

## تأثیر حاکمیت شرکتی بر تصمیم پذیرش صاحبکار و حق الزحمه حسابرسی

دکتر یحیی حساس یگانه<sup>۱</sup>

ایمان داداشی<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۸۸/۰۵/۲۵

تاریخ دریافت: ۸۸/۰۳/۰۵

---

### چکیده:

قضاوت در مورد پذیرش صاحبکار و در پی آن تعیین حق الزحمه حسابرسی، یکی از اولین مراحل بحرانی در فرایند مدیریت ریسک موسسات حسابرسی است، زیرا عدم توجه کافی، سبب افزایش خطرات ناشی از دعاوی حقوقی و رسوایی‌های مرتبط با حرفه می‌گردد. موسسات حسابرسی با ارزیابی ریسک صاحبکار و انتخاب استراتژی‌های مناسب حسابرسی، جهت هدایت چنین ریسک‌هایی تا سطح قابل قبول خود، سعی در کاهش ریسک موسسات خود دارند.

در این پژوهش، تأثیر برخی از مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی شامل ساختار هیات‌مدیره صاحبکار، حسابرسی داخلی، سهامدار عمده و سرمایه‌گذاران نهادی بر تصمیمات حسابرسان مستقل، مانند پذیرش صاحبکار و حق الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. فرضیه‌های پژوهش به کمک داده‌های گردآوری شده توسط ابزار پرسشنامه از ۸۳ حسابدار رسمی در سال ۱۳۸۸، مورد بررسی قرار گرفته و نتایج حاصل از بررسی یافته‌ها نشان داد که به غیر از حسابرسی داخلی، سایر مکانیزم‌های حاکمیتی، تأثیری بر فرآیند پذیرش صاحبکار و تعیین حق الزحمه توسط حسابرسان مستقل ایرانی نداشته‌اند.

**واژه‌های کلیدی:** حاکمیت شرکتی، پذیرش صاحبکار، حق الزحمه حسابرسی.

---

<sup>۱</sup> - عضو هیات علمی دانشگاه علامه طباطبائی - (نویسنده اول و مسئول مکاتبات) Email:yahya\_yeganeh@yahoo.com

<sup>۲</sup> - کارشناس ارشد حسابداری

## ۱- مقدمه

اعلام کنند که متناسب با خدمات ارائه شده توسط آنها باشد و در بخش دوم، قیمت پیشنهادی باید بتواند با قیمت های پیشنهادی سایر موسسات حسابرسی رقابت کند. قیمت خدمات حسابرسی از لحاظ نوع خدمات ارائه شده توسط حسابرسان به ساختار مالی و اداری واحد مورد رسیدگی بر می گردد. در واقع در قسمت اول تعیین قیمت خدمات، حسابرسان با استفاده از تکنیک های حسابرسی مبتنی بر ریسک، می توانند حجم رسیدگی ها را تعیین و براساس آن بودجه زمانی لازم را تدوین کنند و هم چنین نیروهای مورد نیاز در سطوح مختلف را برای کار مورد نظر تعیین نمایند، که با توجه به ساعات کار مورد نیاز در رده های مختلف (کمک حسابرسان، حسابرسان، حسابرسان ارشد، سرپرست و مدیر) و برآورد سایر هزینه ها، حق الزحمه مربوط به خدمات ارائه شده مشخص می شود. ارزیابی قیمت خدمات در بخش دوم که حالتی رقابتی دارد، به نظریه های اقتصادی خصوصاً اقتصاد خرد (تخصیص منابع کمیاب اقتصادی برای پاسخگویی به اشکال گوناگون تقاضا) بر می گردد.

از طرفی دیگر حرفه حسابرسی، یک حرفه پررقابت است و بیشتر موسسات حسابرسی، مشتاق یافتن صاحبکاران جدیدند. قضاوت در مورد پذیرش صاحبکار یکی از اولین مراحل بحرانی در فرایند مدیریت ریسک موسسات حسابرسی است، زیرا عدم توجه کافی، سبب افزایش خطرات ناشی از دعاوی حقوقی و رسوایی های مرتبط با حرفه می گردد.

موسسات حسابرسی با ارزیابی ریسک صاحبکار و انتخاب استراتژی های مناسب حسابرسی، جهت هدایت چنین ریسک هایی تا سطح قابل قبول خود، سعی در کاهش ریسک موسسات خود دارند. حاکمیت شرکتی و مکانیزم های آن منجر به کاهش ریسک حسابرسی می گردد و حسابرسان قادر خواهند بود تا به ارزیابی

حسابرسی به عنوان حرفه ای مستقل، وظیفه خطیری در جهت اعتباردهی گزارش های مالی برای جامعه استفاده کنندگان اطلاعات مالی، بر عهده دارد. از دیدگاه استفاده کنندگان اطلاعات، گزارشات حسابرسی بسیار باارزش است. این ارزش تابعی از اقوام و گروه های ذی نفع است. شواهد بسیاری نشان می دهد که استفاده از خدمات حسابرسان مستقل در واحدهای اقتصادی گویای این واقعیت است که از دیدگاه دریافت کنندگان خدمات حسابرسی، ارزش این خدمات و منافع متصور بر اجرای آن به مراتب بیشتر از مخارج آن است.

