

بررسی مقایسه ای عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی صورتهای مالی از منظر حسابرسان مستقل و مدیران اجرایی

دکتر محسن تنانی، عضو هیات علمی گروه حسابداری دانشگاه علوم اقتصادی، دانشکده علوم مالی^۱

سید محمد علوی، عضو هیات مدیره جامعه حسابداران رسمی ایران

Archive of SID

^۱ - شماره همراه: ۰۹۱۲۵۴۸۴۵۴۹ - آدرس ایمیل: m_tanani@ ues.ac.ir

بررسی مقایسه ای عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی صورتهای مالی از منظر حسابرسان مستقل و مدیران اجرایی

چکیده:

این مقاله به بررسی شباهت ها و تفاوت های بین عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی صورتهای مالی از منظر حسابرسان مستقل شاغل در موسسات حسابرسی (مدیران و مدیران ارشد) و نیز اعضای هیات مدیره، مدیران و معاونان مالی صاحبکاران پرداخته است. عوامل مورد بررسی شامل متغیرهای خاص صاحبکار، متغیرهای خاص حسابرس و متغیرهای خاص کار حسابرسی می باشند. مطالعه مبتنی بر نظرسنجی از حسابرسان مستقل شاغل در موسسات حسابرسی و مدیران اجرایی شرکتهای بورس اوراق بهادار تهران می باشد. نتایج نشان می دهد که در هیچ یک از حوزه های خاص صاحبکار، خاص حسابرس و خاص کار حسابرسی بین نظر حسابرسان مستقل و مدیران مالی تفاوت معنی داری وجود ندارد.

واژه های کلیدی: حسابرسی مستقل صورتهای مالی، حق الزحمه حسابرسی، متغیرهای خاص صاحبکار، متغیرهای خاص حسابرس، متغیرهای خاص کار حسابرسی

مطالعه عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسي از نظر تأثير آن بر كيفيت حسابرسي، حايز اهميت است. حق الزحمه حسابرسي در برنامه ريزي و اجراي مناسب و باكيفيت كار حسابرسي مالي موثر است. كيفيت پايين حسابرسي موجب کاهش اعتماد استفاده كنندگان صورتهاي مالي مي شود و اين امر نه تنها منجر به ناکامي از دستيابي به اهداف حسابرسي مي شود، بلکه موجب کاهش اعتبار فرآيند حسابرسي در ابعاد کلان خواهد شد و مانع از تخصيص بهينه سرمايه در بازار اوراق بهادار و افزايش هزينه سرمايه و تأمين مالي مي شود (رجبي، ۱۳۸۳).

در کشور ما نحوه تعيين حق الزحمه هاي حسابرسي به معضل تبديل شده و آشفتهگي قيمت گذاري خدمات حسابرسي، موجب شده هيچ مبنای مشخصی برای تعيين حق الزحمه حسابرسي مالي وجود نداشته باشد و بعضا قضاوت هاي حرفه اي حسابرسان منجر به پيشنهادهاي ضد و نقیضی گردد که تناسبی با يکديگر ندارد (نيکبخت و تنانی، ۱۳۸۹). لذا اين تحقيق به بررسی نظرات فعالان حرفه حسابرسي پرداخته تا مشخص کند عوامل موثر بر حق الزحمه هاي حسابرسي مالي در ايران چه هستند. تعيين اين عوامل مي تواند تا حدودی به انسجام بازار کمک کند و از سر درگمی حرفه بکاهد.

ضرورت و بيان مسئله

آشنایی با عوامل موثر بر حق الزحمه هاي حسابرسي هم برای حسابرسان، هم صاحبکاران آن ها و هم اشخاصی اهميت دارد که سياستگذاري و قانونمندی در حرفه حسابرسي را دنبال مي کنند (نيکبخت و تنانی، ۱۳۸۹).

حسابرسان با دانستن اين عوامل مي توانند خدمات خود را به شکل مناسبی قيمت گذاري کنند (گيست، ۱۹۹۲). اهميت اين موضوع به خصوص در سالهاي اخير و پس از تشكيل جامعه حسابداران رسمي ايران در کشور ما بيشتر ديده مي شود زیرا پس از تشكيل جامعه، انحصار بازار كار حسابرسي شکسته شده و رقابت

شدیدی بین حسابرسان شکل گرفته است (رجبی و محمدی خشویی، ۱۳۸۷). در چنین شرایطی، حسابرسی موفق است که بتواند با توجه به ویژگی های واحد مورد رسیدگی، بهترین برآورد را از حق الزحمه خود داشته باشد تا ضمن حفظ کیفیت کار، آن را با حداقل هزینه انجام دهد (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹).

در واقع، حسابرسان با اطلاع از این عوامل خواهند توانست معیارهای قابل اتکا و یکنواختی را بدست آورند که با تعهد به استفاده همه حسابرسان از آنها انسجام و نظم خاصی در حرفه از بابت حق الزحمه ها ایجاد خواهد شد. در این صورت، از لطمات وارده به حرفه حسابرسی بدلیل نگاه بازاری به آن کاسته می شود (موسوی و داروغه حضرتی، ۱۳۹۰).

با رشد رقابت در حرفه، موسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت هر چه بهتر و بهای کمتر به بازار را بیشتر دریافته اند. برای رقابت بر پایه ای به غیر از کیفیت و متفاوت کردن خدمات، موسسات حسابرسی به دنبال بهینه نمودن حق الزحمه خود و بهترین پیشنهادها برای آن هستند. بدین ترتیب که هم درآمد خود را حداکثر سازند و هم کار را در شرایط رقابتی از دست ندهند. به همین منظور، آگاهی از عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی می تواند بسیار مفید باشد (چوی و همکاران، ۲۰۰۸).

تعیین عوامل موثر بر هزینه حسابرسی به صاحبکار نیز کمک می کند منافع این خدمت را بهتر درک کند و بداند این هزینه را به خاطر چه چیزی متحمل می شود. بدیهی است آگاهی از این مساله، موجب تسریع و تسهیل کار حسابرسی شده و به دلیل مشارکت صاحبکار، حسابرسی با کیفیت بالاتری انجام خواهد گرفت (گیست، ۱۹۹۲).

دنیای کسب و کار و حرفه ای امروز، دستخوش تحولات بسیاری گردیده است. جهانی شدن نه تنها به تجارت بلکه به حرفه های مختلف نیز تسری یافته است. این بدان معناست که تقاضا برای دقت نظر بیشتر نسبت به نتیجه کارهای حرفه ای و میزان هزینه آن ها افزایش یافته است و دیگر نمی توان به سیستم ها و روش های سنتی اتکا نمود. طی سال های گذشته، با افزایش رقابت بین موسسات حسابرسی، این حرفه

دستخوش تحولات زیادی گردیده است. رقابت حرفه ای رو به افزایش و فشارهای اقتصادی، عوامل مضاعفی است که صاحبکاران را به رابطه خدمات حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی حساس نموده است (حساس یگانه و علوی طبری، ۱۳۸۲).

بهای کالا یا خدمات، قیمتی است که مصرف کننده برای استفاده از آن حاضر به پرداخت است اما در عمل این فرمول در کشورهای فاقد اقتصاد رقابتی، کارایی نداشته و قیمت را با انحصارات یا حداقل معیشتی تعیین می کنند (خدادادی و حاجی زاده، ۱۳۹۰). در حال حاضر، از مناقشات اصلی حرفه حسابرسی، تعیین حداقل نرخ حق الزحمه حسابرسی و نرخ شکنی برخی موسسات حسابرسی است. با شناسایی عوامل موثر بر حق الزحمه دریافتی حسابرسی، می توان سیاست های مناسبی برای برخی از مسائل پیش روی این حرفه تدوین کرد (رجبی و محمدی خشویی، ۱۳۸۷).

