Y. (۲۰۱۰) Do abnormally high audit fees impair audit quality? Auditing: a journal of practice and theory, 29(2), pp. 115-141.
- * DeAngelo, L. (1981), Auditor size and audit quality, Journal of Accounting and Economics, 3 (3): 183-199.
- * Griffin, Paul A. and David H. Lont (۲۰۱۱) Audit fees around dismissals and resignations: Additional evidence, Journal of Contemporary Accounting & Economics, 7 PP. 65-81.
- * Hua-Wei Huang, K. Raghunandan, and Dasaratha Rama, Audit Fees for Initial Audit Engagements Before and After SOX, May 2009, pp. 171-190
- * Krantz, M. (2002), With Anderson out, fees may rise, USA Today, (June 2): C1.
- * Levin, C. (2002), Stock Options Amendments, Congressional Record 107th Congress Second session, (July 10). Washington, D.C: U.S. Senate.
- * Turner, L. (2002), Oversight hearing on accounting and investor protection issues raised by enron and other public companies, U.S. senate, Committee on banking, Housing and Urban affairs. (February 26). Washington, D.C.; Government Printing Office.

یادداشت‌ها

- 1- Levin
- 2- Turner
- 3- Krantz
- 4- Hua-Wei Huang
- 5- DeAngelo
- 6- Griffin, Paul A. and David H. Lont
- 7- Choi, J-H., Kim, J-B, Zang
- 8- Hua-Wei Huang, K

نتایج تحقیق نشان می‌دهد که حسابرسی نخستین در هر دو بخش دولتی و خصوصی با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه ای معنی دار و مثبت دارد. هم چنین حق‌الزحمه حسابرسی در بخش دولتی تابعی از حسابرسی نخستین، مدت تصدی حسابرسی و اندازه شرکت مورد رسیدگی.

در بخش دولتی متغیرهای گزارش زیان، بازده دارایی و نسبت بدهی رابطه ای با حق‌الزحمه حسابرسی ندارد، اما در بخش خصوصی نتایج بیانگر آن است حق‌الزحمه حسابرسی تحت تأثیر متغیرهای نظیر حسابرسی نخستین، مدت تصدی حسابرسی، گزارش زیان، اندازه شرکت مورد رسیدگی و نسبت اهرمی است. در بخش خصوصی بازده دارایی (سودآوری شرکت مورد رسیدگی) رابطه ای معنی دار با حق‌الزحمه حسابرسی ندارد. گریفین و لونت (۲۰۱۱) در پژوهش خود نشان دادند که حق‌الزحمه حسابرسی رابطه ای معنی دار با عواملی چون نوع گزارش حسابرسی، تغییر حسابرسی، نوع صنعت، نسبت جاری، تعداد بخش‌های واحد تجاری، اندازه صاحبکار دارد.

فهرست منابع

- * بنی مهد بهمن و مرادزاده فرد مهدی و زینالی مهدی (۱۳۹۱) اثر حق‌الزحمه حسابرسی بر اظهار نظر حسابرسی، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت سال پنجم، شماره ۱۵
- * حساس یگانه یحیی و علوی طبری حسین، (۱۳۸۲) رابطه بین منابع صرف شده بر روی حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل، فصلنامه مطالعات حسابداری. سال اول، شماره ۹۴، صص ۴-۷۱.
- * سجادی سید حسین و زارعی رضا، (۱۳۸۶) تأثیر ویژگی‌های موسسه حسابرسی و صاحب کار بر حق‌الزحمه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۹، صص ۶۷ - ۹۰.
- * عزیز خانی مسعود و آقا بیگی زینب، (1392) بررسی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین و سنوات آینده دوره تصدی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مجله دانش حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۵، صص 105 تا 127
- * موسوی سید علیرضا و داروغه حضرتی فاطمه، (۱۳۹۰) بررسی رابطه بین جریان نقد آزاد و حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله علمی و پژوهشی حسابداری، سال سوم، شماره ۱۰، صص ۱۴۱ - ۱۷۳.