

بررسی رابطه متغیرهای هزینه نمایندگی و حق الزحمه حسابرسی

■ علی جعفری*

■ همت جعفری**

■ امیر رسائیان***

■ رضا پورحسینی****

چکیده

در این پژوهش سعی شده است جنبه‌های مختلف هزینه‌های نمایندگی و اثر دو گروه از عوامل عمومی و شاخص‌های هزینه نمایندگی بر حق الزحمه حسابرسی بررسی می‌شود. برای بررسی از مدل رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. متغیرهای مستقل شامل درصد مالکیت اولین سهامدار عمده، درصد مالکیت نهادهای دولتی، نسبت مجموع بدهی‌ها به دارایی‌ها و نسبت اعضای غیرموظف هیأت مدیره به کل اعضای هیأت مدیره به‌عنوان شاخص‌های هزینه نمایندگی می‌باشند. لگاریتم مجموع حساب‌های دریافتنی و درآمدهای عملیاتی، مجموع حساب‌های دریافتنی به دارایی‌ها، سود قبل از کسر بهره و مالیات به دارایی‌ها و تاریخ پایان سال مالی به‌عنوان متغیرهای کنترلی می‌باشند و اثرگذاری بر حق الزحمه حسابرسی، به‌عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده است. فرضیه اصلی پژوهش وجود رابطه معنی‌دار بین شاخص‌های هزینه نمایندگی و حق الزحمه حسابرسی است. اطلاعات مورد نیاز پژوهش متغیرهای وابسته و مستقل از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای سال‌های ۸۵-۸۹ جمع‌آوری گردیده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین شاخص‌های هزینه نمایندگی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: حق الزحمه حسابرسی، هزینه‌های نمایندگی، ساختار مالکیت، ویژگی‌های عملیاتی

* استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد قائم‌شهر، (نویسنده مسئول) ایمیل: jafarilarijani@gmail.com

** کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه تهران؛ ذیحساب استانداری البرز

*** کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه مازندران

**** کارشناسی ارشد حسابداری

مقدمه

آغاز مالکیت شرکت‌ها از طریق مالکیت سهام، تأثیر چشمگیری بر روش‌های اداره و کنترل شرکت‌ها داشت. مالکان، اداره امور شرکت‌ها را به مدیران تفویض کردند. تئوری نمایندگی در ادبیات حسابداری به دلیل مشکلات عمده ناشی از جدایی مالکیت و مدیریت شرکت‌ها مطرح گردید و به سرعت مورد توجه صاحب‌نظران و محققین قرار گرفت. مدیران به‌عنوان کارگزار با سهامداران به‌عنوان سرمایه‌گذار در بسیاری موارد در تضاد منافع هستند، مدیران به دلیل تأمین منافع خود ممکن است سیاست‌هایی را اجرا نمایند که به نفع سهامداران نباشد. یکی از موثرترین روش‌های کنترل کارگزاران استفاده از خدمات حسابرسی مستقل است. استفاده از خدمات حرفه مستلزم صرف هزینه خواهد بود؛ بنابراین هزینه‌های نمایندگی ناشی از تلاش‌های سهامداران برای کنترل مدیریت و دستیابی به اظهارنظر مستقل نسبت به ادعاهای مدیریت در صورتهای مالی می‌باشد. روابط نمایندگی جنبه‌های مختلف و متنوعی دارد که از حجم؛ پیچیدگی و ریسک عملیات واحد مورد رسیدگی تأثیر می‌پذیرد و باعث افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌گردد. از آنجائی که حیات اقتصادی حسابرس وابسته به دریافت حق‌الزحمه بابت خدمات حرفه‌ای خود می‌باشد لذا ضرورت دارد که به رابطه هزینه‌های نمایندگی و تأثیر آن بر حق‌الزحمه حسابرسی توجه ویژه شود.

چارچوب نظری

تاکنون تحقیقات زیادی در زمینه هزینه خدمات حسابرسی و عوامل موثر بر آن در داخل و خارج از کشور انجام گردیده است. انگیزه انجام چنین پژوهش‌هایی، استخراج مدلی برای قیمت‌گذاری حق‌الزحمه خدمات حسابرسی بوده است. اکثر این محققان ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی نظیر حجم کار، پیچیدگی‌های کار، ریسک و غیره را به‌عنوان عوامل اثرگذار بر حق‌الزحمه حسابرسی مورد مطالعه قرار داده‌اند. اما بازار خدمات حسابرسی، بازاری رقابتی است و مؤسسات حسابرسی برای تداوم بقا و کسب منافع بیشتر با یکدیگر به رقابت می‌پردازند. این پژوهش سعی دارد جنبه‌های دیگری از ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی را، که می‌تواند بر حق‌الزحمه خدمات مؤثر باشد مورد مذاقه و بررسی قرار دهد. به این منظور دو دسته از عوامل عمومی و شاخص‌های هزینه نمایندگی اثرگذار بر تعیین حق‌الزحمه حسابرسی مطالعه شده است. از دیدگاه نظری اثرگذاری این عوامل بر برخی از خصوصیات واحد مورد رسیدگی مانند حجم، پیچیدگی کار و مدل خطر حسابرسی قابل بررسی است. در این پژوهش چهار متغیر عملیاتی شامل لگاریتم طبیعی متوسط مجموع دارایی‌ها و درآمدهای عملیاتی، نسبت مجموع حسابهای دریافتنی و موجودی‌ها به مجموع دارایی‌ها، نسبت سود قبل از کسر بهره و مالیات به مجموع دارایی‌ها، پایان سال مالی واحد مورد حسابرسی به‌عنوان عوامل عمومی اثرگذار بر حق‌الزحمه حسابرسی بررسی گردیده است. همچنین چهار متغیر نسبت کل بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها، نسبت اعضای غیرموظف هیئت مدیره به کل اعضا، درصد مالکیت اولین سهامدار عمده