به نظر می رسد نقطه نهایی کار، ایجاد مدلی (مثل مدل سایمونیک (۱۹۸۰) است که حق الزحمه حسابرسی را به شکل مناسبی در ایران تعیین کند به طوری که در آن حق الزحمه، تابعی از هزینه حسابرسی، ساعات کارکرد ضربدر نرخ بهای خدمات، و صرف ریسکی است که حسابرس به خاطر خطر طرح دعاوی دادگاهی و زیانهای آتی احتمالی صاحبکار در نظر می گیرد) (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹).

مبانی نظری تحقیق

حسابرسی در معنای اعم کلمه دارای سابقه های طولانی است. حسابرسی از زمانی متولد گشت که نیاز به کنترل نسبت به عملیات مختلف مالی به خصوص وجوه دولتی احساس شد. پس از دوره رنسانس و توسعه تجارت جهانی نیاز به داشتن حساب و کتاب بیشتر شد. لذا اصول دفترداری دوطرفه در قرن ۱۵ میلادی در ایتالیا متولد شد. انقلاب صنعتی کارخانه های بزرگ را به وجود آورد و از تشکل سرمایه های کوچک و اشتراک آنها، سرمایه های بزرگ ایجاد گردیده و نهایتاً منجر به ایجاد بورس و بازار اوراق بهادار شد (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۸).

سازمان بورس و اوراق بهادار، بعد تازه ای به حسابداری، از جمله لزوم ارائه اطلاعات مالی به سهامداران و سایرین برای چگونگی اداره سرمایه ها، ارزیابی عملکرد و سنجش کارایی مدیران و ... بخشید (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۸). گزارشهای برون سازمانی حسابداری را افراد شاغل در حرفه به تنهایی نمی توانستند به طور کامل و بی عیب ارایه دهند زیرا وجود رابطه استخدامی مستقیم، آنها را ناگزیر به پذیرش نظرات مدیران واحدهای اقتصادی در تهیه صورتهای مالی می کرد. حال آنکه صورت های مالی باید نیاز گروه های مختلف استفاده کننده از صورتهای مالی را برآورده می نمود. لذا چاره این کار انتخاب حسابرس مستقل و خبره توسط مجامع عمومی صاحبان سهام بود. تجمع حسابداران ورزیده و دارای تخصص کافی که عملیات مذکور را انجام می دادند در انجمن هایی که الزام به رعایت رفتار حرفه ای شرط لازم آن بود، نظام حرفه حسابرسی را پدید آورد. نخستین نمونه آن انجمن حسابداران خبره انگلستان بود که در کشورهای دیگر نیز الگو قرار گرفت (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۸).

به طور کلی، سه فرضیه عمده برای نیاز به حسابرسی مطرح است (لم، ۱۹۹۸). این فرضیات عبارتند از:

۱- فرضیه نمایندگی^۲

این فرضیه، به نقشی اشاره دارد که حسابرسی در کاهش مسائل و خطرات نادیده گرفتن اصول اخلاقی ایفا می کند. طبق فرضیه نمایندگی، حسابرس در چارچوب روابط بین نماینده - مالک^۳ بخش لاینفک سازوکاری قراردادی است که برای کنترل و نظارت بر هزینه های نمایندگی مدیر ایجاد می شود. به گفته جنسن و مک لینگ (۱۹۷۶) هنگامی که نماینده (مدیر) نسبت به مالک از اطلاعات بیشتری راجع به عملیات داخلی شرکت برخوردار است، با فرض اینکه مدیر بدنبال منافع شخصی خود است، بیشتر از حد مطلوب از منابع شرکت استفاده کرده و برای انتقال ثروت از مالکان به نفع خود تلاش می کند. بنابراین سرمایه گذاران دارای رفتار عقلایی، چنین رفتارهایی را در قیمت گذاری اوراق بهادار شرکت لحاظ خواهند کرد و مبلغ کمتری را برای آن اوراق بهادار می پردازند (لم، ۱۹۹۸). حتی به عنوان آخرین گزینه ممکن

^۲ - Agency hypothesis

^۳ - Agent - Principal

است سرمایه خود را از شرکت خارج نمایند. در نتیجه سرمایه گذاران برای اجتناب از چنین پیشامدهایی سعی می کنند سازوکارهایی را برقرار سازند که بر رفتارها و انگیزه های فرصت طلبانه نظارت و کنترل داشته باشد. وجود حسابرس مستقل، از این سازوکارهاست. بدین ترتیب، در فرضیه نمایندگی، نقش حسابرس کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و خطرات زیرواگذاری اخلاقی است. بدون وجود حسابرس ممکن است صورتهای مالی جانبدارانه و نادرست ارائه شوند (لم، ۱۹۹۸).

۲- فرضیه اعتمادسازی^۴

بر اساس این فرضیه، حسابرس به کاهش تصمیمات نادرست در بازار سرمایه کمک می کند و سرمایه گذار سعی می کند حسابرس معتبری را برگزیند تا به بازار سرمایه نشان دهد عملیات شرکت شفاف و مناسب می باشد. سرمایه گذاران بالقوه نیز برای تصمیمات سرمایه گذاری خود از این علائم^۵ استفاده می کنند (لم، ۱۹۹۸).

توجیه این فرضیه در مورد نحوه قیمت گذاری خدمات حسابرسی بدین صورت است که موسسات حسابرسی بزرگ و معتبر از صاحبکاران خود حق الزحمه بالاتری را طلب می کنند زیرا چنین موسساتی از کیفیت و اعتبار بالایی نزد سرمایه گذاران و جامعه برخوردارند و در نتیجه شفافیت و عملکرد مناسب تری را برای شرکت به ارمغان می آورند (فرانسیس، ۱۹۸۴).

۳- فرضیه اعتباربخشی^۶

بر اساس این فرضیه که نسبت به دو فرضیه قبلی، کمتر مورد توجه محققان و نظریه پردازان قرار گرفته است، ممکن است حرفه حسابرسی مدعی باشد در اعتبار بخشی به نتایج و صورتهای مالی هیچ مسئولیتی ندارد ولی در طرف دیگر، سرمایه گذاران معتقدند در صورتی که در نتیجه استفاده از صورتهای مالی همراه کننده به آنها زیان وارد شود، حسابرسان باید تاوان آن را بپردازند و زیان آنها را جبران کنند. بنابراین

^۴ - Signaling hypothesis

^۵ - Signals

^۶ - Insurance hypothesis

ممکن است در مواردی که به سرمایه گذاران زیان وارد می شود، حسابرسان مورد بازخواست قرار گیرند. در نتیجه، حسابرسان باید در قیمت گذاری خدمات خود این ریسک را لحاظ کنند و هرچه نتایج عملیات شرکتی ضعیف تر باشد (سوددهی پایین یا زیان ده بودن) این ریسک افزایش یافته و حق الزحمه حسابرسی نیز به تبع آن افزایش می یابد (سایمونیک، ۱۹۸۴).

در عمل، یک یا ترکیبی از این فرضیات متناسب با شرایط فرهنگی و محیط قانونی و قضایی به کار می رود و در یک کشور ممکن است یکی از آنها نسبت به بقیه، توجیه بهتری را ارائه نماید (لم، ۱۹۹۸).

بررسی پیشینه تحقیق

منافع اقتصادی حسابرس از طریق حق الزحمه ای تامین می شود که از انعقاد قرارداد با صاحبکاران عاید می شود. حسابرسان برای قیمت گذاری خدمات حسابرسی از عوامل گوناگونی استفاده می کنند و تحقیقات زیادی نیز در رابطه با شناسایی و ارزیابی این عوامل انجام شده است. عوامل توصیفی مدنظر در اغلب مطالعات شامل عوامل ریسک، حجم و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی بوده است. حق الزحمه حسابرسی تاکنون موضوع بسیاری از پژوهش های حسابرسی بوده و در تحقیقات متعددی به بررسی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی پرداخته شده است (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹).

