

بحران اقتصادی و حق الزحمه حسابرسی

فخرالدین محمدرضائی*

مهناز موسایی فراهانی**

حامد صلاحی***

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۴/۰۱

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۰۸/۲۴

چکیده

عموماً پدیده بحران اقتصادی موجب افزایش خطر ور شکستگی شرکت‌ها و به دنبال آن افزایش ریسک حسابرسی می‌شود؛ بنابراین، حسابرسان ممکن است با افزایش حق الزحمه به این ریسک عکس‌العمل نشان دهند. در ایران نیز بحران اقتصادی در سال‌های اخیر پس از تحریم‌های بین‌المللی، پدیدار گشته است. با این وجود، در نبود شواهد نظری و تجربی کافی، آثار این متغیر کلان اقتصادی بر موضوعات حسابرسی و به طور خاص بر حق الزحمه حسابرسی مشخص نیست. لذا هدف پژوهش حاضر بررسی اثر بحران اقتصادی بر حق الزحمه حسابرسی است. به منظور نیل به این هدف، ۹۲۴ سال - شرکت (۱۳۵ شرکت برای هشت سال) مشاهده جمع‌آوری شده از گزارش‌های مالی سالیانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی دوره زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۴ (به جز سال ۱۳۹۰) مورد آزمون قرار گرفته‌اند. با توجه به این که ممکن است رابطه متغیر بحران اقتصادی با حق الزحمه حسابرسی، تحت تأثیر افزایش سالیانه تورم در کشور قرار بگیرد، دو الگوی تعدیل‌شده نیز بر اساس متغیر فروش و شاخص قیمت‌ها برآورد گردید. نتایج هر سه الگو رگرسیونی نشان‌دهنده رابطه مثبت و معنادار بحران اقتصادی و حق الزحمه حسابرسی است. این موضوع بیانگر آن است که حسابرسان ایرانی با افزایش حق

* استادیار حسابداری، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران (نویسنده مسئول).

Email: F.mrezaei@khu.ac.ir

** دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران

Email: Moosaeemahnaz@yahoo.com

*** دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران

Email: Hamedsalahi22@gmail.com

الزحمه‌های خود نسبت به ریسک حسابرسی افزایش یافته ناشی از بحران اقتصادی واکنش نشان می‌دهند.

واژه‌های کلیدی: بحران اقتصادی، حق الزحمه حسابرسی، ریسک حسابرسی.

۱- مقدمه

حق الزحمه حسابرسی و نحوه تعیین آن با توجه به نقشی که بر کیفیت حسابرسی دارد، یکی از مهم‌ترین مباحث محافل حرفه‌ای و قانون‌گذاران است (هی، نکل و ونگ^۱، ۲۰۰۶). حسابرسان برای این که بتوانند تحریف‌های با اهمیت موجود در صورت‌های مالی صاحب‌کار را کشف کنند، باید زمان کافی برای انجام حسابرسی صرف کنند (فرانسیس^۲، ۲۰۰۴)؛ بنابراین، حسابرسان باید حق الزحمه مناسبی از صاحب‌کار خود دریافت کنند تا بتوانند زمان مناسبی را صرف انجام خدمات حسابرسی نماید (بریستاکر و راییت^۳، ۲۰۰۱). فرا تحلیل انجام شده توسط هی و همکاران (۲۰۰۶) عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسان را در دو گروه اصلی طبقه‌بندی کرده است: (۱) عوامل مربوط به عرضه‌کنندگان خدمات حسابرسان مانند تخصص حسابرسان در صنعت و اندازه موسسه حسابرسان و (۲) عوامل مربوط به متقاضیان خدمات حسابرسان مانند اندازه و ریسک شرکت صاحب‌کار.

یکی از عواملی که باعث افزایش ریسک شرکت‌ها می‌شود، بحران اقتصادی است. در علم اقتصاد، بحران اقتصادی عبارت از رکود شدیدی است که به مدت دو سال یا بیشتر به طول انجامد. ویژگی‌های بحران اقتصادی شامل افزایش شدید بیکاری، ورشکستگی شرکت‌ها و مؤسسات مالی، کاهش معاملات و نوسانات پایدار ارزش پول است (بران فبیرنر^۴، ۱۹۷۶). ریسک کاهش سودآوری می‌تواند مدیران شرکت‌ها را ترغیب به دستکاری سود (شناسایی سودهای واهی یا عدم شناسایی هزینه‌ها و ذخایر) نماید. نهایتاً، کاهش سودآوری مداوم به دلیل استمرار بحران اقتصادی، می‌تواند ریسک تداوم فعالیت شرکت‌ها را به شدت افزایش دهد (احمد-ذلوقی، کمپل و گوداسر^۵، ۲۰۱۱).

در ایران نیز بحران اقتصادی در سال‌های اخیر به وضوح نمایان شده است. این بحران به شکل بروز همزمان دو معضل اقتصادی تورم بالا و نرخ پایین رشد اقتصادی، نمایان شده است (باستانی فر و میرزائی، ۱۳۹۳: ر ضائی، ۱۳۹۷). رکود شش ساله اقتصادی (از سال ۱۳۹۱ تا