و درصد مالکیت نهادهای دولتی واحد مورد رسیدگی به عنوان شاخص‌های هزینه نمایندگی مورد مطالعه قرار گرفته است.

الف) عوامل عمومی (عملیاتی)

۱) متوسط مجموع دارایی‌ها و درآمدهای عملیاتی

نتایج بیشتر پژوهش‌های صورت گرفته در زمینه قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی نشان می‌دهد که افزایش در متوسط مجموع دارایی‌ها و درآمدهای عملیاتی به واسطه افزایش در حجم و پیچیدگی‌های عملیات واحد مورد رسیدگی با حق‌الزحمه خدمات حسابرسی رابطه مستقیم دارد (منان و ویلیامز؛ ۲۰۰۱). همچنین به دلیل کارایی لگاریتم طبیعی در تعدیل نوسانات این متغیر؛ برای همخوانی با سایر متغیرهای مورد مطالعه؛ از لگاریتم طبیعی این متغیر برای تعدیل نوسانات مجموع دارایی‌ها و درآمدهای عملیاتی استفاده شده است. بر این اساس، در پژوهش حاضر نیز لگاریتم طبیعی متوسط مجموع دارایی‌ها و درآمدهای عملیاتی ($\ln \text{Ass.Rev}$)، که از صورت‌های مالی و یادداشت‌های پیوست آن به دست می‌آید، به عنوان یکی از متغیرهای مستقل مدل رگرسیون در نظر گرفته شده است.

نسبت مجموع حساب‌های دریافتنی به مجموع دارایی‌ها

در برخی از مطالعات صورت گرفته در زمینه قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی وجود رابطه مستقیم میان نسبت مجموع حساب‌های دریافتنی به مجموع دارایی‌ها با حق‌الزحمه خدمات حسابرسی به واسطه افزایش در حجم و پیچیدگی‌های عملیات حسابرسی واحد مورد رسیدگی به اثبات رسیده است. (منان و ویلیامز؛ ۲۰۰۱) بر این اساس در پژوهش حاضر نیز نسبت مجموع حساب‌های دریافتنی به مجموع دارایی‌ها (Rec.Ass)، که از تقسیم مجموع حساب‌های دریافتنی بر مجموع دارایی‌ها در صورت‌های مالی و یادداشت‌های پیوست آن به دست می‌آید، به عنوان یکی از متغیرهای مستقل مدل رگرسیون در نظر گرفته شده است.

نسبت سود قبل از کسر بهره و مالیات به مجموع دارایی‌ها

نسبت سود قبل از کسر بهره و مالیات به مجموع دارایی‌ها به عنوان معیاری از نسبت بازده سرمایه‌گذاری در یک واحد اقتصادی در بعضی از پژوهش‌های صورت گرفته در زمینه قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. بالا بودن این نسبت می‌تواند به معنی افزایش نیاز به رسیدگی‌های حسابرس به واسطه افزایش در حجم و پیچیدگی‌های عملیات واحد مورد رسیدگی (صورت‌حساب سود و زیان) باشد. (منان و ویلیامز؛ ۲۰۰۱) بنابراین در پژوهش حاضر نیز نسبت سود قبل از کسر بهره و مالیات به جمع دارایی‌ها (ROA)، که از تقسیم سود قبل از کسر بهره و مالیات بر مجموع دارایی‌ها در صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه آن به دست می‌آید؛ به عنوان یکی از متغیرهای مستقل مدل رگرسیون در نظر گرفته شده است.

تطابق پایان سال مالی با سال شمسی

کار حسابرسی به واسطه مطابقت سال مالی بسیاری از شرکت‌ها با سال خورشیدی به صورتی درآمده است که تراکم فعالیت‌های حساب‌رسان در مقطعی از زمان، یعنی چهار ماه اول سال خورشیدی دست کم برای اثبات مانده حساب‌ها که باید پس از خاتمه سال مالی انجام گیرد، بسیار زیاد است. بدین واسطه حساب‌رس تمایل دارد تا تراکم فعالیت در آن مقطع خاص کاهش یافته و انجام حساب‌رسی به زمان دیگری از سال موکول گردد. بنابراین انتظار می‌رود حساب‌رسان جهت کاهش این تراکم کاری تمایل زیادی به انجام حساب‌رسی شرکت‌هایی داشته باشند که پایان سال مالی آنها مطابق با سال مالی خورشیدی نباشد و برای این منظور حق‌الزحمه کمتری را دریافت نمایند. بر این اساس، پژوهش حاضر پایان سال مالی (Year) را به عنوان یکی از متغیرهای مستقل مدل رگرسیون در نظر گرفته است. برای این متغیر رقم یک معرف مطابقت سال مالی با سال خورشیدی و رقم صفر به معنای عدم تطابق سال مالی با سال خورشیدی می‌باشد.