به عنوان نمونه، حساس یگانه و علوی طبری (۱۳۸۲) رابطه بین منابع صرف شده برای حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل را بررسی کردند. هدف آنها شناسایی عوامل تعیین کننده حق الزحمه حسابرسی مستقل و داخلی، شناسایی تاثیر وجود حسابرسی داخلی در کاهش حق الزحمه حسابرسی بنگاه اقتصادی و بررسی اثربخشی افزایش سطوح مدیریتی که حسابرسان داخلی به آن گزارش می کنند در کیفیت کار حسابرسان داخلی و در نهایت مفید بودن آنان به عنوان جانشین حسابرسان مستقل می باشند. نتایج تحقیق نشان داد حق الزحمه حسابرسی مستقل با پیچیدگی بنگاه اقتصادی مرتبط است، افزایش منابع صرف شده برای بخش حسابرسی داخلی بنگاه موجب کاهش حق الزحمه حسابرسی مستقل می شود و این کاهش در

بنگاههای اقتصادی بیشتر است که حسابرسان داخلی به سطوحی بالاتر از معاون مالی و اداری گزارش ارائه می کنند.

رجبی و محمدی خشویی (۱۳۸۷) به بررسی رابطه بین هزینه های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل بر روی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار طی سال ۱۳۸۴ پرداختند. این پژوهش با استفاده از روش آماری رگرسیون انجام شد. نتایج نشان داد متغیرهای متوسط جمع دارایی ها و درآمدهای عملیاتی، درصد سهم اولین سهامدار عمده، پایان سال مالی و نوع حسابرس با حق الزحمه حسابرسی ارتباط معنی داری دارند ولی سایر عوامل مرتبط با هزینه های نمایندگی از جمله نسبت حسابهای دریافتنی و موجودی ها به جمع دارایی ها، نسبت کل بدهی ها به مجموع دارایی ها، نسبت سود قبل از کسر بهره و مالیات به جمع دارایی ها فاقد ارتباط آماری معنی داری با حق الزحمه حسابرسی می باشند.

تنانی و نیکبخت (۱۳۸۹) عوامل موثر بر حق الزحمه های حسابرسی را در بین شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۸۲ تا ۱۳۸۶ آزمون کرده اند. روش آماری در این تحقیق، تحلیل همبستگی از طریق روش تخمین داده های تلفیقی (پانل) بوده است. یافته های این تحقیق نشان داد متغیرهای حجم عملیات (اندازه) شرکت، پیچیدگی عملیات شرکت، نوع موسسه حسابرسی و تورم ارتباط معنی داری با حق الزحمه حسابرسی دارند ولی متغیرهای ریسک حسابرسی و تحصیلات و تجربه مسئول تهیه کننده صورتهای مالی با متغیر وابسته (حق الزحمه حسابرسی) فاقد ارتباط آماری بودند.

موسوی و داروغه حضرتی (۱۳۹۰) به بررسی نقش جریان نقد آزاد شرکتهای بر حق الزحمه حسابرسی پرداختند. هدف از پژوهش، تعیین این موضوع بود که آیا بین جریان نقد آزاد و حق الزحمه حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد. نتایج بررسی آنها که با روش آماری رگرسیون چندمتغیره و ضریب همبستگی پیرسون انجام گرفت در بین تعداد ۳۰۰ سال - شرکت طی دوره زمانی ۱۳۸۲ الی ۱۳۸۷ نشان داد که شرکت های با جریان نقد آزاد بالا دارای حق الزحمه حسابرسی بیشتری هستند. همچنین در این شرکتهای، میزان بدهی و سود تقسیمی با حق الزحمه حسابرسی از لحاظ آماری ارتباط معنی داری پیدا می کند.

خدادادی و حاجی زاده (۱۳۹۰) نیز در تحقیقی با عنوان "نظریه نمایندگی و حق الزحمه حسابرسی مستقل: آزمون فرضیه جریان های نقد آزاد" به بررسی تاثیر هزینه های نمایندگی ناشی از فرضیه جریان های نقد آزاد بر حق الزحمه حسابرسی پرداختند. تحقیق برای دوره زمانی ۱۳۸۵ تا ۱۳۸۸ و به صورت الگوی رگرسیون داده های تلفیقی انجام گرفت و نتایج کلی آن موید وجود ارتباط مثبت و معنی دار بین هزینه های نمایندگی ناشی از جریان های نقد آزاد شرکت و حق الزحمه حسابرسی بود. همچنین شواهد نشان داد در شرکتهای دارای جریان های نقدی آزاد زیاد، بین سطح بدهی و حق الزحمه حسابرسی ارتباط مثبت و معنی دار و بین نسبت فرصت های رشد آتی و حق الزحمه حسابرسی، ارتباط منفی و معنی دار وجود دارد.

اما در عوض تحقیقات قابل توجهی در کشورهایی مثل آمریکا، انگلستان، استرالیا، فرانسه، نیوزلند، فنلاند، کانادا، ژاپن، هند، بنگلادش، تایوان، سنگاپور، امارات و کویت انجام شده است. اکثر این تحقیقات، یک هدف اصلی را دنبال می کنند و آن تشخیص عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی است که به دلیل گستردگی و تعداد بسیار زیاد این تحقیقات، تشابه روش آماری (عمده آنها از روش آماری رگرسیون استفاده کرده اند). از جمله می توان در ایالات متحده به (سایمونیک، ۱۹۸۴ - فرانسس و سایمون، ۱۹۸۷ - پالمروس، ۱۹۹۶ - گیست، ۱۹۹۲ - رانی و سایرین، ۲۰۰۷ - انانث و سایرین، ۲۰۰۲ - فرد و دیوش، ۲۰۰۸ - رامگوپال و سایرین، ۲۰۰۸ - رانی و سایرین، ۲۰۰۸) در انگلستان (تیلور و بیکر، ۱۹۸۱ - تافلر و رامالینگام، ۱۹۸۲ - چان و سایرین، ۱۹۹۳ - پانگ و ویتینگتون، ۱۹۹۴ - برین و سایرین، ۱۹۹۴ - مارک و میشل، ۲۰۰۷ - نوئل، ۲۰۰۸ - ملت و سایرین، ۲۰۰۷) در استرالیا (فرانسس، ۱۹۸۴ - فرانسس و استاک، ۱۹۸۶ - جاب و سایرین، ۱۹۹۶ - کراسول و فرانسس، ۱۹۹۹) در نیوزلند (فیرث، ۱۹۸۵ - جانستون و سایرین، ۱۹۹۵ - دان مور و شاو، ۲۰۰۶) در فنلاند (نیمی، ۲۰۰۴) در فرانسه (ناتالی و الاین، ۲۰۰۷) در کانادا (چونگ و لیندسای، ۱۹۸۸ - اندرسون و زقال، ۱۹۹۴) در ژاپن (تیلور، ۱۹۹۷) در تایوان (چونگ و سایرین، ۲۰۰۸) در سنگاپور (لو و سایرین، ۱۹۹۰) در هونگ کونگ (دفوند و سایرین، ۲۰۰۰) در هند (سایمون و سایرین، ۱۹۸۶) در

پاکستان (سایمون و تیلور، ۱۹۹۷) در بنگلادش (کریم و مویزر، ۱۹۹۶) و در کویت (مشاری، ۲۰۰۸) اشاره کرد.

ریشه و اساس همه این تحقیقات، مطالعه سایمونیک (۱۹۸۰) می باشد که در قالب رساله دکتری خود در ایالات متحده (دانشگاه شیکاگو، ۱۹۷۹) انجام داده است.

به طور کلی، این تحقیقات را می توان به چهار دسته تقسیم کرد:

- ۱- تحقیقاتی که به صورت کلی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی را جستجو کرده اند.
- ۲- تحقیقاتی که نقش شهرت و قدمت موسسه حسابرسی و تخصص آن در صنعت مربوط را بررسی کرده اند.
- ۳- تحقیقاتی که به ریسک حسابرسی یا عوامل مرتبط با آن پرداخته اند.
- ۴- تحقیقاتی که بر سایر عوامل از جمله کیفیت حسابرسی، ارتباط بین خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی و ... متمرکز شده اند (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹).