1 Hay, Knechel and Wong

2 Francis

3 Bierstaker and Wright

4 Bronfenbrenner

5 Ahmad-Zaluki, Campbell and Goodacre

۱۳۹۶) در ایران، توأم با تورم در محدوده ۹ تا ۳۵ درصد بوده است. در این مدت ارزش پول ملی به شدت کاهش یافت و موجب بی‌ثباتی اقتصاد کلان شد (رضائی، ۱۳۹۷). اطلاعات ارائه شده در جدول ۱ نیز، در راستای پژوهش رضائی (۱۳۹۷) است. طبق اطلاعات جدول ۱، نرخ تورم و نرخ ارز در سال‌های ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ به‌طور قابل‌توجهی (حدود ۳ برابر) نسبت به سال‌های ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ افزایش یافته است. همچنین نرخ رشد اقتصادی (تولید ناخالص داخلی) به‌طور چشم‌گیری کاهش یافته است (منفی شده است)؛ که بیانگر تشدید پدیده بحران اقتصادی در ایران است. این بحران اقتصادی معلول بسیاری از مسائل است که یکی از مهم‌ترین علل‌های وقوع آن در سال‌های مذکور، تحریم‌های بین‌المللی وضع‌شده علیه ایران است. تحریم‌های اقتصادی علیه ایران بابت موضوع هسته‌ای در طی یک دهه اخیر موجب شده تا فضای کسب‌وکار شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار دهد. اوج این تغییرات اقتصادی که موجب تشدید پدیده بحران اقتصادی در ایران گردیده است مربوط به سال‌های بعد از تصویب قطعنامه تحریمی شماره ۱۹۲۹ در تاریخ ۹ ژوئن سال ۲۰۱۰ (۱۹ خرداد ۱۳۸۹) و الحاقات این قطعنامه و به طبع آن تحریم نفتی و بانکی ایران است (سال‌های ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲).

جدول (۱): تغییرات متغیرهای اصلی کلان اقتصادی طی یک دهه گذشته

سال	نرخ تورم (درصد)	رشد اقتصادی (درصد)	نرخ ارز (ریال)
۱۳۸۶	۱۸/۴	۷/۷	۹,۴۵۰
۱۳۸۷	۲۵/۴	۰/۰۸	۹,۶۶۰
۱۳۸۸	۱۰/۸	۳	۱۰,۰۰۰
۱۳۸۹	۱۲/۴	۵/۸	۱۱,۰۰۰
۱۳۹۰	۲۱/۵	۳	۱۹,۰۰۰
۱۳۹۱	۳۰/۵	-۸/۵	۳۲,۰۰۰
۱۳۹۲	۳۴/۵	-۲/۲	۳۲,۰۰۰
۱۳۹۳	۱۵/۶	-۲/۸	۳۲,۵۰۰
۱۳۹۴	۱۱/۹	۱	۳۴,۰۰۰

منابع جدول: نرخ تورم - خبر اقتصادی، رشد اقتصادی منفی سال‌های ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ - روزنامه دنیای

اقتصاد، نرخ ارز - تمامی از بولتن نیوز، نرخ رشد اقتصادی سال ۱۳۹۰ از تابناک

مستقل از موضوع پیامدهای بحران اقتصادی، در حال حاضر یکی از موضوع‌های بحث‌انگیز حرفه حسابرسی، حق‌الزحمه‌های پائین مؤسسات حسابرسی خصوصی و نحوه تعیین آن است (امانی و دوانی، ۱۳۸۸). در این راستا، یکی از مشکلات عمده حسابرسان بخش خصوصی حق الزحمه پائین به دلیل رقابت بالا بین این مؤسسات هست که می‌تواند بر جذب کارکنان باتجربه

و تلاش حسابرسی و درنهایت کیفیت حسابرسی اثرگذار باشد (بزرگ اصل، ۱۳۸۹). مشکل حق الزحمه پایین حسابرسی در بازار حسابرسی ایران، در سال‌های اخیر جامعه حسابداران رسمی ایران را مجبور به صدور شیوه‌نامه تعیین حداقل دستمزد کرده است.

علی‌رغم این‌که پایین بودن حق الزحمه حسابرسی در ایران مشهود است، افزایش ریسک شرکت‌ها ناشی از بحران اقتصادی ممکن است بر تابع تعیین حق الزحمه حسابرسی در ایران نیز اثرگذار باشد. در این راستا، الکسیوا و سوانسترم^۱ (۲۰۱۵) بیان می‌کنند که افزایش ریسک ناشی از بحران اقتصادی، سرمایه‌گذاران و تصمیم‌گیرندگان را مجبور می‌کند تا از خدمات گسترده حسابرسی استفاده کنند. حسابرسان نیز باید تلاش‌های بیشتری را برای یادگیری روش‌های گسترده حسابرسی انجام دهند. بحران مالی سال ۲۰۰۸، وقوع رویدادهایی چون استهلاک، کسب سود، ارزشیابی شرکت‌ها و رتبه‌دهی نیاز به حسابرسی را افزایش داده است و حسابرسان برای این‌که بتوانند این تغییرات در رویدادهای سیستم حسابرسی را درک کنند باید تلاش مضاعفی داشته باشند. حسابرسان به منظور کاهش این ریسک مجبور به افزایش تلاش حسابرسی (صرف زمان بیشتر) می‌شوند. لذا حسابرسان با افزایش حق الزحمه خود نسبت به افزایش منابع به‌کار گرفته شده توسط خود واکنش نشان می‌دهند.

با توجه به این‌که یافته‌های پژوهش‌های خارجی (مانند، الکسیوا و سوانسترم، ۲۰۱۵) نشان می‌دهد که بحران اقتصادی می‌تواند بر ریسک حسابرسی و درنهایت حق الزحمه حسابرسی اثرگذار باشد (موجب افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود)، تغییرات محسوس در فضای کسب و کار ایران در سال‌های اخیر ممکن است موجب تغییراتی در نرخ حق الزحمه حسابرسی نیز شده باشد؛ بنابراین به دلیل نبود شواهد تجربی کافی در مورد اثرات بحران اقتصادی در ایران، یک مسئله پژوهشی مهم پرداختن به پیامدهای بحران اقتصادی بر حق الزحمه حسابرسی است.