ب) شاخص‌های هزینه نمایندگی

نسبت کل بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها

نسبت بدهی به واسطه تأکیدی که بر رابطه نمایندگی و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی، از طریق نشان دادن میزان تأمین مالی خارج از حوزه مالکیت دارد می‌تواند به عنوان شاخصی از هزینه‌های نمایندگی تلقی گردد. به علاوه افزایش در نسبت بدهی به علت تأکید بر وجود رابطه نمایندگی میان مدیریت و اعتباردهندگان احتمالاً تقاضا برای خدمات حساب‌رسی و حق‌الزحمه این خدمات را افزایش می‌دهد (والاس ۱۳۸۱). در ایران عمده اعتباردهندگان، بانکها و موسسات دولتی می‌باشند که نحوه تخصیص اعتبار صرفاً بر اساس تصمیمات کلان دولت و به شکل‌های محدودی صورت می‌گیرد. بر این اساس چنین اعتباردهندگانی در تعامل با متقاضیان اعتبار به دلیل ترجیحات سیاسی به میزان کمتری متقاضی پاسخگویی در مقابل منابع تخصیص یافته هستند بنابراین به نظر نمی‌رسد که بر حق‌الزحمه خدمات حساب‌رسی اثرگذار باشند.

نسبت اعضای غیر موظف هیئت مدیره به کل اعضاء

بر اساس مفاهیم نظری حساب‌رسی، انتخاب حساب‌رس مستقل برای حساب‌رسی صورتهای مالی از طریق کمیته حساب‌رسی شرکت‌ها ترجیح دارد و معمولاً کمیته حساب‌رسی از اعضای غیر موظف هیأت مدیره تشکیل می‌شود. نقش کمیته حساب‌رسی و اعضای غیرموظف هیأت مدیره بدان واسطه در رابطه نمایندگی اهمیت دارد که این اعضاء به همراه سایر اعضای موظف هیئت مدیره مسئول عملکرد گزارش شده شرکت می‌باشند، اما برخلاف اعضای موظف هیئت مدیره هیچ اختیاری در تصدی امور اجرایی شرکت ندارند. بنابراین کسب اطمینان از عملکرد واقعی شرکت برای این اعضاء از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و می‌تواند در مقابل وقوع هزینه‌های نمایندگی همانند یک عامل بازدارنده

و خواهان کاهش پیچیدگی عملیات واحد اقتصادی عمل کند (والاس؛ ۱۳۸۱) بدین لحاظ انتظار می‌رود که نسبت اعضای غیر موظف هیئت مدیره به‌صورت یک عامل کاهنده هزینه‌های نمایندگی بر حق الزحمه خدمات حسابرسی اثر بگذارد. اما شرایط حاکم بر ساختار سازمانی شرکت‌ها در ایران که توجه چندانی به تشکیل کمیته حسابرسی و استفاده بهینه از این ساز و کار کنترلی نمی‌نمایند موجب شده است تا احتمالاً وجود ظاهری اعضای غیر موظف هیئت مدیره نتواند در مقابل وقوع هزینه‌های نمایندگی همانند یک عامل بازدارنده عمل نماید.

درصد مالکیت اولین سهامدار عمده

مالکان در رابطه با مدیریت (یکی از ارکان رابطه نمایندگی) نقشی اثرگذار دارند؛ به علاوه هرچه تعداد مالکان موجود در یک رابطه نمایندگی افزایش یابد بر پیچیدگی رابطه می‌افزاید. این فرض محتمل است که افزایش کنترل یک شخص بر واحد اقتصادی به‌عنوان اولین سهامدار عمده می‌تواند موجب کاهش پیچیدگی عملکرد آن واحد گردد (والاس؛ ۱۳۸۱). بنابراین انتظار می‌رود کاهش در پیچیدگی عملیات یک واحد تجاری به‌واسطه افزایش مالکیت اولین سهامدار عمده موجب کاهش حق الزحمه خدمات حسابرسی گردد.

در ایران نیز این احتمال وجود دارد که هرچه تعداد مالکان موجود در یک رابطه نمایندگی افزایش یابد بر پیچیدگی رابطه افزوده شود. بر این اساس به‌واسطه پررنگ شدن نقش یک سهامدار عمده، روابط نمایندگی میان مدیر و سهامداران بیشتر متمرکز بر یک رابطه شده و سایرین در حاشیه قرار بگیرند. در نتیجه یک سهامدار عمده بر اساس قدرت نفوذ خود از توانایی نظارتی بیشتری برخوردار خواهد بود، که همین امر احتمالاً موجب کاهش هزینه‌های نمایندگی و به تبع آن کاهش تضاد منافع خواهد بود. یعنی با افزایش کنترل یک شخص بر واحد اقتصادی به‌عنوان اولین سهامدار عمده پیچیدگی عملیات آن واحد کاهش می‌یابد و بنابراین کاهش در پیچیدگی عملیات یک واحد تجاری به‌واسطه افزایش مالکیت اولین سهامدار عمده می‌تواند موجب کاهش حق الزحمه خدمات حسابرسی گردد.