پرسش های تحقیق

- ۱- آیا حسابرسان مستقل در خصوص عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی با مدیران اجرایی متفق القول هستند یا هریک از آنها عوامل متفاوتی را تاثیرگذار می دانند.
- ۲- آیا حسابرسان مستقل در خصوص متغیرهای خاص صاحبکار، عواملی متفاوت با نظر مدیران اجرایی را بر حق الزحمه حسابرسی موثر می دانند.
- ۳- آیا حسابرسان مستقل در خصوص متغیرهای خاص حسابرس، عواملی متفاوت با نظر مدیران اجرایی را بر حق الزحمه حسابرسی موثر می دانند.

۴- آیا حسابرسی مستقل در خصوص متغیرهای خاص کار حسابرسی، عواملی متفاوت با نظر مدیران اجرایی را بر حق الزحمه حسابرسی موثر می دانند.

فرضیه های تحقیق

با عنایت به پرسش های پژوهش که در قسمت قبل مطرح شد، فرضیه های پژوهش در قالب یک فرضیه اصلی و سه فرضیه فرعی به شرح زیر تدوین گردیده است:

فرضیه اصلی تحقیق: نظر حسابرسی مستقل با نظر مدیران اجرایی در خصوص عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی تفاوت معنی داری با هم ندارد.

با توجه به فرضیه فوق، فرضیات فرعی زیر قابل طرح است:

فرضیه فرعی اول: بین نظر حسابرسی مستقل و نظر مدیران اجرایی در خصوص متغیرهای خاص صاحبکار، تفاوت معنی داری وجود ندارد.

فرضیه فرعی دوم: بین نظر حسابرسی مستقل و نظر مدیران اجرایی در خصوص متغیرهای خاص حسابرس تفاوت معنی داری وجود ندارد.

فرضیه فرعی سوم: بین نظر حسابرسی مستقل و نظر مدیران اجرایی در خصوص متغیرهای خاص کار حسابرسی تفاوت معنی داری وجود ندارد.

روش اجرای تحقیق

۱- کسب اجماع نظرات خبرگان

به منظور رسیدن به اجماع نظرات خبرگان برای یافتن عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی صورتهای مالی در کشور، با استفاده از مدل تحقیق دلفی، نظرات متخصصان و صاحب نظران کسب شد. مدل تحقیق دلفی، برای کسب اجماع نظر خبرگان در یک موضوع بکار می رود و به گفته صاحب نظران روش تحقیق، جزو

روشهای معتبر تحقیقی می باشد (دلاور، ۱۳۸۰). در این پژوهش، هدف تعیین عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی صورتهای مالی است، لذا گروه دلفی شامل افرادی بود که هم با حرفه حسابرسی آشنایی نسبتاً زیادی داشته اند و هم به دلایل گوناگون درباره موضوعات و مسایل حاکم بر حسابرسی اندیشیده اند و در نتیجه در این زمینه صاحب نظر هستند. به طور مشخص، گروه دلفی شامل افرادی با مشخصات زیر بوده است:

۱- دانشگاهیانی که در حرفه حسابرسی نیز مشغول فعالیت هستند یا به دلیل تمرکز بیشتر بر تدریس حسابرسی یا تالیف کتاب در این باره، ذهن آنها کاملاً با موضوع حسابرسی درگیر است.

۲- افرادی که سال ها در حرفه حسابرسی مشغول به کار بوده اند ولی اینک در مدیریت امور مالی یا مدیریت کلان موسسات اقتصادی مشغول به کار هستند و در نتیجه علاوه بر داشتن پیش زمینه حسابرسی، در حال حاضر به عنوان صاحبکار، رفتار و اندیشه حسابرسان و عوامل موثر بر حرفه را به خوبی می شناسند و با آن سر و کار دارند.

۳- مدیران ناظر بر کار حرفه ای حسابرسی مانند اعضای شورای عالی و اعضای هیات مدیره جامعه حسابداران رسمی ایران

۴- مدیران سازمان های ناظر بر آن دسته از موسسات اقتصادی که از خدمات حسابرسان استفاده می کنند، مانند مدیران سازمان بورس و اوراق بهادار و شرکت بورس اوراق بهادار تهران

۵- آن بخش از حسابرسان شریک موسسات حسابرسی یا مدیران استخدامی در موسسات حسابرسی که علاوه بر انجام کار حرفه ای به دلیل حضور در کار گروه های تخصصی جامعه حسابداران رسمی ایران یا انجام کارهای مطالعاتی و نوشتاری، با مفاهیم مرتبط با حسابرسی آشنایی بیشتری دارند.

به این ترتیب، فهرستی از افراد پیشگفته متشکل از ۱۱۳ نفر تهیه شد که برای همکاری اعلام آمادگی کردند. نتایج مطالعات نظری نیز به صورت شرح مختصری در مورد هر یک از عوامل شناخته شده ارائه شد تا تعریف عملیاتی در مورد آن مفاهیم میان آزمودنی ها یکسان شود.

۲- پرسشنامه و سوال های آن

پس از انجام مطالعات کتابخانه ای و شناسایی و گروه بندی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی، با استفاده از مدل تحقیق دلفی، اجماع صاحب نظران در مورد عوامل موثر بر حق الزحمه به دست آمد تا بدین وسیله نظر حسابرسان مستقل و مدیران اجرایی به وسیله تحقیق پیمایشی کسب گردد و رابطه همبستگی این عوامل بین دو این گروه مورد آزمون قرار گیرد.

در پرسشنامه ای که برای مدل تحقیق دلفی تهیه و برای اعضای گروه دلفی ارسال شد عواملی که بر مبنای مطالعات کتابخانه ای تهیه شده بود، همراه با سوالاتی که بنا به تجربه شخصی محققان بیشتر مرتبط با محیط ایران است و ممکن است در سایر کشورها به لحاظ شرایط دیگری صادق نباشد، در قالب ۲۹ سوال اصلی و ۱۱ سوال فرعی، جمعاً در ۴۰ سوال برای نظرخواهی خبرگان مطرح شد و ابتدا نظر آنان در مورد موافقت یا مخالفت با اثرگذاری هر یک از عوامل خواسته شد و سپس شدت موافقت یا مخالفت مورد پرسش قرار گرفت. ۲۹ سوال اصلی در سه گروه شامل ۱۲ سوال در خصوص متغیرهای خاص صاحبکار، ۶ سوال در خصوص متغیرهای خاص حسابرسی، ۱۱ سوال در خصوص متغیرهای خاص کار حسابرسی و ۱ سوال باز نیز مطرح گردید که نظر پاسخ دهندگان را درباره سایر عوامل موثر بر حق الزحمه جویا می شد و ۱۱ سوال فرعی نیز مرتبط با شرایط عمومی پاسخ دهنده بود.

۳- یافته های ناشی از توزیع پرسشنامه بین گروه دلفی

از ۱۱۳ پرسشنامه ارسالی برای اعضای گروه دلفی، پاسخ ۱۰۲ پرسشنامه در موقع تعیین شده دریافت شد. در نهایت پس از بررسی مشخص شد همه عوامل پیشگفته مورد تایید گروه دلفی قرار گرفته و ۱ سوال باز

نیز غالباً توسط گروه دلفی پاسخ داده نشد لذا همان عوامل شناسایی شده قبلی همراه با دسته بندی صورت گرفته بین جامعه آماری توزیع شد.

۴- نظرسنجی از حسابرسان مستقل و مدیران اجرایی

پس از دستیابی به اجماع خبرگان و شناسایی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی در ایران، برای آن که میزان پای بندی و اعتقاد ذهنی حسابرسان مستقل و مدیران اجرایی به عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی مشخص شود، با استفاده از یافته هایی حاصل از طریق مدل تحقیق دلفی، برای انجام تحقیق پیمایشی پرسشنامه ای در قالب ۲۹ سوال برای این گونه اشخاص تنظیم و ارسال شد. حسابرسان مستقل و مدیران اجرایی در عمل درگیر اجرای کار حسابرسی (در نقش صاحبکار و مجری) هستند و با شرایط محیطی واقعی حسابرسی سر و کار دارند. در این پرسشنامه، از طیف پنج گزینه ای لیکرت استفاده شد و از پرسش شوندها درخواست شد نظر خود را درباره میزان تاثیر عوامل برشمرده بر حق الزحمه حسابرسی با علامتگذاری اعلام کنند تا به این ترتیب اهمیت عوامل شناسایی شده از نظر حسابرسان مستقل و مدیران اجرایی مشخص شود. طیف پنج گزینه ای پرسشنامه شامل گزینه های "خیلی موثر"، "موثر"، "نسبتاً موثر"، "کم اثر" و "بی تاثیر" بوده و به ترتیب نمرات ۱ تا ۵ برای کمی شدن به آنها اختصاص داده شد.