اطلاعات مالی حسابرسی شده ابزاری برای کاهش مخاطره سرمایه گذاری ها، بهبود کیفیت تصمیم گیری درون سازمانی و برون سازمانی، افزایش سطح بازده ناشی از دادوستد اوراق بهادار و بهبود ساختار سبد سرمایه گذاری افراد و گروه های مختلف است. از طرفی دیگر الزامات قانونی، اعتبار بخشیدن به گزارشات مالی تهیه شده توسط مدیریت (اطمینان دهی به سهامداران در مورد صحت عملکرد مالی مدیریت) و مفاسد حساب مدیران از جمله عواملی است که مدیریت و سهامداران واحدهای مورد رسیدگی را حاضر به پذیرش (تحمل) هزینه ها و حق الزحمه حسابرسان می کند.

حق الزحمه حسابرسان هم از دید مدیریت و سهامداران واحدهای مورد رسیدگی و هم از دید موسسات حسابرسی دارای اهمیت خاصی می باشد. از دید مدیریت و سهامداران، گزارش حسابرسان که به ازای آن حاضر به پرداخت حق الزحمه حسابرسان می شوند، بسیار حائز اهمیت است.

اما برای موسسات حسابرسی، تعیین قیمت خدمات در دو بخش متفاوت دارای اهمیت است. در بخش اول، آنها باید به واحد مورد رسیدگی حق الزحمه ای را

نمی نمایند، بلکه تنها بیان می کنند که موسسات حسابرسی باید رویه هایی را جهت انجام تصمیم پذیرش صاحبکار، تدوین نمایند.

## ۲- پیشینه و ادبیات تحقیق

### الف- تحقیقات خارجی

در نتایج پژوهشی که در سال ۱۹۸۳ در آمریکا انجام شد و رابطه بین حسابرسی داخلی و حق الزحمه حسابرسی مستقل را مورد آزمون قرار داد، بیان شد که، دلیل اصلی گسترش بخش حسابرسی داخلی بنگاه های اقتصادی، کاهش مخارج برون سازمانی و یا جلوگیری از افزایش این مخارج می باشد. به عبارتی دیگر، مبلغی که بنگاه اقتصادی صرف حسابرسی برون سازمانی می کند، تابعی از مبلغ صرف شده برای بخش حسابرسی داخلی و بالعکس است.

کارسلو و همکاران (۲۰۰۰) رابطه بین ویژگی های هیات مدیره به عنوان یکی از مکانیزم های حاکمیت شرکتی و حق الزحمه حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. محققان پس از بررسی اطلاعات مربوط به ۷۶۰ شرکت آمریکایی پذیرفته شده در بورس بیان کردند که، ویژگی های هیات مدیره به عنوان مکملی برای فرآیند حسابرسی مطرح می باشد. یعنی استقلال بیشتر اعضای هیات مدیره، سخت کوشی، تجربه و تخصص آنها، سبب می شود تا آنها بهتر بتوانند نقش نظارتی خود را ایفا کنند. چنین هیات مدیره ای اصرار خواهد داشت تا حوزه فعالیت های حسابرسی مستقل در داخل شرکت گسترده تر شود، لذا به دنبال این درخواست، حسابرسان نیز ساعات فعالیت بیشتری را برنامه ریزی کرده و میزان آزمون های محتوای خود را افزایش می دهند و به دنبال آن حق الزحمه بیشتری را مطالبه خواهند کرد.

کوهن و هانو (۲۰۰۰)، اثرات ناشی از کیفیت حاکمیت شرکتی و کنترل های مدیریتی را بر روی قضاوت های صورت گرفته توسط حسابرسان مستقل،

کیفیت حاکمیت شرکتی اعمال شده در واحدهای تجاری پردازند.

حاصل کار یک موسسه حسابرسی، حسن شهرت آن برای قابل اعتماد بودن است. هیچ حسابرسی نمی خواهد در کنار صاحبکاری قرار گیرد که به سوء استفاده های مالی یا ارائه گزارش های گمراه کننده می پردازد. موج دعاوی دادگاهی که در سال های اخیر حسابرسان را به پای میز محاکمه کشانده است، نشان می دهد که موسسات حسابرسی باید قبل از پذیرش یک کار، در مورد مشخصات و حسن شهرت مدیران، مسئولین و سهامداران عمده شرکت صاحبکار، تحقیق کنند (حساس یگانه، ۱۳۸۴).