پژوهش حاضر می‌تواند از طرق مختلف موجب بسط متون حسابداری شود. مرور پژوهش‌های انجام شده در داخل کشور نشان می‌دهد که اثر بحران اقتصادی بر حق الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار نگرفته است. هم‌چنین، مرور پژوهش‌های انجام شده در سطح بین‌الملل، بیانگر آن است که این پژوهش‌ها عمدتاً اثرات بحران مالی بر حق الزحمه حسابرسی را بررسی نموده‌اند. مضافاً، شرایط خاص محیطی ایران (مانند، بحران اقتصادی ناشی از تحریم‌ها، عدم فعالیت مؤسسات حسابرسی بین‌المللی، رقابت همزمان حسابرسان دولتی و خصوصی و افزایش رقابت پس از آزادسازی بازار حسابرسی)، یک فضای پژوهشی بسیار یکتایی فراهم

1 Alexeyeva and Svanström

می‌کند که می‌تواند منجر به فراهم شدن شواهدی گردد که متون حسابداری در این حوزه را پربار نماید.

در ادامه، در بخش دوم مبانی نظری، مرور پیشینه و تدوین فرضیه پژوهش ارائه می‌گردد. در بخش بعدی، روش تحقیق شامل گردآوری داده‌ها و مدل‌های پژوهش بیان می‌شود. سپس، در بخش چهارم آماره‌های توصیفی، یافته‌های تحقیق و نتایج آزمون‌های حساسیت ارائه می‌شوند و در پایان نیز بخش بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

۲- مبانی نظری، مرور پیشینه و تدوین فرضیه پژوهش

۲-۱- مبانی نظری

مطابق مدل حق‌الزحمه حسابرسی پیشنهادی توسط سیمونیک (۱۹۸۰)، از مهم‌ترین عوامل مؤثر در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی، ریسک دادخواهی علیه حسابرس و ریسک حسابرسی (ریسک تحریف با اهمیت توسط صاحب‌کار و ریسک عدم کشف توسط حسابرس) است. ریسک دادخواهی علیه حسابرس با افزایش قدرت ساختار قانونی (ضمانت اجرایی قوانین) یک کشور افزایش و با افزایش تلاش حسابرسی کاهش می‌یابد. ریسک عدم کشف حسابرسی با افزایش پیچیدگی حسابرسی افزایش و با افزایش تلاش حسابرسی کاهش می‌یابد (کیم، لیو و ژنگ^۱، ۲۰۱۲). به لحاظ نظری، افزایش ریسک دادخواهی علیه حسابرس و ریسک حسابرسی، در دوره بحران اقتصادی قابل‌تصور است. در ادامه، نحوه تأثیر احتمالی بحران اقتصادی بر حق‌الزحمه حسابرسی (با توضیح چگونگی افزایش ریسک دادخواهی و ریسک عدم کشف حسابرسی در دوره بحران اقتصادی) تشریح شده است.

بحران اقتصادی اخیر سؤالاتی را در مورد نقش و کیفیت حسابرسی مستقل مطرح کرده است. همزمان، میزان حق‌الزحمه‌های حسابرسی نیز مورد پرسش قرار گرفته است. حساب‌رسان را در هر دو زمینه متهم کردند (گزارش‌های مقبول برای شرکت‌های با وضعیت مالی ضعیف صادر می‌کنند و حق‌الزحمه‌های حسابرسی بسیار بالایی دریافت می‌کردند). تغییر شرایط اقتصادی، حساب‌رسان و مشتریان آن‌ها را به چالش کشیده است؛ زیرا بحران اقتصادی می‌تواند ریسک شرکت‌ها و نقدینگی و میزان رقابت در بازار را تحت تأثیر قرار دهد. این شرایط می‌تواند به‌نوبه خود، حق‌الزحمه خدمات حسابرسی را نیز تحت تأثیر قرار دهد (الکسیوا و سوانسترم، ۲۰۱۵). باوجود تحقیقات گسترده، در مورد اثرگذاری متغیرهای اقتصاد کلان بر حق‌الزحمه حسابرسی، دانش اندکی در مورد نقش بحران اقتصادی بر حق‌الزحمه‌های حسابرسی وجود دارد.

بحران اقتصادی، سطح ریسک شرکت‌ها را افزایش می‌دهد. بالاترین ریسکی که وجود دارد این است که شرکت‌ها قراردادهای بدهی خود را نقض می‌کنند و یا این که ورشکستگی خود را اظهار نمی‌کنند. نیاز بیشتر به اطمینان بخشی در دوره بحران اقتصادی و همچنین افزایش خطر دادخواهی علیه حسابرسان و رشد بالای ریسک در شرکت‌ها، طلبکاران و سرمایه‌گذاران را نگران می‌کند و حسابرسان را مجبور می‌کند تا روش‌های گسترده‌تری را برای حسابرسی انجام داده و تلاش بیشتری برای ارزیابی مفروضات شرکت‌ها انجام دهند (الکسیو و سوانسترم، ۲۰۱۵). حسابرسان برای تلاش بیشتر، حق الزحمه بیشتری را مطالبه خواهند کرد. همچنین برای پوشش ریسک دادخواهی احتمالی آتی، مازادی را در تابع حق الزحمه خود در زمان بحران، در نظر می‌گیرند؛ بنابراین، به لحاظ نظری، بحران اقتصادی موجب افزایش ریسک شرکت‌ها می‌شود. افزایش ریسک شرکت منجر به افزایش ریسک دادخواهی علیه حسابرس و ریسک حسابرسی می‌شود. حسابرسان برای کاهش ریسک حسابرسی، تلاش بیشتری بکار می‌بندند. افزایش تلاش حسابرسی در تابع تعیین حق الزحمه حسابرسی مطابق سمیونیک (۱۹۸۰) منجر به افزایش حق الزحمه درخواستی حسابرس خواهد شد.