درصد مالکیت نهادهای دولتی

به‌واسطه ساختار دولتی اقتصاد ایران و همچنین نقشی که دولت به‌عنوان سهامدار در بسیاری از شرکت‌ها بر عهده گرفته است الگوی ویژه‌ای از رابطه نمایندگی میان مدیر و مالک دولتی پدیدار گردیده است. نقش دولت در این الگوی خاص از رابطه نمایندگی، به دلیل مشخص بودن انتظارات عملیاتی و هماهنگی سیاست‌های مالکیتی آن، نوعی کنترل بر فعالیت‌های شرکت‌های با سهامداری دولت و نهادهای دولتی را فراهم آورده است که انتظار می‌رود این کنترل بتواند از پیچیدگی‌های موجود در عملیات چنین واحدهای اقتصادی بکاهد. بنابراین، این احتمال وجود دارد که کاهش در پیچیدگی‌های عملیاتی یک واحد اقتصادی موجب کاهش در حق الزحمه خدمات حسابرسی گردد.

پیشینه تحقیق

پژوهش‌های داخلی

علوی طبری (۱۳۸۲) در پژوهشی با عنوان «رابطه بین مخارج صرف شده برای حسابرسی داخلی با حق الزحمه حسابرسی مستقل» عوامل تعیین کننده حسابرسی مستقل را مطالعه نموده است. هدف از پژوهش، بررسی میزان اثرگذاری وجود حسابرسی داخلی بر حق الزحمه خدمات حسابرسی مستقل بوده و نتایج پژوهش نشان داد که عوامل تعیین کننده حسابرسی مستقل با اطلاعات آماری ایران هم خوانی داشته و همچنین شواهد تجربی رابطه بین وجود حسابرسی داخلی و اثر کاهشی آن بر حق الزحمه حسابرسی مستقل را تأیید می کند.

حساس یگانه و رجبی (۱۳۸۵) در پژوهشی با عنوان «بررسی حق الزحمه‌های حسابرسی» با ارایه مدلی از عوامل تعیین کننده حق الزحمه خدمات حسابرسی، این موضوع را بررسی نموده‌اند که آیا حرفه حسابرسی توانسته منافع خود را با ارایه خدمات حسابرسی تأمین نماید؟ نتایج پژوهش نشان می دهد که حرفه حسابرسی در ایران از نقطه نظر حق الزحمه حسابرسی برای سال‌های ۸۰-۸۱ از قدرت کافی برخوردار نبوده و نتوانسته است منافع اقتصادی مستقیم خود را به طور کامل تأمین نماید.

رجبی و محمدی خشوئی (۱۳۸۷) در پژوهشی با عنوان هزینه‌های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل، به بررسی این رابطه پرداخته‌اند. براین اساس عوامل اثرگذار بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی به همراه شاخص‌های هزینه‌های نمایندگی به عنوان متغیرهای مستقل و حق الزحمه حسابرسی به عنوان متغیر وابسته تعیین شده است. نتایج حاصل از پژوهش نشان می دهد بین برخی از عوامل مرتبط با هزینه‌های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد.

موسوی و حضرتی (۱۳۹۰) در مطالعه‌ای به بررسی رابطه بین جریان نقد آزاد و حق الزحمه حسابرسی پرداختند. نتایج حاصل نشان می دهد که شرکت‌های با جریان نقد آزاد، سطوح بدهی و سود تقسیمی بالا دارای حق الزحمه حسابرسی بیشتری هستند.

پژوهش‌های خارجی

جنونگ (۲۰۰۵) در پژوهشی اثر انتصاب قهری حسابرس و انجام توأم خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی توسط حسابرسان را بر حق الزحمه خدمات حسابرسی در کشور کره بررسی نموده است. نتایج حاصل از پژوهش نشان داده است که انتصاب قهری حسابرس، حق الزحمه بیشتری را به همراه داشته است. همچنین ارائه خدمات توأم حسابرسی و غیر حسابرسی توسط حسابرسان افزایش حق الزحمه حسابرسی را تشدید می نماید. علاوه بر نتایج مذکور بر اساس یافته‌های پژوهش احتمال دارد که نوع انتصاب حسابرس بتواند در تقویت استقلال حسابرس مؤثر باشد. ژول و دیگران (۱۹۹۸) اثر اختیارات مدیریت به عنوان معیار هزینه نمایندگی بر قیمت گذاری

خدمات حسابرسی در هنگ‌کنگ را بررسی نموده‌اند. بر اساس یافته‌های پژوهش می‌توان ادعا نمود که هزینه‌های نمایندگی بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی اثرگذار هستند.