علی رغم وجود عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و صاحبکار، که مشکل گزینش نادرست (پذیرش صاحبکار نامطلوب) را به وجود خواهد آورد، حسابرس باید پیش از ایجاد هرگونه رابطه با صاحبکار احتمالی، کلیه جوانب کار حسابرسی را مورد ارزیابی قرار دهد. زیرا صاحبکار متقاضی که موسسه حسابرسی آن ها را خواهد پذیرفت، سرانجام ترکیب صاحبکاران موجود در پرتفوی موسسه را تشکیل خواهند داد و بر روی کیفیت کار حسابرسی موثرند.

نتایج اقتصادی استراتژی های انتخاب شده توسط مدیریت، در گزارشات مالی نشان داده می شوند. لذا حسابرسان می توانند ارزیابی کنند که آیا مدیریت با توجه به توانایی و تجربه اش با ایجاد استراتژی های مناسب، قادر است کسب سود کرده و نسبت به تداوم فعالیت شرکت اطمینان بدهد یا خیر. اگر شرایط اقتصادی صاحبکار به دلیل انتخاب استراتژی های ضعیف و ناکارآمد، وخیم باشد، احتمال فراوانی برای تحریف صورت های مالی وجود دارد، لذا ریسک پذیرش آن صاحبکار نیز افزایش می یابد.

استانداردهای حرفه ای هیچ گونه رهنمود عملی در مورد چگونگی تصمیم گیری پذیرش صاحبکار فراهم

سوداگری)، اما این پذیرش ممکن است در نهایت منجر به لکه دار شدن شهرت حرفه ای و استقلال موسسه حسابرسی گردد (براساس حرفه ای گری).

نتایج تحقیق نشان داد که در سه موسسه حسابرسی بزرگ کانادا، فرایند تصمیم پذیرش صاحبکار به طور عمد به صورت سازمان یافته صورت می گیرد. هم چنین موسسات حسابرسی در زمینه حرفه ای گری و سوداگری که فرایند تصمیم پذیرش صاحبکار را تحت تاثیر قرار می دهند، به صورت متفاوت عمل می کنند.

باسیودیس (۲۰۰۲)، طی پژوهشی تصمیم پذیرش صاحبکار را در حالتی خاص مورد بررسی قرار داد. در این تحقیق، ارتباط بین حضور کارمندان سابق موسسه حسابرسی در پست های مدیریتی موسسه صاحبکار و تصمیم گیری در مورد پذیرش صاحبکار، مورد بررسی قرار گرفت. محقق به این نتیجه رسید که حضور کارمندان سابق موسسه حسابرسی در پست های مدیریتی صاحبکار، منجر به یک سری انتظارات می گردد که به دنبال آن، حسابسان سطوح ریسک های ذاتی و کنترل را در سطح پایینی ارزیابی می کنند و این امر در نهایت منجر به انجام عملیات کمتر توسط آنها و اعمال نرخ پایین تر برای صورت حساب حسابرسی می گردد.

جانستون و بدارد (۲۰۰۳)، مدیریت ریسک در تصمیمات مربوط به پذیرش صاحبکار را مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاصل از بررسی یافته ها نشان داد که حسابسان عموماً به دنبال صاحبکارانی با ریسک پایین هستند. اما در صورت پذیرش صاحبکارانی با ریسک اشتباه<sup>۴</sup> یا ریسک تقلب<sup>۵</sup> بالا، از طرح هایی همچون، اختصاص پرسنل متخصص برای تعدیل اثرات ناشی از این ریسک ها استفاده می نمایند. آنها نشان دادند که استفاده از نیروی کار متخصص، رابطه منفی بین ریسک حسابرسی و احتمال پذیرش صاحبکار را تعدیل می نماید.

در مرحله برنامه ریزی و قبل از آن، مورد بررسی قرار دادند. نتایج بررسی ها نشان داد که، حسابسان عموماً مایل اند با صاحبکارانی کار کنند که از حاکمیت شرکتی در سطح بالایی برخوردارند، تا از این طریق بتوانند بر سیستم کنترل داخلی صاحبکاران خود اتکا کرده و میزان آزمون محتوای کمتری انجام دهند. در پی این وضعیت، حسابسان حق الزحمه کمتری را از صاحبکاران خود مطالبه خواهند کرد.