جامعه آماری

جامعه آماری در مورد این پرسشنامه شامل مدیران اجرایی شرکتهای بورسی، شریکان موسسات حسابرسی، حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی و موسسه حسابرسی مفید راهبر و سایر موسسات است. در این بخش از تحقیق نتایج یکبار در مجموع و بار دیگر به تفکیک سه حوزه مورد بررسی بین مدیران اجرایی شرکتهای بورسی و نیز حسابداران رسمی شریک و در استخدام موسسات به طور جداگانه آزمون شد.

سازمان حسابرسی در زمان انجام تحقیق حدود ۱۳۰ نفر حسابدار رسمی شاغل داشته است، ولی به دلیل آن که تعداد زیادی از حسابداران رسمی یاد شده به عنوان سرپرست ارشد، سرپرست و حسابرس ارشد همکاری

می کنند، پرسشنامه برای مدیران و مدیران ارشد ارسال شد که مجموع آنها به کمتر از ۶۵ نفر می رسد. زیرا همکاران دیگر معمولاً در محل سازمان مستقر نیستند و ضمناً در تعیین نهایی حق الزحمه حسابرسی نقش کمتری دارند و به همه عوامل اشراف ندارند. اطلاعات مربوط به جامعه آماری تحقیق پیمایشی به شرح زیر است:

شریکان موسسات حسابرسی	۵۶۲ نفر
مدیران ارشد و مدیران سازمان حسابرسی	۶۵ نفر
حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسی	۷۳ نفر
جمع	<u>۷۰۰ نفر</u>

لازم به توضیح است که حسابداران رسمی شاغل انفرادی به عنوان اعضای جامعه آماری تحقیق در نظر گرفته نشدند زیرا اولاً تعداد قابل توجهی از آنها سر و کار کمی با موضوعات حسابرسی و به خصوص موضوعات مورد تحقیق دارند، ثانیاً تعداد قابل توجهی از آنان در واقع شاغل در حرفه حسابرسی نیستند یا چنانچه شاغل هستند، دسترسی به آنان امکان پذیر نیست. حسابرسان شاغلی که عضو گروه تحقیق دلفی بودند نیز در تحقیق دوم به عنوان عضو جامعه آماری در نظر گرفته نشدند. به علاوه برخی از شریکان موسسات حسابرسی نیز عملاً به کار حرفه ای تمام وقت اشتغال ندارند و با تعریف حسابدار رسمی شاغل مطابقت ندارد، در نتیجه اعضای جامعه آماری در واقع به کمتر از تعداد یاد شده در بالا می رسد.

نمونه و روش نمونه گیری

با توجه به این که امکان کسب نظرات تمام جامعه آماری وجود ندارد و برخی از اعضای جامعه آماری نیز اصولاً تمایلی به مشارکت در آزمون از خود نشان نمی دهند، تحقیق با استفاده از نمونه گیری انجام می شود. با توجه به نتایج حاصل از مدل تحقیق دلفی، با فرض این که جامعه آماری مورد آزمون یک جامعه آماری با توزیع نرمال است، می توان ضریب تایید فرضیه ها (p) را ۵۰ درصد و ضریب رد

فرضیه ها (q) را ۵۰ درصد برآورد کرد ($Z \alpha/2 = 1/96$) و خطای برآورد (فاصله اطمینان) ۱۰ درصد) در نتیجه با اطمینان ۹۵% تعداد نمونه مورد نیاز برای آزمون به کمک فرمول کوکران برابر ۸۵ نفر خواهد بود.

آمار توصیفی داده ها

برای دستیابی به نمونه مورد نیاز، تعداد ۴۰۰ پرسشنامه برای آزمودنی ها ارسال شد که ۱۰۲ پاسخ برگشت داده شد. تحلیل های آماری مربوط، بر اساس تعداد نمونه یاد شده انجام گردیده است.

جدول شماره یک: بررسی ترکیب پاسخ دهندگان در نمونه مورد مطالعه

سمت	فراوانی	درصد
حسابرسان مستقل	۳۹	٪۳۸
مدیران اجرایی	۶۳	٪۶۲
جمع	۱۰۲	٪۱۰۰

روایی پرسش نامه

بدلیل آن که ساختار و عبارت بندی سوال های پرسش نامه می تواند تاثیر به سزایی بر روایی پرسش نامه و آزمودنی ها داشته باشد، آزمایش مقدماتی پرسش نامه انجام شد، بدین ترتیب که قبل از تکثیر و توزیع پرسش نامه بین افراد جامعه آماری، پرسش نامه بین تعدادی از افراد مجرب در این زمینه توزیع و از آنان خواسته شد که ضمن پاسخ دادن به سوال های پرسش نامه، نظر خود را در رابطه با محتوای سوال ها بیان کنند تا هر گونه اشکال و ابهام موجود در نحوه بیان سوال ها رفع شده و همچنین تجدید نظر نهایی در سوال های پرسش نامه انجام شود.

پایایی پرسش نامه

در این تحقیق، به منظور ارزیابی پایایی پرسش نامه این تحقیق از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. با استفاده از نرم افزار آماری SPSS آزمون آلفای کرونباخ برای تمام سوال‌های پرسش نامه انجام شد، که نتایج آن به شرح زیر است:

جدول شماره دو: مقدار ضریب آلفای کرونباخ به تفکیک مولفه های پرسشنامه

No. of Items	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	Cronbach's Alpha
۲۹	۰.۸۵۹	۰.۸۳۹

در جدول شماره ۱، مقدار ضریب آلفای کرونباخ به تفکیک مولفه های پرسشنامه به همراه مقدار مشابه آن که بر اساس مقادیر استاندارد شده محاسبه می گردد (این معیار کمتر تحت تاثیر خطای نظامدار- پراکنش غیرمتعارف- قرار می گیرد) ارائه شده است، با بررسی مقادیر موجود در جدول بالا در می یابیم که میزان آلفای کرونباخ ارائه شده از نظر مقدار مناسب می باشد، به عبارت ساده تر پرسشها دارای همبستگی متقابل نسبتا مناسبی هستند و می توان اظهار داشت که پرسشهای موردنظر همگی یک متغیر (یک صفت) را اندازه گیری می کنند.

تجزیه و تحلیل استنباطی فرضیات تحقیق

تجزیه و تحلیل داده ها فرایندی است که طی آن داده هایی که از طریق بکارگیری ابزار جمع آوری اطلاعات حاصل شده اند (طی یک سیستم جمع آوری دارای اعتبار و روایی) کدبندی، تلخیص و توصیف و در نهایت پردازش می شوند. در این فرایند، داده ها با بکارگیری روش های آماری هم از لحاظ مفهومی و هم از جنبه تجربی پالایش می شوند. بدیهی است توجه به ابعاد مفهومی فرضیه پژوهشی نقش مهمی در نیل به این مقصود دارد.

در این قسمت، تحلیل استنباطی فرضیه اصلی تحقیق ارائه می گردد.

فرضیه اصلی تحقیق

نظر حسابرسان مستقل با نظر مدیران اجرایی در خصوص عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی تفاوت معنی داری با هم ندارد. با توجه به اینکه میزان اطلاعات از کمی نمودن پرسش ها در مقیاس طیف لیکرت حاصل شده است، لذا میزان امتیازات مقداری بین ۱ تا ۵ می باشد، بنابراین با آزمون فرض تساوی میانگین نمونه ها می توان ابعاد فرضیه را روشن نمود. در تحلیل آماری این قسمت، با ارائه فرضیه آماری در خصوص تنظیم فرض H_0 و H_1 توضیحات لازم ارائه می گردد.