۲-۲- مرور پیشینه

تحقیقات انجام شده در این حوزه ناچیز و نتایج آن‌ها نیز متناقض است. ماهر، تیسن، کلسن و برمان^۱ (۱۹۹۲) یک کاهش قابل توجهی در حق الزحمه‌های حسابرسی در ایالات متحده آمریکا از سال ۱۹۷۷ تا ۱۹۸۱ مشاهده کردند و آن را به افزایش رقابت در بازار خدمات حسابرسی پس از بحران اقتصادی از اواخر سال ۱۹۷۰ و اوایل سال ۱۹۸۰ نسبت دادند. کریشنان و ژانگ^۲ (۲۰۱۳) موضوع کاهش احتمالی حق الزحمه حسابرسی در سال‌های بحران مالی (۲۰۰۸ و ۲۰۰۹) و تأثیرش بر کیفیت حسابرسی را بررسی کرده‌اند. آن‌ها بیان می‌کنند که به دلیل بحران‌های مالی جهانی، بسیاری از صاحبکاران مؤسسات حسابرسی این توان را داشته‌اند تا در مورد کاهش حق الزحمه حسابرسی با حسابرسان چانه‌زنی کنند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد در مواردی که کاهش حق الزحمه حسابرسی در دوره بحران مالی در حسابرسی بانک‌ها برای چهار موسسه بزرگ و سایر مؤسسات اتفاق افتاده، مدیریت سود در بانک‌ها کاهش پیدا کرده است. این یافته برخلاف نگرانی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در مورد کاهش حق الزحمه حسابرسی، کاهش تلاش حسابرسی و کاهش کیفیت حسابرسی است؛ اما برخلاف پژوهش کریشنان و ژانگ (۲۰۱۳) در آمریکا، الکسیو و سوانسترم (۲۰۱۵) اثر

1 Maher, Tiessen, Colson and Broman

2 Krishnan and Zhang

شرایط مختلف اقتصادی بر حق الزحمه حسابرسی و غیر حسابرسی در سوئد مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج نشان داد که رابطه حق الزحمه حسابرسی و غیر حسابرسی با بحران اقتصادی مثبت است و این ارتباط با توجه به شرایط مختلف اقتصادی تحت تأثیر قرار نمی‌گیرد. به‌طوری‌که حق الزحمه در طول دوران بحران افزایش یافته است و در طول دوران پس از بحران نیز به افزایش خود ادامه داده است.

علی‌رغم این که چندین پژوهش داخلی (مانند، صفرزاده و واحدیان، ۱۳۹۶، باغومیان، محمدی و طاهری، ۱۳۹۶) اثر بحران اقتصادی بر کیفیت سود در ایران را بررسی کرده‌اند و یافته‌های این پژوهش‌ها نشان می‌دهد که بحران اقتصادی، محرکی برای مدیران شرکت‌ها جهت مدیریت سود است؛ مرور پیشینه داخلی نشان می‌دهد که شواهد تجربی در مورد نقش بحران اقتصادی کشور بر حق الزحمه حسابرسی وجود ندارد. با این حال پژوهش‌های متعددی عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی در ایران را مورد پژوهش قرار داده‌اند (مانند، دیانتی و بیاتی، ۱۳۹۴، مشایخی، حسن‌زاده، امینی و منتی، ۱۳۹۵، حیدرپور و جعفری، ۱۳۹۵). تعدادی از پژوهش‌های انجام شده در مورد عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی در ایران به طور خلاصه مرور می‌شود.

تنانی و نیکبخت (۱۳۸۹) در پژوهشی به آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی پرداخته‌اند و به این نتایج دست یافتند که اندازه واحد مورد رسیدگی و پیچیدگی عملیات صاحب‌کار با حق الزحمه حسابرسی ارتباط مستقیم و معنی‌داری دارند. مشایخی و همکاران (۱۳۹۵) در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر دو جنبه کیفیت حسابرسی داخلی (صلاحیت و همکاری حسابرسان داخلی در حسابرسی صورت‌های مالی) بر حق الزحمه حسابرسان مستقل پرداختند. مطابق تئوری جانشینی، حسابرسان مستقل با اتکا به نتایج کار حسابرسان داخلی در تلاش‌های خود صرفه‌جویی می‌کند. این امر می‌تواند تأثیر منفی بر حق الزحمه حسابرسان مستقل داشته باشد. نتایج آن‌ها نشان داد که صلاحیت حسابرسان داخلی یعنی مدت تصدی و حضور آن در شرکت با حق الزحمه حسابرسان رابطه منفی و معناداری داشته و مهارت‌های محاسباتی و IT، مدارک حرفه‌ای و علمی، مدت ساعات آموزشی با حق الزحمه حسابرسان رابطه‌ای ندارند. در کل نتایج حاکی از عدم تأثیر کیفیت حسابرسان داخلی بر حق الزحمه حسابرسان مستقل می‌باشد. در پژوهشی محمد زائی، محد- صالح و احمد^۱ (۲۰۱۸) با کنترل اثر سایر متغیرهای مؤثر بر حق الزحمه حسابرسان به این نتیجه رسیدند که حق الزحمه مؤسسات حسابرسان معتمد بورس طبقه اول بیشتر از مؤسسات حسابرسان معتمد سایر طبقات است در حالی که این مؤسسات

1 MohammadRezaei, Mohd-Saleh and Ahmed

کیفیت حسابرسی بالاتری در قبال حق الزحمه بیشتر، نشان نداده‌اند. آن‌ها برای تفسیر چنین نتایجی از تئوری "تمایز بر اساس شهرت (لیبل)" استفاده کرده و نتایج آن‌ها برخلاف تئوری "تمایز بر اساس کیفیت" است. در ادامه، با توجه به شواهد نظری و تجربی مرور شده و با در نظر گرفتن ویژگی‌های خاص محیطی ایران، فرضیه پژوهش تدوین شده است.