جانستون (۲۰۰۰) طی تحقیقی، اثرات هم زمان ریسک کسب و کار صاحبکار، ریسک حسابرسی و ریسک کسب و کار موسسه حسابرسی بر تصمیمات مربوط به پذیرش صاحبکار را مورد بررسی قرار داد. بررسی ها نشان داد که شرکای موسسه حسابرسی به ارتباط بین ریسک های مرتبط با صاحبکار توجه دارند و از آنها برای ارزیابی زیان های آتی کار مربوطه استفاده می نمایند. ضمناً تحقیق مزبور نشان داد که برخلاف انتظارات، شرکای موسسه حسابرسی از استراتژی های پیشگیرانه تعدیل ریسک همانند تعدیل حق الزحمه حسابرسی برای پذیرفتن خطر در مرحله پذیرش صاحبکار استفاده نمی کنند، به عبارت ساده تر، آن ها با حق الزحمه بالا به دنبال پذیرش صاحبکاران پرریسک نیستند.

ژندرون (۲۰۰۱)، تفاوت تصمیم مربوط به پذیرش صاحبکار در موسسات حسابرسی کانادایی را مورد بررسی قرار داد. محقق در این پژوهش بیان نمود که، تصمیم پذیرش صاحبکار به وسیله نیروهای حرفه ای گری<sup>۱</sup>، سوداگری<sup>۲</sup> و سازمان یافتگی<sup>۳</sup> تحت تاثیر قرار می گیرد. حرفه ای گری و سوداگری از جمله تنگناهای حرفه ای حسابسان در پذیرش صاحبکار می باشد. برای مثال ممکن است حسابسان تصمیم به پذیرش صاحبکاری بگیرند که، کار حسابرسی و سایر خدمات جانبی احتمالی در میان مدت برای موسسه بسیار سودآور باشد (براساس

حسابرسی در تصمیمات مدیریت پرتفوی نسبت به عوامل ریسک مالی، از اهمیت بالاتری برخوردارند. سرانجام محققان بیان کردند که هیچ گونه شواهدی مبنی بر اثرگذاری قیمت کارهای حسابرسی بر تصمیمات پذیرش و تداوم فعالیت با صاحبکار، در موسسات حسابرسی مورد آزمون وجود ندارد.

شرما و همکارانش (۲۰۰۸)، در کشور سنگاپور طی انجام پژوهشی، رابطه بین حاکمیت شرکتی و پذیرش صاحبکار را مورد بررسی قرار دادند. برای آزمون رابطه فوق ۶۰ مدیر حسابرسی را از بین چهار موسسه بزرگ حسابرسی انتخاب و به صورت تصادفی به یکی از سه گروه آزمایشی حاکمیت شرکتی ضعیف، متوسط و قوی اختصاص دادند. نتایج بررسی‌های آنان نشان داد، صاحبکارانی که از حاکمیت شرکتی قوی برخوردارند، دارای ریسک محیط کنترلی پایین‌تری هستند. با تعیین ریسک کنترلی در سطح پایین، اعتماد حسابرسان به سیستم کنترل داخلی صاحبکاران افزایش یافته و این امر سبب کاهش میزان آزمون‌های محتوا می‌گردد. لذا حسابرسان رضایت‌مندی بیشتری برای پذیرش صاحبکاران با سطح حاکمیت شرکتی قوی دارند.

آلفرد بوو و شرما (۲۰۰۸)، رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی موسسه صاحبکار شامل شرکت‌های سرمایه‌گذاری و بانک‌ها را با حق الزحمه حسابرسی، مورد بررسی قرار دادند. سازوکارهای حاکمیت شرکتی که در این پژوهش مورد ارزیابی قرار گرفتند، شامل، تعداد اعضای هیات مدیره و ویژگی‌های آن، تفکیک پست‌های مدیریت عامل و رئیس هیات مدیره، کمیته حسابرسی و سهامدار عمده می‌شدند.

یافته‌های حاصل بیانگر آن بودند که، هیچ رابطه مشخصی بین اکثر متغیرهای حاکمیت شرکتی و حق‌الزحمه حسابرسان وجود ندارد. کمیته حسابرسی تنها سازوکاری از حاکمیت شرکتی بود که رابطه آن با حق‌الزحمه حسابرسی مورد تایید قرار گرفت. نتایج