در جدول شماره سه، آماره های توصیفی در خصوص متغیر فرضیه مزبور ارائه شده است.

جدول شماره سه: آماره های توصیفی در خصوص متغیرهای فرضیه اصلی

انحراف معیار	میانگین	N	
۰,۲۲۴۳	۳,۰۱۴۸	۶۳	بررسی کلی عوامل موثر بر حق الزحمه از منظر مدیران اجرایی
۰,۳۹۱۲	۳,۴۲۰۹	۳۹	بررسی کلی عوامل موثر بر حق الزحمه از منظر حسابرسان مستقل

برای بررسی میانگین پاسخ ها به عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی از منظر دو گروه، از آزمون t دو نمونه

مستقل (t student) بهره برده ایم که نتایج خلاصه آن در جدول شماره چهار منعکس شده است:

جدول شماره چهار: خلاصه نتایج تحلیل آماره آزمون t برای فرضیه اصلی در سطح ۹۵٪ اطمینان

سطح معنی داری	t استاندارد	t	
۰,۰۰	۱,۹۶	۰,۰۰۷۳۹۵	بررسی تفاوت کلی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی

فرض آماری مورد بررسی این متغیر به صورت زیر می باشد:

$$H_0: M_1 = M_2$$

$$H_1: M_1 \neq M_2$$

H_0 : میانگین متغیر دو نمونه با هم برابر است

H_1 : میانگین متغیر دو نمونه با هم برابر نیست

مقدار آماره آزمون t برابر $0,0074$ است لذا در سطح اطمینان 95% فرض H_0 تایید می شود. تایید این فرض نشان گر آن است که میانگین متغیرها در جامعه هدف نیز با هم تفاوت معنی داری ندارند. بنابراین برابری و یکسان بودن عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی از نظر حسابرسان مستقل و مدیران اجرایی در سطح اطمینان 95% تایید می گردد.

سه فرضیه فرعی نیز به ترتیب فرضیه اصلی مورد آزمون قرار گرفته و همانطور که در جدول شماره پنج منعکس است، هر سه فرضیه در سطح اطمینان 95% تایید گردیده اند.

جدول شماره پنج: خلاصه نتایج تحلیل آماره آزمون t برای فرضیات فرعی در سطح 95% اطمینان

نام متغیر	آماره t استاندارد	آماره t حاصله	تایید یا رد فرضیه
متغیرهای خاص صاحبکار	۱,۹۶	۰,۰۸۰۲۵۵	تایید
متغیرهای خاص حسابرسان	۱,۹۶	۰,۱۸۹۷۲۹	تایید
متغیرهای خاص کار حسابرسی	۱,۹۶	۰,۰۸۷۹۸۹	تایید

به طور خلاصه می توان گفت که نظر حسابرسان مستقل با نظر مدیران اجرایی در خصوص عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی صورتهای مالی در سطح 95% اطمینان (چه به صورت تجمیعی و چه به صورت تفکیکی) با هم اختلاف معنی داری ندارد و بنابراین همگی در خصوص عوامل موثر اشاره شده در پرسشنامه، متفق القول هستند لذا می توان بر اساس میانگین درجه اهمیت پاسخ های گروه های مورد آزمون، به نتیجه گیری پرداخت.

نتیجه گیری

نتایج حاصل از پژوهش نشان می دهد:

۱- نظر حسابرسان مستقل با نظر مدیران اجرایی در خصوص عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی تفاوت معنی داری با هم ندارد.

۲- بین نظر حسابرسان مستقل و نظر مدیران اجرایی در خصوص متغیرهای خاص صاحبکار، تفاوت معنی داری وجود ندارد.

۳- بین نظر حسابرسان مستقل و نظر مدیران اجرایی در خصوص متغیرهای خاص حسابرس، تفاوت معنی داری وجود ندارد.

۴- بین نظر حسابرسان مستقل و نظر مدیران اجرایی در خصوص متغیرهای خاص کار حسابرسی، تفاوت معنی داری وجود ندارد.

پیشنهادهای کاربردی

با توجه به نتایجی که از تحقیق به دست آمده، پیشنهادهای زیر ارائه می شود:

۱- از آن جا که فرضیه فرعی اول تحقیق نشان می دهد متغیرهای خاص کار حسابرسی، از مهم ترین عوامل مورد توافق موثر بر حق الزحمه حسابرسی است، به موسسات حسابرسی پیشنهاد می شود به امور کنترل کیفی اهمیت داده و در صورت امکان، واحد کنترل کیفیت ایجاد کنند. این نیاز به معنای الزام حسابرسان به تشکیل موسسات بزرگ است که ضمن ایجاد قدرت بیشتر در کسب درآمد، امکان استخدام نیروی با تجربه و متخصص، صرف هزینه و بالا بردن سطح کیفی کارها را داشته باشند. مضافاً پیشنهاد می شود مفهوم نظارت حرفه ای نیز مورد تجدید نظر قرار گیرد و از شیوه های اثربخش تر استفاده شود و از جمله امتیازات کنترل کیفیت به اطلاع عموم برسد تا موسسات حسابرسی در اثر آن برای بهبود کیفیت تلاش کنند.

۲- نتایج فرضیه فرعی دوم تحقیق نشان می دهد که متغیرهای خاص حسابرس از عوامل اساسی موثر بر حق الزحمه حسابرسی است. موسسات حسابرسی جوان ممکن است با انجام سریع کار حسابرسی، حق الزحمه خود را کاهش دهند ولی قدمت و تجربه ضرورتی انکارناپذیر برای کاری است که سراسر نیازمند قضاوت است. تجربه موجب ممارست در مسایل مربوط به دانش موضوعات گوناگون مرتبط، رفتار و منش حرفه ای و آموزه های بسیار دیگر می شود. پیشنهاد می شود (از طریق رتبه بندی و ...) شرایطی فراهم شود تا موسسات حسابرسی دارای قدمت و حسن شهرت بالاتر، عهده دار انجام کارهایی شوند که از نظر اقتصادی حساسیت بیشتری دارند و طیف وسیع تری از جامعه را در بر می گیرند.

همچنین با توجه به این که استفاده کنندگان گزارش های مالی برای تصمیم گیری های خود چاره ای جز اتکا به گزارش حسابرسان ندارند، باید این اطمینان خاطر را داشته باشند که حسابرس در موقعیت های زیادی که منافع شخصی او در مقابل منافع عمومی قرار می گیرد، به دلیل درستکاری و بکارگیری ترکیب مناسب نیروی انسانی، نظر درست و منطقی ابراز می کند. بنابراین پیشنهاد می شود در این زمینه به آیین نامه سقف مجاز توجه شده و در انجام کارهای حسابرسی اجرا گردد.

۳- یافته های جانبی تحقیق نشان می دهد که وجود کارهای وابسته مثل حسابرسی عملیاتی به تبع داشتن کار حسابرسی مالی، عامل مهم دیگری است که بدلیل نقض استقلال حسابرس، اثر نامطلوبی بر حق الزحمه حسابرسان می گذارد. لازم است کارهای تحقیقی زیادی برای شناسایی ابعاد مختلف استقلال انجام شود. تعداد موسسات زیاد در مقایسه با حجم بازار حسابرسی، موجب شده طرف عرضه در این بازار توانایی بسیار زیادی بیابد و قطعا این یکی از عواملی است که استقلال حسابرسان را تهدید می کند. پیشنهاد می شود زمینه هایی فراهم شود که به جای افزایش تعداد موسسات، حسابداران رسمی در موسسات موجود سازمان دهی شوند تا موسسات تواناتر شوند و با همین توانایی استقلال آنان ارتقا یابد. آیین رفتار حرفه ای جامعه حسابداران رسمی ایران نقض استقلال را تحصیل بیش از ۲۵ درصد درآمد از صاحبکار برای مدتی

بیش از دو سال شناخته است. به نظر می رسد این حکم به هیچ روی تامین کننده حداقل استقلال لازم نیست و باید مورد تجدید نظر قرار گیرد.