روش تحقیق

این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و از نظر ماهیت توصیفی-همبستگی است. برای جمع‌آوری اطلاعات مربوط به ادبیات موضوع از روش کتابخانه‌ای و اسنادکاوی استفاده گردیده است. برای جمع‌آوری اطلاعات آماری و داده‌های پژوهش از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران برای سال‌های ۸۵ تا ۸۹ استفاده شده است. با توجه به جامعه آماری این پژوهش که شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران در سال‌های ۸۵-۸۹ می‌باشد؛ حجم نمونه پس از انجام مطالعه و با استفاده از روش‌های آماری مناسب با اعمال شرایط زیر محاسبه می‌شود:

- ۱- شرکت مزبور، قبل از سال ۱۳۸۵ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشد.
 - ۲- در دوره مورد بررسی، تغییر سال مالی نداشته باشد.
 - ۳- داده‌های مورد نظر مربوط به شرکت مزبور در دسترس باشد.
 - ۴- از آنجا که متغیر حق‌الزحمه حسابرسی در دست بررسی است باید مقادیر مربوط به متغیر مورد نظر در قسمت هزینه‌های عمومی و اداری افشاء شده باشد.
- با اعمال شرایط فوق، تعداد شرکت‌های انتخابی برابر ۳۲۵ سال شرکت گردید. سپس با گردآوری داده‌های اولیه، این داده‌ها از طریق روش‌های آماری توصیفی و استنباطی و با استفاده از نرم‌افزار Eviews تجزیه و تحلیل می‌گردد.

فرضیات پژوهش

فرضیه اصلی پژوهش عبارتست از:

- «بین هزینه‌های نمایندگی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.»
- برای هریک از متغیرهای مستقل یک فرضیه فرعی به شرح زیر ارائه گردیده است:
- فرضیه اول:** «متوسط مجموع دارایی‌ها و درآمدهای عملیاتی با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنی‌داری دارد.»
- فرضیه دوم:** «نسبت کل حساب‌های دریافتنی به دارایی‌ها با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنی‌داری دارد.»
- فرضیه سوم:** «نسبت سود قبل از کسر بهره و مالیات به دارایی‌ها با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنی‌داری دارد.»
- فرضیه چهارم:** «نسبت بدهی‌ها به دارایی‌ها با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنی‌داری دارد.»
- فرضیه پنجم:** «بین پایان سال مالی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.»

فرضیه ششم: «نسبت اعضای غیر موظف هیئت مدیره به کل با حق الزحمه حسابرسی رابطه معنی‌داری دارد»

فرضیه هفتم: «درصد مالکیت نهادهای دولتی با حق الزحمه حسابرسی رابطه معنی‌داری دارد».

فرضیه هشتم: «بین درصد مالکیت اولین سهامدار عمده و حق الزحمه حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد».

مدل پژوهش

$$\text{LnFee}^i = \alpha + \beta_1 \ln \text{Ass.Rev}^i + \beta_2 \text{Rec.Ass}^i + \beta_3 \text{Roa} + \beta_4 \text{Deb}^i + \beta_5 \text{Year} + \beta_6 \text{Nexe} + \beta_7 \text{S.Govern}^i + \beta_8 \text{S.Owner}$$

۱. Ln fee = لگاریتم حق الزحمه حسابرسی که متغیر وابسته می‌باشد.

۲. Ln Ass.Rev = لگاریتم متوسط مجموع دارایی‌ها و درآمدهای عملیاتی می‌باشد؛ (متغیر مستقل عمومی است).

۳. Rec.Ass = نسبت حسابهای دریافتنی به دارایی‌ها؛ متغیر مستقل عمومی است.

۴. Roa = نسبت سود قبل از کسر بهره و مالیات به دارایی‌ها، متغیر عمومی مستقل است.

۵. Deb = نسبت بدهی‌ها به دارایی‌ها، متغیر مستقل و از شاخص‌های هزینه نمایندگی می‌باشد.

۶. Year = پایان سال مالی که متغیر مستقل عمومی است

۷. Nexe = نسبت اعضای غیر موظف هیئت مدیره به کل، متغیر مستقل و از شاخص‌های هزینه نمایندگی است.

۸. S.Govern = درصد مالکیت نهادهای دولتی، متغیر مستقل و از شاخص‌های هزینه نمایندگی است.

۹. S.Owner = درصد مالکیت اولین سهامدار عمده، متغیر مستقل و از شاخص‌های هزینه نمایندگی است.

پس از آزمون فرضیات پژوهش، این مدل به صورت یک مدل نهایی که متشکل از متغیرهای معنی‌دار خواهد بود، ارائه می‌گردد. برای ارائه مدل از شیوه مرسوم مطالعات در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی استفاده شده است. بر اساس این شیوه برای بررسی اثر عوامل متعدد بر حق الزحمه خدمات حسابرسی از مدل رگرسیون چند متغیره استفاده می‌شود.

نتایج آزمون فرضیه‌ها

نتایج آزمون فرضیه‌ها به شرح جداول ۱ و ۲ و ۳ می‌باشد.