جانستون و بدارد (۲۰۰۴)، چگونگی ارزیابی حسابرسان از خطر دست‌کاری سود توسط مدیریت واحد تجاری و همچنین خطرات ناشی از ضعف حاکمیت شرکتی را مورد بررسی قرار دادند. محققان نشان دادند که چگونه حسابرسان در حضور این ریسک‌ها، اقدام به برنامه‌ریزی و تعیین حق‌الزحمه می‌نمایند. برای انجام تحقیق، از ارزیابی شرکایی استفاده شد که صاحبکارانشان در حسابداری بخش عمومی فعالیت می‌کردند. یافته‌های حاصل از پژوهش نشان داد که حسابرسان ساعات برنامه‌ریزی‌شده و نرخ حق‌الزحمه بالاتری را برای صاحبکارانی که با خطر دست‌کاری سود مواجه‌اند، در نظر می‌گیرند. آن‌ها برای موارد فوق یک رابطه مستقیم را نشان دادند. همچنین آن‌ها در مورد شرکت‌هایی که از سطح حاکمیتی ضعیفی برخوردارند، بیان نمودند که یک رابطه مثبت قوی‌تری بین خطر دست‌کاری سود، ساعات برنامه‌ریزی‌شده و میزان حق‌الزحمه حسابرسی وجود دارد. این یافته‌ها، شواهدی را در مورد وضعیتی فراهم کرد که در آن حسابرسان، به صورت هم‌زمان هم با یک مدیریت متقلب و هم با یک سطح حاکمیت شرکتی ضعیف، مواجه می‌شوند.

طی پژوهشی دیگر، جانستون و بدارد (۲۰۰۴) تصمیمات اخذ شده توسط موسسات حسابرسی در مورد مدیریت پرتفوی را مورد بررسی قرار دادند. طبق شواهد کسب شده در مورد تصمیمات پذیرش و یا تداوم فعالیت با صاحبکار در موسسه حسابرسی مورد آزمون، مشخص گردید که اولاً، موسسات حسابرسی مورد آزمون مطابق با تئوری اجتناب از ریسک، صاحبکاران پرمخاطره را در پرتفوی موسسه حسابرسی نمی‌گنجانند. ثانیاً، صاحبکارانی که جدیداً توسط موسسه حسابرسی پذیرفته شده‌اند، نسبت به صاحبکارانی که موسسه با آنها در حال فعالیت می‌باشد، دارای ریسک پایین‌تری‌اند. ثالثاً، عوامل ریسک

را مورد بررسی قرار داد. نتایج حاصل از بررسی یافته‌ها نشان داد که، افزایش منابع صرف شده برای بخش حسابرسی داخلی بنگاه، موجب کاهش حق الزحمه حسابرسی مستقل می‌شود. نتایج این تحقیق، برخلاف یافته‌های کرامتی (۱۳۷۵) و نوروزی (۱۳۷۵) می‌باشد.

شادمان (۱۳۸۳)، عوامل موثر در تعیین حق الزحمه حسابرسی را مورد بررسی قرار داد. این تحقیق از نوع پیمایشی بوده و از ابزار پرسشنامه جهت گردآوری داده‌ها استفاده شد. در این تحقیق رابطه بین اطلاعات حسابداری، نوع شرکت (سهامی عام یا خاص بودن)، انجام حسابرسی برای اولین بار و ارائه خدمات جانبی غیر از حسابرسی توسط حسابرسان، با حق الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. بعد از انجام آزمون بر روی داده‌های گردآوری شده از ۶۳ موسسه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، مشخص گردید که هیچ‌گونه رابطه معناداری بین چهار متغیر فوق و حق الزحمه حسابرسی وجود ندارد.

عرب احمدی (۱۳۸۵)، عوامل موثر بر تصمیم پذیرش صاحبکار در موسسات حسابرسی را مورد بررسی قرار داد. در نتایج این تحقیق بیان شد که، موسسات حسابرسی در زمان ارائه پیشنهاد به موسسه جهت عرضه خدمات حسابرسی، عوامل ریسک کسب و کار صاحبکار را مدنظر قرار می‌دهند، اما این عوامل بر روی تصمیم‌گیری آنها در مورد پذیرش یا عدم پذیرش صاحبکار، اهمیت چندانی ندارد. طبق یافته‌های تحقیق، عوامل ریسک حسابرسی بر روی تصمیم پذیرش صاحبکار، موثر ارزیابی گردیده بودند. نتایج حاصل از رتبه بندی عوامل موثر بر پذیرش صاحبکار مشخص نمود که مهمترین عوامل، بورسی بودن صاحبکار، درستکاری و حسن شهرت مدیریت صاحبکار، ارتباط گذشته صاحبکار با حسابرس و اهمیت اشخاص وابسته می‌باشند.

حاصل از این پژوهش نشان داد که بین استقلال کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسان، یک رابطه معکوس وجود دارد، یعنی با بیشتر شدن سطح استقلال کمیته حسابرسی، حق الزحمه حسابرسان مستقل کاهش می‌یابد. زیرا کمیته حسابرسی مستقل و قوی سبب می‌شود، ریسک کنترل و به دنبال آن ریسک گزارشگری مالی کاهش یابد، لذا حسابرسان آزمون‌های کمتری را برنامه‌ریزی کرده و به دنبال آن حق الزحمه کمتری را درخواست می‌کنند.