۲-۲- فرضیه پژوهش

مطابق پژوهش الکسیوا و سوانسترم (۲۰۱۵) حسابرسان در دوره بحران اقتصادی به دلیل افزایش ریسک صاحبکاران خود (مانند ریسک ور شکستگی یا عدم رعایت قرارداد بدهی)، حق الزحمه بیشتری مطالبه می‌کنند. از طرف دیگر مطابق پژوهش کریشنان و ژانگ (۲۰۱۳)، صاحبکاران به دلیل وضعیت مالی نامناسب در زمان بحران اقتصادی، به فرآیند چانه‌زنی با حسابرسان جهت کاهش حق الزحمه حسابرسی ورود می‌کنند. با توجه به این که مبلغ حق الزحمه حسابرسی در ایران نسبت به جمع هزینه‌های عمومی، اداری و فروش شرکت‌ها ناچیز است، به نظر نمی‌رسد میزان چانه‌زنی صاحبکاران در دوران بحران اقتصادی نسبت به دوران قبل از آن تفاوت عمده‌ای بکند؛ بنابراین، مطابق پژوهش الکسیوا و سوانسترم (۲۰۱۵) پیش بینی می‌شود که در دوره بحران اقتصادی، به دلیل افزایش ریسک صاحبکاران، حسابرسان اقدام به افزایش حق الزحمه خود نکنند.

اگر مطابق مدل قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی (سیمونیک، ۱۹۸۰) که یافته‌های الکسیوا و سوانسترم (۲۰۱۵) آن را پشتیبانی می‌کند، اقدام به تدوین فرضیه در مورد نقش بحران اقتصادی بر حق الزحمه حسابرسی کنیم؛ باید به این موضوع نیز توجه شود که پژوهش‌های قبلی در ایران مانند تنانی و نیکبخت (۱۳۸۹) و محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۵) در مورد ریسک دادخواهی پایین و عدم گنجاندن این ریسک در مدل قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، شواهد تجربی و حکایتی فراهم کرده‌اند؛ به عبارت دیگر، بر اساس مدل قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی پیش‌بینی می‌شود که حسابرسان ایرانی در زمان بحران اقتصادی، به افزایش ریسک مشتریان و به تبع آن به افزایش ریسک حسابرسی با افزایش حق الزحمه حسابرسی، عکس‌العمل نشان دهند؛ اما یک سناریو قابل پیش‌بینی دیگر این است که حسابرسان ایرانی به دلیل این که ریسک حسابرسی در ایران پایین هست، حتی در زمان بحران اقتصادی نیز این عامل را در مدل قیمت‌گذاری خدمات خود دخیل نکنند.

با توجه به این که شواهد نظری و تجربی متناقضی در مورد اثر بحران اقتصادی بر حق الزحمه حسابرسی وجود دارد؛ هم‌چنین به دلیل ارائه بحث‌های متناقض در مورد آثار احتمالی

بحران اقتصادی بر حق الزحمه حسابرسی در فضای پژوهشی ایران، فرضیه پژوهش بدون تعیین جهت (رابطه منفی یا مثبت) و به شکل زیر تدوین شده است.

فرضیه پژوهش: بحران اقتصادی رابطه معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارد.

۳- روش پژوهش

۳-۱- گردآوری داده‌ها

در پژوهش حاضر برای گردآوری داده‌ها از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است که معیارهای اعمال شده به شرح زیر است:

۱. شرکت طی دوره مورد بررسی تغییر سال مالی نداده باشد.
۲. شرکت‌هایی که در تمام سال‌های تحقیق جزء شرکت‌های بورسی باشد.
۳. شرکت‌های تحت بررسی جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، هلدینگ، واسطه‌گری مالی و بیمه نباشد.

۴. جزء شرکت‌هایی باشد که در یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی، حق الزحمه خود را به طور جداگانه، افشاء کرده باشد.

۵. جزء شرکت‌هایی باشد که توسط مؤسسات حسابرسی خصوصی (نه سازمان حسابرسی و مفید راهبر) مورد حسابرسی قرار گرفته باشد.

بنابراین با توجه به موارد بند ۱ الی ۵ در نهایت ۹۲۴ سال — شرکت (۱۳۵ شرکت برای ۸ سال) مشاهده جمع‌آوری شده به طور دستی از گزارش‌های مالی سالیانه حسابرسی شده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی دوره زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۴ (به جز سال ۱۳۹۰) مورد آزمون قرار گرفته‌اند. با توجه به اطلاعات ارائه شده در جدول ۱ در ارتباط با رشد اقتصادی و نرخ تورم کشور، دوره زمانی پژوهش چهار سال قبل از بحران اقتصادی (۱۳۸۶ تا ۱۳۸۹) و چهار سال دوران بحران اقتصادی (۱۳۹۱ تا ۱۳۹۴) می‌باشد. با توجه به نرخ تورم و رشد اقتصادی سال ۱۳۹۰ نشان داده شده در جدول ۱، سال ۱۳۹۰ (با توجه به زمان‌بر بودن تأثیر اجرای تحریم سیستم بانکی و نفتی در سال ۱۳۹۰ و همچنین فاصله زمانی بین قطعنامه و الحاقات آن) سال گذار و خنثی در نظر گرفته شده است.

همچنین لازم به ذکر است که افشای حق الزحمه حسابرسی در ایران داوطلبانه است و کمتر از ۵۰ درصد شرکت‌های بورسی اقدام به افشای داوطلبانه حق الزحمه حسابرسی خود می‌کنند. به علاوه، قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی توسط سازمان حسابرسی و مفید راهبر در ارتباط با حسابرسی شرکت‌های دولتی و شبه دولتی، حالت شبه انحصاری است در حالی که سیاست‌های

قیمت‌گذاری مؤسسات حسابرسی خصوصی در بازار رقابتی شان می‌تواند تفاوت‌های عمده‌ای داشته باشد (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۸).