۴- با توجه به اینکه بر اساس یافته های فرضیه اصلی این تحقیق، جامعه آماری مورد بررسی، بر عوامل مشترک اشاره شده در سه دسته خاص صاحبکار، خاص حسابرس و خاص کار حسابرسی به عنوان عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی توافق دارد و به دلیل تاثیر حق الزحمه بر کیفیت کار حسابرسی، لازم است ضمن توجه به این عوامل برای انجام با کیفیت کار توسط حسابرسان فعلی، در انتخاب، آموزش و تربیت حسابرسان آینده، عوامل یاد شده مورد توجه و دقت کافی قرار گیرد.

همچنین جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان جامعه حرفه ای ناظر بر کار حسابرسان و نیز سایر مقامات تصمیم گیر در حوزه حسابرسی با استفاده از نتایج این تحقیق می توانند با تاکید و توجه بیشتر به عوامل اشاره شده در این تحقیق به عنوان عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی، به بالا بردن سطح کیفی کار حسابرسان و در نتیجه سطح کیفی حسابرسی در کشور کمک کند.

محدودیت های تحقیق

- ۱- ابزار اندازه گیری این تحقیق دارای محدودیت ذاتی است.
- ۲- عدم امکان بررسی کامل میزان دقت پاسخ دهندگان به پرسش نامه ها.
- ۳- عدم تمایل برخی از پرسش شوندگان به تکمیل و عودت پرسش نامه.
- ۴- محدودیت دیگر تحقیق مربوط به مقیاس اندازه گیری و طیف لیکرت است.

پیشنهادهایی برای تحقیقات آتی

این تحقیق می تواند به درک ما از بازار در خصوص عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی صورتهای مالی کمک می کند. با این وجود، تحقیقات بیشتری می تواند در بین صنایع مختلف بورس یا در شرکتهای

غیربهری انجام گیرد. همچنین می توان سایر حوزه های خدماتی حسابرسی از جمله خدمات مالی، اصلاح حساب، حسابرسی مالیاتی و ... را نیز مورد بررسی قرار داد.

منابع و مآخذ

الف) منابع فارسی

- [۱] تنانی، محسن و نیکبخت، محمد رضا. (۱۳۸۹). *آزمون عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت های مالی*. پژوهش های حسابداری مالی. تابستان ۱۳۸۹. سال دوم، شماره دوم، شماره پیاپی (۴). ص ص ۱۱۱ تا ۱۳۲.
- [۲] 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 ۴. ص ص ۷۲ تا ۹۶.
- [۳] خدادادی، ولی و حاجی زاده، سعید. (۱۳۹۰). *تئوری نمایندگی و حق الزحمه حسابرسی مستقل: آزمون فرضیه جریان های نقد آزاد*. پژوهش های تجربی حسابداری مالی. سال اول. شماره دوم. ص ص ۹۲-۷۶.
- [۴] دلاور، علی. (۱۳۸۰). *روش تحقیق در روان شناسی و علوم تربیتی*. تهران: انتشارات رشد.
- [۵] رجبی، روح الله. (۱۳۸۳). *عوامل موثر بر قدرت حرفه ای حسابرسی مستقل*. پایان نامه دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده مدیریت و حسابداری.
- [۶] رجبی، روح الله و محمدی خوشویی، حمزه. (۱۳۸۷). *هزینه های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل*. بررسی های حسابداری و حسابرسی. دوره ۱۵. شماره ۵۳. پاییز ۱۳۸۷. ص ص ۳۵ تا ۵۲.
- [۷] سازمان حسابرسی. (۱۳۸۸). *اصول حسابرسی، جلد اول*. ترجمه ارباب سلیمانی و نفری. چاپ بیست و ششم.
- [۸] موسوی، سید علیرضا و داروغه حضرتی، فاطمه. (۱۳۹۰). *بررسی رابطه بین جریان نقد آزاد و حق الزحمه حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران*. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی. سال سوم. شماره ۱۰. ص ص ۱۷۳-۱۴۱.

ب) منابع لاتین

- [۹] Anderson, T. and D, Zeghal . (۱۹۹۴). "The pricing of audit services: further evidence from the Canadian market". **Accounting & Business Research**. Vol. ۲۴ No. ۹۵, pp ۱۹۵-۲۰۷.
- [۱۰] Brinn, T., M.J, Peel and R, Roberts . (۱۹۹۴). "Audit fee determinants of independent subsidiary unquoted companies in the UK - an exploratory study". **British Accounting Review**. Vol. ۲۶ No.۲, pp. ۱۰۱-۲۱.
- [۱۱] Chan, P., M, Ezzamel and D, G, william . (۱۹۹۳). "Determinants of audit fees for quoted UK companies". **Journal of Business Finance & Accounting**. Vol. ۲۰ No.۶, pp. ۷۶۵-۸۶.
- [۱۲] Choi, J.-H., J.-B. Kim, X. Liu, and D. A. Simunic . (۲۰۰۸). Audit pricing, legal liability regimes, and Big ۴ premiums: Theory and cross-country evidence. **Contemporary Accounting Research** ۲۵ (۱): ۵۵-۹۹.
- [۱۳] Chung, D. and W, Lindsay . (۱۹۸۸). "The pricing of audit services: the Canadian perspective". **Cotemporary Accounting Research**. Vol. ۵ No.۳, pp. ۱۹-۴۶.
- [۱۴] Chung, T & T, Sheng and Z, Yuan . (۲۰۰۸). "Auditing pricing decision: the role of institutional investor". **The Business Review, Cambridge**. Vol ۱۰. no ۱. pp ۷۵ - ۸۱.
- [۱۵] Craswell, A. and J, Francis . (۱۹۹۹). "Pricing initial audit engagement: a test of competing theories". **The Accounting Review**, Vol. ۷۴ No.۲, pp. ۲۰۱-۱۶.
- [۱۶] DeFond, M., J, Francis and T, Wong . (۲۰۰۰). "Audit industry specialization and market segmentation by big ۶ and non-big ۶ accounting firms". **Auditing, A Journal of Practice and Theory**, Vol. ۱۹ No.۱, pp. ۴۹-۶۶.