### ب- تحقیقات داخلی

نتایج حاصل از بررسی‌های کرامتی (۱۳۷۵)، نشان داد که حسابرسان مستقل ایرانی عملیات حسابرسی داخلی را به عنوان قسمتی از ساختار کنترل داخلی تجاری مورد بررسی و ارزیابی قرار نمی‌دهند و به کار حسابرسان داخلی اتکا نمی‌کنند و در نتیجه، واحد حسابرسی داخلی هیچ تأثیری بر حدود رسیدگی حسابرسان مستقل ندارد و نمی‌تواند هزینه حسابرسی مستقل را کاهش دهد.

نوروزی (۱۳۷۵) نیز به نتیجه‌ای مشابه با یافته‌های کرامتی (۱۳۷۵) رسید و بیان نمود که حسابرسان مستقل در فرایند حسابرسی مالی، به عملکرد حسابرسی داخلی صاحبکار اتکا نمی‌کنند. محقق در نتیجه گیری بیان کرد که، اگر عدم اتکا به دلیل فقدان استاندارد ملی حسابرسی در این مورد خاص است، پس چاره امر تدوین چنین استانداردی است، و اگر علت عدم اتکا به دلیل نبود آگاهی از فواید ناشی از اتکا می‌باشد، پس راه حل این مشکل، ایجاد فرهنگی جدید در حسابرسی مستقل است که در دامن آن، فواید ناشی از اتکا ترویج یابد.

علوی (۱۳۸۲)، رابطه بین منابع تخصیص یافته به بخش حسابرسی داخلی بنگاه اقتصادی و مخارج تحصیل خدمات حسابرسی مستقل توسط همان بنگاه

۷) بین درصد مدیران غیرموظف هیات مدیره و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

۸) بین وجود سهامدار نهادی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

۹) بین وجود سهامدار عمده و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

۱۰) بین وجود حسابرسی داخلی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

#### ۵- روش شناسی تحقیق

##### ۵-۱- روش تحقیق

در این پژوهش، رابطه بین متغیرهای مستقل و وابسته، از نوع علی<sup>۶</sup> بوده و روش تحقیق به صورت قیاسی<sup>۷</sup> - استقرایی<sup>۸</sup> است؛ قیاسی به لحاظ تبیین فرضیه‌های تحقیق به کمک تئوری‌های موجود و استقرایی به جهت آزمون فرضیه‌ها از نوع تجربی و مبتنی بر اطلاعات واقعی کسب شده از حسابداران رسمی.

##### ۵-۲- جامعه آماری، روش نمونه گیری و حجم نمونه

مدیران موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، اعضای جامعه آماری این پژوهش را تشکیل می دهند. روش نمونه گیری در این پژوهش، از نوع نمونه گیری‌های احتمالی و به طور خاص نمونه گیری هدف مند بوده و براساس فرمول‌های آماری، حجم نمونه برابر ۸۳ تعیین شده است.

##### ۵-۳- قلمرو زمانی تحقیق

داده‌های مورد نیاز جهت آزمون فرضیه‌های این تحقیق، توسط پرسشنامه‌های توزیع شده در سال ۱۳۸۸،

نتایج تحقیق نشان داد که استفاده از پرسنل متخصص و قیمت گذاری کار حسابرسی، به عنوان دو ابزار مدیریت ریسک در تعدیل خطرات ناشی از ریسک های موجود در تصمیم پذیرش صاحبکار، می توانند موثر واقع گردند.

#### ۳- بیان مساله تحقیق

با توجه به مقدمه و مباحث پیشین، سوال تحقیق به شرح زیر طرح شده است:

##### سوال تحقیق: آیا کیفیت مکانیزم های حاکمیت

شرکتی موجود در شرکت صاحبکار بالقوه، تاثیری بر تصمیم گیری های حسابرسان مستقل، در مورد پذیرش صاحبکار و تعیین حق الزحمه حسابرسی دارد؟

#### ۴- فرضیه های تحقیق

برای پاسخ به سوال تحقیق، فرضیه های زیر قابل تدوین است:

- ۱) بین تفکیک پست های مدیریت عامل و رئیس هیات مدیره و پذیرش صاحبکار رابطه معناداری وجود دارد.
- ۲) بین درصد مدیران غیرموظف هیات مدیره و پذیرش صاحبکار رابطه معناداری وجود دارد.
- ۳) بین وجود سهامدار نهادی و پذیرش صاحبکار رابطه معناداری وجود دارد.
- ۴) بین وجود سهامدار عمده و پذیرش صاحبکار رابطه معناداری وجود دارد.
- ۵) بین وجود حسابرسی داخلی و پذیرش صاحبکار رابطه معناداری وجود دارد.
- ۶) بین تفکیک پست های مدیریت عامل و رئیس هیات مدیره و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

گردآوری شده اند، لذا همین سال را به عنوان قلمرو زمانی تحقیق در نظر می‌گیریم.