۳-۲- مدل پژوهش

مدل اصلی تحقیق بر اساس پژوهش‌های قبلی در این حوزه مانند، بلنکلی، هورت و مک‌گیر^۱ (۲۰۱۲) و کرسون، سیمنت، سو و رایت^۲ (۲۰۱۲) و محمدرضایی و همکاران (۲۰۱۸) به شرح زیر می‌باشد:

$$\begin{aligned} \text{LogFee}_{it} = & \beta_0 + \beta_1 \text{Crisis}_{it} + \beta_1 \text{Top25}_{it} + \beta_2 \text{AudOpn}_{it} + \beta_3 \\ & \text{AudChg}_{it} + \beta_4 \text{Size}_{it} + \beta_5 \text{Lev}_{it} + \beta_6 \text{InvRec}_{it} + \beta_7 \text{Liq}_{it} + \beta_8 \text{ROA}_{it} + \\ & \beta_9 \text{Subs}_{it} + \beta_{10} \text{Issue}_{it} + \beta_{11} \text{LogAge}_{it} + \beta_{12} \text{ConOwn}_{it} + \beta_{13} \text{NStOwn}_{it} \\ & + \sum \beta_j \text{IndustryDum} + \varepsilon_{it} \end{aligned} \quad \text{مدل (۱)}$$

- متغیر وابسته

LogFee: بیانگر حق الزحمه حسابرسی مستقل می‌باشد که برای محاسبه آن از لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی استفاده شده است.

- متغیر مستقل

Crisis: متغیر ساختگی که برای دوره بحران اقتصادی (۱۳۹۱ — ۱۳۹۴) برابر یک و برای سال‌های ماقبل بحران اقتصادی (۱۳۸۶ - ۱۳۸۹) برابر با صفر است. در تمامی پژوهش‌هایی که در زمینه بحران اقتصادی انجام شده‌اند مانند آیاتردیس و دیمتریس^۳ (۲۰۱۳)، کوسندیس، لاداس و نگاکیس^۴ (۲۰۱۳)، پرساکیس و آیاتردیس^۵ (۲۰۱۵) و صفرزاده و واحدیان (۱۳۹۶)، عامل بحران اقتصادی متغیری ساختگی است که در سال‌های بحران یک و سال‌های دیگر صفر است.

- متغیرهای کنترلی

Top25: متغیر ساختگی که برای ۲۵ موسسه حسابرسی خصوصی طبقه "اول" معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار (طبق رتبه‌بندی سال ۱۳۹۳) برابر ۱ و برای مؤسسات حسابرسی معتمد سایر طبقات، برابر صفر می‌باشد.

AudOpn: نوع اظهارنظر حسابر، اگر اظهارنظر حسابر غیرمقبول باشد ۱ و در صورتی که مقبول باشد صفر.

1 Blankley, Hurtt and MacGregor

2 Carson, Simnett, Soo and Wright

3 Iatridis and Dimitras

4 Kousenidis, Ladas and Negakis

5 Persakis and Iatridis

AudChg: تغییر حسابرس، اگر حسابرس تغییر کرده باشد ۱ و در غیر این صورت صفر.

Size: اندازه شرکت، لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های یک شرکت.

Lev: نسبت بدهی، کل بدهی‌ها تقسیم بر جمع ارزش دفتری دارایی‌ها.

InvRec: نسبت جمع موجودی‌ها و حساب‌های دریافتنی به جمع کل دارایی‌ها.

Liq: نسبت جاری، نسبت جمع کل دارایی‌های جاری به جمع کل بدهی‌های جاری.

ROA: نسبت بازده دارایی‌ها، سود خالص تقسیم بر جمع کل دارایی‌ها.

Subs: شرکت مادر، اگر شرکت دارای یک شرکت و یا شرکت‌های تابعه است ۱ و در غیر این صورت صفر.

Issue: متغیری ساختگی است که اگر شرکت افزایش سرمایه داده باشد ۱ و در غیر این صورت صفر.

LogAge: سن شرکت، لگاریتم طبیعی سن شرکت (تعداد سال‌ها از بدو تأسیس).

ConOwn: تمرکز مالکیت، در صدی از سهام شرکت که متعلق به بزرگترین سهامدار شرکت است.

NStOwn: مالکیت خصوصی، اگر بیش از ۵۰ درصد از سهام شرکت متعلق به سهامداران خصوصی است ۱ و در غیر این صورت (شرکت‌های دولتی یا شبه‌دولتی) صفر.

IndustryDum: متغیر ساختگی مربوط به نوع صنعت.

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- آماره‌های توصیفی

جدول ۲ آماره‌های توصیفی متغیرهای پیوسته پژوهش را نشان می‌دهد. جدول مذکور نشان می‌دهد که میانگین حق‌الزحمه حسابرسی برای هر کار حسابرسی در دوره پژوهش حدود ۴۲۰ میلیون ریال بوده است که رقم مذکور قابل‌پذیرش است. همچنین، میانگین لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی عبارت است ۶/۰۴ که با آماره‌های توصیفی پژوهش محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۸) که نشان می‌دهد میانگین لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی ۵/۹۲ می‌باشد، مطابقت دارد.

جدول ۲ نشان می‌دهد که میانگین نسبت بدهی‌ها ۶۳ درصد می‌باشد که بیانگر این است که تقریباً قسمت عمده‌ای از منابع مالی شرکت‌ها از طریق بدهی تأمین شده است. این آماره توصیفی قابل‌مقایسه با پژوهش‌های قبلی (مانند، پورحیدری و گل محمدی شورکی، ۱۳۹۴) است.