- [17]Dunmore, P & Y, Shao .(۲۰۰۶). “Audit and Non-audit fees: Newzealand evidence”. Pacific Accounting Review. Vol ۱۸, no ۲. pp ۳۲ -۴۶ .
- [18]Firth, M. (۱۹۸۵). “An analysis of audit fees and their determinants in New Zealand”. Auditing, A Journal of Practice and Theory, Vol. ۴ No.۲, pp. ۲۳-۳۷.
- [19]Francis,J. (۱۹۸۴). “The effect of audit firm size on audit prices: a study of the Australian market”. Journal of Accounting and Economics, Vol. ۶ No.۲, pp. ۱۳۳-۵۱.
- [۲۰]Francis, J. and D, Stokes . (۱۹۸۶). “Audit prices, product differentiation and scale economies: further evidence from the Australian market”. Journal of Accounting Research, Vol. ۲۴ No.۲, pp. ۳۸۳-۹۳.
- [۲۱]Francis, J. and D, Simon . (۱۹۸۷). “A test of audit pricing in the small-client segment of the US market”. The Accounting Review, Vol. ۶۲ No.۱, pp. ۱۴۵-۵۷.
- [۲۲] Gist, W. (۱۹۹۲). “Explaining variability in external audit fees”. Accounting & Business Research, Vol. ۲۲ No. ۸۹, pp. ۷۴-۷۹.
- [۲۳]Jensen,M & W, Meckling .(۱۹۷۶). “Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure”. Journal of Financial Economics. VOL ۳.no۴. oct. pp ۳۰۵-۳۶۰ .
- [۲۴]Johnston, E., K, Walker and E, Westergaard . (۱۹۹۵). “Supplier concentration and pricing of audit services in New Zealand”. Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. ۱۴ No.۲, pp.۷۴-۸۹
- [۲۵]Jubb, C., K, Houghton and S, Butterworth . (۱۹۹۶). “Audit fees: the plural nature of risk”. Managerial Auditing Journal, Vol. ۱۱ No.۳, pp. ۲۵-۴۰.
- [۲۶]Karim, A. and P, Moizer . (۱۹۹۶). “Determinants of audit fees in Bangladesh”. International journal of Accounting, Vol. ۳۱ No.۴, pp. ۴۹۷-۵۰۹.
- [۲۷]Lam, K.C. (۱۹۹۸). Risk Adjusted Audit Pricing: Theory and Empirical Evidence. Ph.D thesis. University of Toronto. Pp ۵.
- [۲۸]Low, I & P, Tan and H, Koh . (۱۹۹۰). “The determination of audit fees: an analysis of the Singapore context”. Journal of Business Finance & Accounting, Vol. ۱۷ No.۲, pp. ۲۸۵-۹۵.
- [۲۹]Mark, A& J, Micheal . (۲۰۰۷). “The effect of corporate status on external audit fees: evidence from the UK”. Journal of Business Finance & Accounting. Vol ۳۴(۱)۸(۲). Pp ۱۶۹ – ۲۰۱.
- [۳۰]Melleth, H & I.P, Micheal and K, Yusuf .(۲۰۰۷). “Audit fee determinants in the UK university sector”. Financial Accountability & Management. Vol ۲۳(۲). pp ۱۵۵ – ۱۸۸.
- [۳۱]Meshari .Al-Harshani.(۲۰۰۸). “The Pricing of audit services:evidence from Kuwait”. Managerial Auditing Journal.vol۲۳ . no۷ . pp ۶۸۵-۶۹۶.
- [۳۲]Niemi, L.(۲۰۰۴). “Auditor size and audit pricing : evidence from small audit firms”. European Accounting Review . Vol ۱۳, no ۳. pp ۵۴۱ – ۵۶۰ .
- [۳۳]Noel, S. (۲۰۰۸). “The impact of directors' and officers' insurance on audit pricing : Evidence from UK companies”. Accounting Forum. Pp ۱-۱۶.
- [۳۴]Palmrose, Z. (۱۹۹۶). “Audit fees and auditor size: further evidence”. Journal of Accounting Research, Vol. ۲۴ No.۱, pp. ۹۷-۱۱۰ .
- [۳۵]Pong, C. and G, Whittington . (۱۹۹۴). “The determinants of audit fees: some empirical models”. Journal of Business Finance & Accounting, Vol. ۲۱ No.۸, pp. ۱۰۷۱-۹۵.
- [۳۶]Ramgopal, V & P.W, Joseph and M, Willenborg .(۲۰۰۸). “Litigation risk, Audit quality and audit fees: evidence from Initial Public Offerings”. The Accounting Review, Vol ۸۳. no ۵. pp ۱۳۱۵ – ۱۳۴۵.
- [۳۷]Rani, H & M, Ariel and A, Charles .(۲۰۰۷). “Auditors Fees and audit quality”. Managerial Auditing Journal. Vol ۲۲. No ۸. pp ۷۶۱ – ۷۸۶.
- [۳۸]Rani, H & H, Udi and C.B, Jean .(۲۰۰۸). “Internal control quality and audit pricing under Sarbanes – Oxely Act”. Auditing: A Journal of Practice & Theory. Vol ۲۷. no ۱. pp ۱۰۵ – ۱۲۶.

- [۳۹]Simon, D. and M, Taylor . (۱۹۹۷). “The market for audit services in Pakistan”. Advances in International Accounting, Vol. ۱۰, pp. ۸۷-۱۱۰.
- [۴۰]Simunic, D. (۱۹۸۰). “The pricing of audit services: theory and evidence”. Journal of Accounting Research, Vol. ۱۸ No.۱, pp. ۱۶۱-۱۹۰.
- [۴۱]Simunic, D. (۱۹۸۴). “Auditing, consulting, and auditor independence”. Journal of Accounting Research, Vol. ۲۲ No.۲, pp. ۶۷۹-۷۰۲.
- [۴۲]Taffler, R. and K, Ramalingam . (۱۹۸۲). “The determinants of audit fees in the UK: an exploratory study”. Working Paper No. ۳۷, City University Business School, London.
- [۴۳]Taylor, M. (۱۹۹۷). “The market for audit services in Japan”. Pacific Accounting Review, Vol. ۹ No.۲, pp. ۵۹-۷۴.
- [۴۴]Taylor, M. and R, Baker . (۱۹۸۱). “An analysis of external audit fees”. Accounting & Business Research, Vol. ۱۲, pp. ۵۵-۶۰.

پیوست: عوامل نهایی مورد پرسش از آزمودنی ها

ردیف	الف (متغیر های خاص صاحبکار	ردیف	ب (متغیر های خاص حسابرس
۱	حجم عملیات شرکت	۱	کیفیت حسابرسی
۲	پیچیدگی عملیات شرکت	۲	ترکیب نیروی انسانی به کار گرفته شده
۳	ریسک ذاتی حسابرسی	۳	تغییر حسابرس
۴	سودآوری شرکت	۴	موقعیت جغرافیایی (دفتر مرکزی) حسابرس
۵	اهرم مالی (نسبت بدهی به دارایی)	۵	نوع موسسه حسابرسی (خصوصی بودن یا غیر آن)

۶	قدمت موسسه حسابرسی	۶	نوع مالکیت شرکت (دولتی یا خصوصی و ...)
	ردیف	۷	سیستم کنترل داخلی قوی
	پ (متغیر های خاص کار حسابرسی	۸	نحوه اداره شرکت (تعداد اعضای موظف هیات مدیره، کمیته حسابرسی، ترکیب هیات مدیره)
۱	فرصت زمانی ارائه گزارش حسابرسی	۹	نوع صنعت
۲	زمان حسابرسی (در فصل پرکاری یا غیر آن)	۱۰	مهارت و تخصص کادر حسابداری
۳	میزان همکاری و مشارکت صاحبکار	۱۱	پراکندگی جغرافیایی شرکت
۴	نوع اظهارنظر حسابرس در سالهای گذشته	۱۲	داشتن واحد حسابرسی داخلی
۵	وجود کارهای جانبی مثل حسابرسی مالیاتی، عملیاتی و ... به تبع داشتن کار حسابرسی مالی شرکت		
۶	وجود مزایای مرتبط برای کارکنان درگیر در برآورد حق الزحمه از قبیل کارانه یا ...		
۷	استفاده از فناوری های نوین در حسابرسی (رایانه و ...)		
۸	رعایت دستورالعمل ها، برنامه ها و ... حسابرسی		
۹	استفاده از مشاوران در انجام کار حسابرسی		
۱۰	اشراف و تجربه حسابرس بر کار حسابرسی		
۱۱	سایر عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی		

A comparison of factors influencing audit fees between independent auditors and executives

^aMohsen Tanani(Ph.D), ^bSeyed Mohammad Alavi

^aAssistant Professor, Faculty of Financial Sciences, University of Economic Sciences, No. ۶۶, Roudsar Ave, Hafez Ave, P.O. Box: ۱۵۸۷۵-۱۱۱۱, Tehran, Iran, Tel: +۹۸-۹۱۲-۵۴۸۴۵۴۹

^bMember of executive, Iranian Association of certified public accountants, No. ۴, Amani alley, Sepahbod Gharani Ave, P.O. Box: ۱۵۸۷۵-۷۵۴۳, Tehran, Iran, Tel: +۹۸-۹۱۲-۱۶۹۷۹۵۳

Abstract

This paper investigates similarities and differences between independent auditors' view about factors influencing financial audit fees and its counterpart in the executives' view. Features examined include customer-related factors, auditor-related factors and audit work –related factors. The study is based on a survey of independent auditors in auditing institutions in Iran and executives in Tehran security exchanges. Results suggest that there aren't any differences between independent auditors' view and executives' view in customer-related factors, auditor-related factors and audit work –related factors.

Keywords: independent financial auditing, audit fees, customer-related factors, auditor-related factors, audit work –related factors.

Archive of SID