بر اساس جدول (۱) مدل رگرسیون چندگانه زیر در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید گردید.

$$Y_1 = 7.19 + 0.27 \ln \text{Ass.Rev} + 0.319 \text{Year} - 0.414 \text{S.Govern} + 0.003 \text{S.Owner}$$

میزان ضریب تعیین در این مدل برابر با $0/304$ است بدین معنی که تقریباً 30% تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل توضیح داده می‌شود.

بر اساس اطلاعات جدول (۲) و جدول (۳) رابطه متغیرهای لگاریتم متوسط مجموع داراییها و درآمدهای عملیاتی و درصد مالکیت اولین سهامدار عمده با حق الزحمه حسابرسی در سطح 95% و متغیرهای پایان سال مالی و درصد مالکیت نهادهای دولتی با حق الزحمه حسابرسی در سطح 90% معنی دار می‌باشد و رابطه سایر متغیرهای مستقل با حق الزحمه حسابرسی معنی دار نمی‌باشد.

جدول (۱) نتیجه آزمون فرضیه اصلی

نتیجه	سطح معنی داری Sig	آماره آزمون F	ضریب تعدیل شده R^2	مدل
تأیید شد	$0/000$	۲۴,۲۱۱	$0/304$	رگرسیون چند متغیره

جدول شماره (۲): ضرایب معنی دار شده

تورم واریانس VIF	سطح معنی داری Sig	آماره آزمون t	ضریب β	مدل
	$0/000$	۱۲۰۲۳۹	۷,۱۹۵	مقدار ثابت
۱,۰۱۴	$0/000$	۹,۰۶۲	$0/266$	لگاریتم متوسط مجموع داراییها و درآمدهای عملیاتی
۱,۰۰۶	$0/056$	-۱,۹۲۲	$-0/414$	پایان سال مالی
۱,۰۰۴	$0/083$	۱,۷۴۰	$0/003$	درصد مالکیت نهادهای دولتی
۱,۰۰۲	$0/001$	۳,۲۲	$0/319$	درصد مالکیت اولین سهامدار عمده

جدول ۳: نتایج آزمون فرضیات

شماره	فرضیات	sig	نتیجه
۱	لگاریتم متوسط مجموع داراییها و درآمدهای عملیاتی با حق الزحمه حسابرسی رابطه معنی داری دارد	$0/000$	تأیید شد
۲	نسبت مجموع حسابهای دریافتنی به جمع داراییها و حق الزحمه حسابرسی رابطه معنی داری دارد	$0/126$	تأیید نشد
۳	نسبت سود قبل از کسر بهره و مالیات با حق الزحمه حسابرسی رابطه معنی داری دارد	$0/121$	تأیید نشد
۴	نسبت بدهی به داراییها با حق الزحمه حسابرسی رابطه معنی داری دارد	$0/350$	تأیید نشد
۵	بین پایان سال مالی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد	$0/056$	تأیید شد
۶	نسبت اعضای غیر موظف هیئت مدیره با حق الزحمه حسابرسی رابطه معنی داری دارد	$0/684$	تأیید نشد
۷	بین درصد مالکیت نهادهای دولتی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد	$0/083$	تأیید شد
۸	بین درصد مالکیت اولین سهامدار عمده و حق الزحمه حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد	$0/001$	تأیید شد

نتیجه گیری

در این پژوهش با جمع‌آوری اطلاعات لازم از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سالهای ۸۵-۸۹ اثر عوامل عمومی و هزینه‌های نمایندگی اثرگذار بر حق الزحمه حسابرسی با استفاده از رگرسیون چند متغیره بررسی گردید و نتایج زیر حاصل گردید:

الف (عوامل عمومی اثرگذار بر حق الزحمه خدمات حسابرسی

الف - ۱) متغیرهایی که از لحاظ آماری رابطه آن با حق الزحمه خدمات حسابرسی تأیید گردیده: الف - ۱-۱) از دیدگاه آماری متغیر متوسط مجموع دارایی و درآمدهای عملیاتی (LnAss.Rev) با حق الزحمه خدمات حسابرسی (LnFee) رابطه مستقیم دارد. به عبارت دیگر همان طور که پژوهش‌های پیشین از جمله پژوهش انجام شده توسط رجبی و محمدی خوشئی (۱۳۸۷) نشان داده‌اند افزایش در دارایی‌ها و درآمدهای عملیاتی به واسطه افزایش در حجم و پیچیدگی‌های عملیات واحد مورد رسیدگی موجب افزایش حجم کار حسابرسی و حق الزحمه خدمات حسابرسی می‌شود. الف - ۱-۲) از دیدگاه آماری متغیر پایان سال مالی (Year) با حق الزحمه خدمات حسابرسی (LnFee) رابطه معکوس دارد. از نظر تئوریک باید گفت که تراکم کار فعالیت حسابرسان در مقطعی از زمان، یعنی چهار ماه اول سال خورشیدی، دست کم برای انجام حسابرسی نهایی که باید پس از خاتمه سال مالی انجام گیرد بسیار زیاد می‌باشد. بدین لحاظ حسابرسان برای کاهش تراکم فعالیت‌های خود منطقی به نظر می‌رسد که دستمزد کمتری را پیشنهاد کنند تا حسابرسی مؤسساتی را قبل نمایند که پایان سال مالی آن‌ها مطابق با پایان سال مالی شمسی نباشد، اما از نظر آماری و واقعیت‌های موجود خلاف این موضوع اثبات گردید که به نوبه خود می‌تواند مورد بررسی‌های بیشتر قرار گرفته و یا موضوع مناسبی برای تحقیقات آینده باشد که این نتیجه با نتایج برخی از تحقیقات، از جمله پژوهش انجام شده توسط رجبی و محمدی خوشئی (۱۳۸۷) مطابقت ندارد. الف - ۲) متغیرهایی که از نظر آماری رابطه آنها با قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی تأیید نگردیده است.