حسابرسی و تفاوت تخصیص نیروهای بکارگرفته شده توسط موسسات، را نام برد. لازم به ذکر است، تمامی مدل های تحقیقی تاکنون نتوانسته اند بیش از ۷۰ درصد عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی را توضیح دهند. در نتیجه می توان این گونه بیان نمود که، احتمالاً مابقی عوامل تاثیرگذار تحت تاثیر نتیجه مذاکرات بین صاحبکار و حسابرس می باشند.

#### ۴-۵- نحوه جمع آوری داده‌ها

تحقیق از نوع پیمایشی<sup>۹</sup> بوده و داده‌های موردنیاز برای آزمون فرضیه‌های تحقیق، به کمک ابزار پرسشنامه گردآوری شده‌اند. طبق محاسبات انجام شده توسط نرم‌افزار اسپاس، ضریب آلفای کرونباخ (معیار پایایی<sup>۱۰</sup> پرسشنامه) برای تحقیق حاضر، برابر ۰/۷۸۵ تعیین شد، که این امر بیانگر آن است که همبستگی درونی بین گویه‌ها زیاد بوده و پرسشنامه به طور مناسبی طراحی شده است.

#### ۷- پیشنهادات

##### الف: پیشنهادات مبتنی بر نتایج تحقیق

- آموزش مستمر مفاهیم حاکمیت شرکتی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران.
- توجه بیشتر به نقش و کیفیت حسابرسی داخلی بنگاه های اقتصادی به عنوان یکی از مکانیزم‌های اثرگذار حاکمیت شرکتی.

##### ب: پیشنهادات برای تحقیقات آتی

- بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی با رشد شرکت ها.
- بررسی تاثیر شهرت موسسات حسابرسی (یا مدیران حسابرسی) در پذیرش صاحبکار و تعیین حق الزحمه حسابرسی.
- بررسی تاثیر اندازه موسسات حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی.
- بررسی رابطه بین تداوم فعالیت شرکت ها و حق الزحمه حسابرسی.
- برخورد حرفه با تصمیم پذیرش صاحبکار ممکن است به واسطه فشارهای متضاد بین حرفه ای گری و سوداگری، متفاوت باشد. بررسی در مورد این که، موسسات حسابرسی ایران در مورد پذیرش صاحبکار، رغبت بیشتری به سوداگری دارند یا به حرفه ای گری، خود می تواند موضوع تحقیق دیگری باشد.

#### ۶- آزمون فرضیه ها و نتیجه گیری

نتایج حاصل از آزمون داده های گردآوری شده توسط پرسشنامه، که به کمک آزمون دوجمله ای مورد تایید قرار گرفت، نشان داد که تنها مکانیزم "حسابرسی داخلی"، بر تصمیمات حسابرسان مستقل شامل پذیرش صاحبکار و حق الزحمه حسابرسی تاثیر دارد. جدول ۱، نتایج حاصل از آزمون دوجمله ای را به تفکیک و برای هر فرضیه نشان می دهد. شدت تاثیر مکانیزم های حاکمیتی بر تصمیمات حسابرسان در فرضیات تایید شده (فرضیه های پنجم و دهم)، به کمک آزمون تی، تعیین و مقدار آن به ترتیب "قوی" و "ضعیف" می باشد.

از عوامل تاثیر گذار بر حق الزحمه حسابرسی، که در اکثر تحقیقات مشابه خارجی مورد تایید قرار گرفتند، می توان مواردی هم چون، تعداد سندهای حسابداری شرکت های مشمول حسابرسی، کنترل داخلی صاحبکار، پیچیدگی شرکت ها و متشکل بودن شرکت از مجموعه چند واحد تجاری، تفاوت بین موسسات حسابرسی از لحاظ اندازه، هزینه های موسسات حسابرسی، ریسک های موجود در کار