جدول (۲): آماره‌های توصیفی متغیرهای پیوسته پژوهش

متغیر	نماد	میانگین	میانه	ماکزیمم	مینیمم	انحراف معیار
لگاریتم حق الزحمه حسابرِس	<i>LogFee</i>	۶/۰۴	۶/۰۳	۷/۵۸	۴/۲۵	۰/۸۱
حق الزحمه حسابرسی (میلیون ریال)		۴۲۰	۴۱۶	۱۹۶۰	۹۰	۲۱۵
اندازه شرکت	<i>Size</i>	۱۳/۰۸	۱۳/۰۴	۱۵/۲۹	۱۱/۰۶	۱/۲۲
اهرم مالی	<i>Lev</i>	۰/۶۳	۰/۶۳	۱/۱۳	۰/۲۴	۰/۲۳
نسبت موجودی و حساب‌های دریافتنی به دارایی‌ها	<i>InvRec</i>	۰/۴۵	۰/۴۷	۰/۷۹	۰/۱۰	۰/۲۱
نسبت نقدینگی	<i>Liq</i>	۱/۳۱	۱/۱۸	۲/۸۷	۰/۴۷	۰/۶۰
بازده دارایی‌ها	<i>ROA</i>	۰/۱۰	۰/۰۸	۰/۳۴	-۰/۱۴	۰/۱۲
عمر شرکت	<i>LogAge</i>	۳/۴۷	۳/۶۳	۴/۰۵	۲/۴۸	۰/۴۶
تمرکز مالکیت	<i>ConOwn</i>	۰/۵۴	۰/۵۲	۰/۹۲	۰/۱۶	۰/۲۲

جدول مزبور بیانگر آن است که میانگین بازده دارایی‌ها حدود ۱۰ درصد است. این نرخ بازده از نرخ بهره بدون ریسک کشور که در دوره پژوهش به‌طور میانگین و تقریبی ۲۰ درصد بوده بسیار پائین است. به‌علاوه جدول ۲ نشان می‌دهد که میانگین درصد مالکیت سهامدار عمده حدود ۵۴ درصد است که مطابق با آماره‌های توصیفی محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۸) در مورد ساختار مالکیت شرکت‌های ایرانی است؛ به عبارت دیگر، این آماره توصیفی نشان می‌دهد که تمرکز مالکیت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مشهود است.

۴-۲- آزمون پارامتری و ناپارامتری

نتایج آزمون پارامتری (t) و ناپارامتری (X^2) متغیرهای پژوهش در جدول ۳ نشان داده شده است. همان‌طور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود نتایج آزمون t برای متغیرهای پیوسته حق الزحمه حسابرِس، اندازه شرکت، نسبت نقدینگی و عمر شرکت در سطح خطای احتمال ۵ درصد معنادار است. در واقع متغیرهای یاد شده در دوره بحران اقتصادی و زمان قبل از بحران اقتصادی، تفاوت معناداری دارند. چنین تفاوت‌هایی با توجه به تورم بالای کشور و گذشت زمان توجیه‌پذیر هستند. در همین راستا برای متغیرهای گسسته آزمون کای دو انجام شد (لازم به ذکر است که برای متغیرهای یاد شده به‌جای میانگین، فراوانی تجمعی مورد استفاده قرار گرفته است). نتایج این آزمون نیز حاکی از آن است که در سطح خطای احتمال ۵ درصد تمامی متغیرها به‌جز تغییر حسابرِس و افزایش سرمایه در دوران قبل از بحران اقتصادی و دوره بحران اقتصادی، تفاوت معناداری داشته است.

لازم به ذکر است که برای کاهش اثر مشاهدات پرت بر نتایج تحقیق، یک درصد کوچک ترین و بزرگ ترین داده های مربوط به متغیرهای پیوسته را با اعداد نزدیک ترین مشاهدات به آن داده ها، جایگزین شده است. نتایج آزمون همبستگی پیرسون که گزارش نشده، نشان می دهد که همبستگی بالایی بین متغیرهای مستقل وجود ندارد. همچنین، آماره عامل تورم واریانس نیز برای تک تک مدل ها بدست آمد که برای تمامی متغیرهای مستقل، کمتر از حد آستانه ای (یعنی ۱۰) بود؛ به عبارت دیگر، مشکل هم خطی بین متغیرهای مستقل این پژوهش وجود ندارد.

جدول (۳): آزمون پارامتری (t) و ناپارامتری (X^2) برای دوره قبل و دوره بحران اقتصادی

متغیر	نماد	دوره قبل از بحران اقتصادی (۴۱۸ مشاهده)	دوره بحران اقتصادی (۵۰۵ مشاهده)	نوع آزمون	آماره آزمون	احتمال آماره
حق الزحمه حسابرس	LogFee	۵/۴۴	۶/۲۷	آزمون t	-۹/۰۱	۰/۰۰
اندازه شرکت	Size	۱۲/۵۴	۱۳/۴۲	آزمون t	-۷/۲۱	۰/۰۰
اهرم مالی	Lev	۰/۶۵	۰/۶۶	آزمون t	-۰/۵۷	۰/۲۸
نسبت موجودی و حساب های دریافتنی به دارایی ها	InvRec	۰/۴۶	۰/۴۵	آزمون t	۱/۲۲	۰/۱۱
نسبت نقدینگی	Liq	۱/۲۶	۱/۴۱	آزمون t	-۳/۸۰	۰/۰۱
بازده دارایی ها	ROA	۰/۰۹	۰/۱۳	آزمون t	-۱/۲۹	۰/۱۰
عمر شرکت	LogAge	۳/۴۰	۳/۵۵	آزمون t	-۳/۷۷	۰/۰۰
تمرکز مالکیت	Conown	۰/۵۵	۰/۵۳	آزمون t	۱/۴۰	۰/۱۸
شرکت های زیر مجموعه	Subs	۱۳۷	۹۸	آزمون X^2	۲۴۴/۲۰	۰/۰۰
اظهار نظر حسابرس	AudOpn	۲۷۱	۲۲۳	آزمون X^2	۶۰/۳۸	۰/۰۰
رتبه موسسه حسابرسی	Top25	۲۹۸	۲۷۲	آزمون X^2	۲۰/۸۵	۰/۰۰
نوع مالکیت (خصوصی)	NStOwn	۲۲۴	۱۹۱	آزمون X^2	۳۲۰/۹۰	۰/۰۰
تغییر حسابرس	AudChg	۱۱۸	۶۸	آزمون X^2	۱/۴۵	۰/۳۲
افزایش سرمایه	Issue	۷۸	۶۵	آزمون X^2	۰/۲۲	۰/۶۴