الف - ۲-۱) از دیدگاه آماری نسبت مجموع حساب‌های دریافتنی به مجموع دارایی‌ها (Rev.Inv) با حق الزحمه خدمات حسابرسی (LnFee) رابطه معنی‌داری ندارد. در برخی از مطالعات صورت گرفته همچون زمینه قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، نسبت مجموع حساب‌های دریافتنی به واسطه افزایش در حجم و پیچیدگی‌های عملیات واحد مورد رسیدگی، بر حق الزحمه خدمات حسابرسی اثرگذار بوده است. بر اساس نتایج حاصل از پژوهش وجود رابطه میان نسبت مجموع حساب‌های دریافتنی به مجموع دارایی‌ها تأیید نگردیده است. که این نتیجه با نتایج برخی از پژوهش‌های انجام شده در گذشته از جمله تحقیق انجام شده توسط رجبی و محمدی خوشئی (۱۳۸۷) مطابقت دارد. الف - ۲-۲) از دیدگاه آماری نسبت سود قبل از کسر بهره و مالیات به مجموع دارایی‌ها (Roa) و حق الزحمه خدمات حسابرسی (LnFee) رابطه معنی‌داری وجود ندارد. نسبت سود قبل از کسر

بهره و مالیات به مجموع دارایی‌ها به‌عنوان معیاری از نسبت بازده سرمایه‌گذاری در یک واحد اقتصادی بر حق الزحمه خدمات حسابرسی اثرگذار بوده است؛ اما بر اساس نتایج حاصل از این پژوهش وجود رابطه میان نسبت سود قبل از کسر بهره و مالیات به مجموع دارایی‌ها با حق الزحمه خدمات حسابرسی تأیید نگردیده است.

ب) شاخص‌های هزینه‌های نمایندگی

ب-۱) متغیرهایی که از لحاظ آماری رابطه آنها با قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی تأیید گردیده است.

ب-۱-۱) از دیدگاه آماری درصد مالکیت اولین سهامدار عمده (S.Owner) با حق الزحمه خدمات حسابرسی (LnFee) رابطه معکوس دارد. به بیان دیگر تضاد منافع از طریق بروز هزینه‌های نمایندگی به‌صورت مستقیم بر قیمت‌گذاری حق الزحمه حسابرسی اثرگذار است. علت این امر نیز بدان جهت است که در رابطه میان مالک و مدیر، مالک بعنوان یکی از ارکان رابطه نمایندگی نقش اثرگذار ایفا می‌کند. به علاوه هرچه تعداد مالکان موجود در یک رابطه نمایندگی افزایش یابد به پیچیدگی رابطه افزوده خواهد شد. براین اساس به‌واسطه پررنگ شدن نقش یک سهامدار عمده، روابط نمایندگی میان مدیر و سهامداران بیشتر متمرکز بر یک رابطه شده و سایرین در حاشیه قرار می‌گیرند. در نتیجه یک سهامدار عمده با قدرت نفوذ خود از توان نظارتی بیشتری برخوردار است، که همین امر موجبات کاهش هزینه‌های نمایندگی و تضاد منافع را فراهم می‌آورد.

ب-۱-۲) از دیدگاه آماری درصد مالکیت نهادهای دولتی (S.Govern) با حق الزحمه حسابرسی رابطه مستقیم دارد. به عبارت دیگر وجود رابطه نمایندگی بین مدیر به‌عنوان مسؤول واحد مورد رسیدگی و نهاد دولتی باعث افزایش در حجم و پیچیدگی‌های عملیات می‌شود. بدین صورت که مدیر در جایگاه پاسخ‌گو و مسؤول نتایج فعالیت‌های شرکت به نهاد دولتی درصدد ارایه و گزارش نتایج مثبت بر می‌آید که به نوبه خود پیچیدگی عملیات را به دنبال دارد و افزایش در پیچیدگی عملیات از عوامل اثرگذار بر حق الزحمه حسابرسی می‌باشد که این نتیجه با نتایج مطالعه انجام شده توسط رجبی و محمدی خوشنوی (۱۳۸۷) مطابقت ندارد.