جدول ۱- نتایج حاصل از آزمون دوجمله ای

فرضیه	گزینه	فراوانی	$\hat{p}$	Z محاسبه شده	Z جدول	نتیجه آزمون
اول	بلی	۴۸	٪۲۸/۹	-۵/۴۴	۱,۶۴	تایید $H_0$
	خیر	۱۱۸				
دوم	بلی	۴۴	٪۲۶/۵	-۶/۰۵	۱,۶۴	تایید $H_0$
	خیر	۱۲۲				
سوم	بلی	۷۳	٪۴۳/۹	-۱/۵۷	۱,۶۴	تایید $H_0$
	خیر	۹۳				
چهارم	بلی	۵۳	٪۳۱/۹	-۴/۶۵	۱,۶۴	تایید $H_0$
	خیر	۱۱۳				
پنجم	بلی	۱۲۷	٪۷۶/۵	۶/۸۳	۱,۶۴	رد $H_0$
	خیر	۳۹				
ششم	بلی	۴۳	٪۲۵/۹	-۶/۲۱	۱,۶۴	تایید $H_0$
	خیر	۱۲۳				
هفتم	بلی	۶۵	٪۳۹/۱	-۲/۷۹	۱,۶۴	تایید $H_0$
	خیر	۱۰۱				
هشتم	بلی	۶۹	٪۴۱/۵	-۲/۱۷	۱,۶۴	تایید $H_0$
	خیر	۹۷				
نهم	بلی	۲۹	٪۱۷/۴	-۸/۳۸	۱,۶۴	تایید $H_0$
	خیر	۱۳۷				
دهم	بلی	۹۶	٪۵۷/۸	۲/۰۱	۱,۶۴	رد $H_0$
	خیر	۷۰				

#### منابع و ماخذ

- ۱) حساس یگانه. یحیی. (۱۳۸۴). فلسفه حسابرسی. انتشارات علمی و فرهنگی.
- ۲) شادمان، مصطفی. (۱۳۸۳). عوامل موثر در تعیین حق الزحمه حسابرسی. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی.
- ۳) عرب احمدی، علی اصغر. (۱۳۸۵). عوامل موثر بر تصمیم پذیرش صاحبکار در موسسات حسابرسی. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی.
- ۴) علوی طبری، سید حسین. (۱۳۸۲). رابطه بین منابع صرف شده برای حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل. پایان نامه دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی.
- ۵) کرامتی، علی. (۱۳۷۵). عوامل موثر در عدم استفاده از حسابرسان داخلی توسط مدیران. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی.
- ۶) نوروزی، سودابه. (۱۳۷۵). بررسی میزان اتکا حسابرسان مستقل به عملکرد حسابرسان داخلی سازمان ها در ایران. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مشهد.

- 15) Johnstone, K.M., and Bedard, J.C. 2003, "Risk management in client acceptance decisions". *The Accounting Review*, 78(5):1003-1025.
- 16) Johnstone, K. M. 2000. "Client acceptance decisions: simultaneous effects of client business risk, audit risk, auditor business risk, and risk adaptation ". *Auditing : A Journal of Practice and Theory*,19(1):1-27.
- 17) MAPI, Survey on outside Audit fees. WASHINGTON,DC: Machinery and Allied Products Institute, 1983.
- 7) Basioudis, I. G. (2002). "The client Acceptance decision and auditors engagement risk: The role of audit firm alumni". Asten Business School, Asten University, Birmingham.
- 8) Bedard, J. C., and Johnstone, K. M. (2004). 'Earnings manipulation risk, corporate governance risk, and auditors' planning and pricing decisions'. *The Accounting Review*, 79(2): 277-304.
- 9) Bedard, J. C., and Johnstone, K. M. "Audit firm portfolio management decisions". *Journal of Accounting Research*, September(2004).
- 10) Carcello, J .V., Hermanson, D .R., Neal, T .L. and Riley, R .R. 2000, "Board Characteristics and Audit Fees". *Social Science Research Network Electronic Paper Collection*.
- 11) Cohen,J.R. and Hanno, D. M. 2000, "Auditors' consideration of corporate governance and management control philosophy in preplanning and planning judgments". *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, 19(2):133-146.
- 12) Divesh S. sharma, El'fred Boo and vineeta D.Sharma 2008, "The impact of corporate governance on auditors' client acceptance, risk and planning judgments." *Accounting and Business Research* , vol.38. No. 2. pp. 105-120.
- 13) El'fred Boo and Divesh S. Sharma 2008, "The association between corporate governance and audit fees of bank holding companies". *corporate governance*, vol. 8 , No. 1 2008, pp. 28-45.
- 14) Gendron, Y. (2001). "The difficult new-client-Acceptance decision in canadian audit firm: A field investigation". *Contemporary Accounting Research*, forthcoming.

یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> . Professionalism  
<sup>2</sup> . Commercialism  
<sup>3</sup> . Organic  
<sup>4</sup> . Error Risk  
<sup>5</sup> . Fraud Risk  
<sup>6</sup> . Causal Relation  
<sup>7</sup> . Deductive  
<sup>8</sup> . Inductive  
<sup>9</sup> . Survey Research  
<sup>10</sup> . Realiability