ب-۲) متغیرهایی که از لحاظ آماری رابطه آن‌ها با قیمت‌گذاری حسابرسی تأیید نگردیده است. ب-۲-۱) از دیدگاه آماری نسبت کل بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها (Deb) با حق الزحمه حسابرسی (LnFee) رابطه معنی‌داری دارد. عمده اعتباردهندگان در ایران به شکل شرکت‌های دولتی و یا شرکت‌های شبه دولتی می‌باشند. همچنین در این شرکت‌ها نحوه تخصیص اعتبار صرفاً بر اساس تصمیمات کلان دولت و به شکل‌های محدودی صورت می‌گیرد. لذا این اعتبار نمی‌تواند موجب تأثیر در حجم و پیچیدگی‌های عملیات واحد تجاری شود و بنابراین بر حق الزحمه حسابرسی مؤثر نمی‌باشد.

ب-۲-۲) از دیدگاه آماری نسبت اعضای غیرموظف هیأت مدیره به کل اعضاء (Nexe) با

حق‌الزحمه حسابرسی (LnFee) رابطه معنی‌داری ندارد. نقش کمیته حسابرسی و اعضای غیرموظف هیئت مدیره بدان واسطه در رابطه نمایندگی اهمیت دارد که این اعضاء به‌همراه سایر اعضای موظف هیأت مدیره مسئول عملکرد گزارش شده شرکت می‌باشند، اما برخلاف اعضای موظف هیئت مدیره هیچ اختیاری در تصدی امور اجرایی شرکت ندارند. بنابراین کسب اطمینان از عملکرد واقعی شرکت برای این اعضاء از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و می‌تواند در مقابل وقوع هزینه‌های نمایندگی همانند یک عامل بازدارنده و کاهش پیچیدگی عملیات واحد باشند. اما براساس نتایج پژوهش، این رابطه تأیید نگردیده است.

منابع و مآخذ

- ۱- آذر، عادل و مؤمنی، منصور (۱۳۸۸). آمار و کاربرد آن در مدیریت، جلد دوم (تحلیل آماری) انتشارات سمت
- ۲- جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۸۲). مجموعه قوانین و مقررات؛ تهران جامعه حسابداران رسمی ایران.
- ۳- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۴). فلسفه حسابرسی، تهران شرکت انتشارات علمی و فرهنگی.
- ۴- خاکی، غلامرضا (۱۳۸۴). روش تحقیق با رویکردی به پایان‌نامه نویسی، تهران، انتشارات بازتاب.
- ۵- رجبی، روح‌اله (۱۳۸۴). عوامل مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل، رساله دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.
- ۶- رجبی، روح‌اله و محمدی خشوئی، حمزه (۱۳۸۷). هزینه‌های نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مستقل، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۵۳، صص. ۳۵-۵۲.
- ۷- سجادی، سید حسین و ناصح، لادن (۱۳۸۲). سودمندی حسابرسی مستقل صورتهای مالی، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال دهم، شماره ۳۳ دانشگاه تهران، صص. ۶۵-۹۱.
- ۸- سجادی، سید حسین و ابراهیمی‌مند، مهدی (۱۳۸۴). عوامل افزایشدهنده استقلال حسابرس مستقل، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال ۱۲ شماره ۴۰، دانشگاه تهران، صص. ۶۱-۸۱.
- ۹- علوی طبری، سید حسین (۱۳۸۲). رابطه بین مخارج صرف شده برای حسابرسی داخلی با حق‌الزحمه حسابرسی مستقل. رساله دکتری حسابداری، تهران، دانشگاه علامه
- ۱۰- مجتهدزاده، ویدا و آقای، پرویز (۱۳۸۳). عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی دانشگاه تهران، شماره ۱۱ (۳۸)، صص. ۵۳-۷۶.
- ۱۱- مؤمنی، منصور و فعال قیومی، علی. تحلیل‌های آماری با استفاده از spss؛ انتشارات کتاب نو
- ۱۲- موسوی، سید علیرضا و داروغه‌حضرتی، فاطمه (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین جریان نقد آزاد و حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه حسابداری مالی، شماره ۱۰، صص. ۱۴۱-۱۷۳.
- ۱۳- والاس، واندای (۱۳۸۱). نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت، حامی امیر ارسلانی، تهران، سازمان حسابرسی
- 14- Gul, Ferdinand A., J. Tsui, Charles J. P. Chen. (1998). "Agency Costs and Audit Pricing: Evidence on Discretionary Accruals", Working paper, City University of Hong Kong
- 15-Jensen ,M.C,Mekling,w(1976). "Theory of the firm: Managerial behavior; agency costs,and capital structure" Journal of Financial Economics,3,pp 305-360
- 16-Joseph h. Callaghan, Mohinder Parkash, Rajeev Singhal* Oakland University; United States "The impact of the Multi-jurisdiction Disclosure System on audit fees of cross-listed Canadian firms "*" -- International Journal of Accounting 43(2008) 99-113
- 17-menon, k&d.williams. (2001) "Long term trends in audit fees", Auditing a journal of practice and Theory, March,vol.20,No ,1 ,pp. 115-136
- 18-Seok Woo Jeong, Kyueon Jung, Suk -Jun Lee; " The effect of mandatory Auditor assignment and non -audit service on audit fees: Evidence from Korea International Journal of Accounting" 40(2005) 233-248