۴-۳- نتایج آزمون فرضیه

نتایج آزمون فرضیه پژوهش در جدول ۴ ارائه شده است. جدول مذکور نشان می دهد که ارتباط مستقیم و معناداری بین بحران اقتصادی و حق الزحمه حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار وجود دارد؛ به عبارت دیگر، حق الزحمه حسابرسی در دوره بحران اقتصادی بیشتر است. چنین یافته ای مطابق مدل قیمت گذاری حق الزحمه حسابرسی است (سیمونیک، ۱۹۸۰) و نشان می دهد که حسابرسان ایرانی نیز در زمان بحران اقتصادی، عامل ریسک حسابرسی را به عنوان یکی از متغیرهای مؤثر در تعیین حق الزحمه حسابرسی دخیل می کنند.

چنین یافته‌ای مطابق پژوهش آلکسیوا و سوانسترم (۲۰۱۵) است که نتایج ایشان نشان داده بود که حسابرسان با افزایش حق الزحمه حسابرسی خود، نسبت به ریسک حسابرسی افزایش یافته به دلیل بحران اقتصادی، واکنش نشان می‌دهند؛ اما نتایج این پژوهش، با یافته‌های کریشنان و ژانگ (۲۰۱۳) که شواهدی در ارتباط با چانه‌زنی صاحبکاران در زمان بحران مالی برای کاهش حق الزحمه فراهم کرده‌اند، مطابقت ندارد.

جدول ۴ هم چنین نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی طبقه اول رابطه مثبت و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارند که چنین یافته‌ای مطابق پژوهش محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۸) می‌باشد.

جدول (۴): آزمون فرضیه پژوهش

متغیر	نماد	ضرایب	آماره t	سطح معناداری
ضریب ثابت	C	۱/۱۷	۲/۴۸	۰/۰۰
بحران اقتصادی	Crisis	۰/۵۴	۱۰/۶۸	۰/۰۰
مؤسسات حسابرسی طبقه اول	Top25	۰/۲۳	۴/۰۴	۰/۰۰
گزارش غیرمقبول حسابرسی	AudOpn	-۰/۰۶	-۰/۹۸	۰/۳۳
تغییر حسابرسی	AudChg	-۰/۱۱	-۲/۲۹	۰/۰۲
اندازه شرکت	Size	۰/۳۱	۹/۹۸	۰/۰۰
اهرم مالی	Lev	۰/۰۴	۰/۳۸	۰/۷۱
نسبت موجودی و حساب‌های دریافتنی به دارایی‌ها	InvRec	-۰/۲۲	-۱/۴۹	۰/۱۴
نسبت نقدینگی	Liq	۰/۰۱	۰/۱۷	۰/۸۷
نسبت بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۰۱	۰/۵۸	۰/۵۶
شرکت‌های زیرمجموعه	Subs	-۰/۰۱	-۰/۰۳	۰/۹۸
افزایش سرمایه	Issue	۰/۰۱	۰/۱۷	۰/۸۶
عمر شرکت	LogAge	۰/۱۱	۲/۱۸	۰/۰۳
تمرکز مالکیت	ConOwn	۰/۴۵	۳/۲۴	۰/۰۰
نوع مالکیت (خصوصی)	NStown	-۰/۰۱	-۰/۰۵	۰/۹۶
نوع صنعت	IndustryDum	کنترل شد		
ضریب تعیین		۰/۵۹		
سطح معناداری آماره F		۰/۰۰		
آماره F		۴۱/۴۷		

به علاوه، جدول مذکور نشان می‌دهد تغییر حسابرسی رابطه منفی و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارد. اندازه شرکت صاحبکار رابطه مثبت و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارد که مطابق پژوهش مروری هی و همکاران (۲۰۰۶) است که اندازه صاحبکار را یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی معرفی کرده که نهایتاً در راستای مدل قیمت‌گذاری

خدمات حسابرسی ارائه شده توسط سیمونیک (۱۹۸۰) است. مضافاً، حق الزحمه حسابرسی برای شرکت‌هایی که عمر بیشتری دارند، بالاتر است. نهایتاً علی‌رغم این که پیش‌بینی می‌شود پراکندگی و گستردگی تعداد سهامداران ریسک حسابرسی را بالا ببرد، جدول ۴ نشان می‌دهد حق الزحمه حسابرسی برای صاحبکارانی که دارای تمرکز مالکیت بالا هستند، بیشتر است.

با توجه به این که دوره پژوهش حاضر، کمتر از ۱۰ سال است، نسبت به عدم مانایی متغیرهای پژوهش می‌توان نگران نبود؛ اما نتایج آزمون گزارش نشده از این بابت نیز نشان داد که نگرانی در مورد عدم مانایی متغیرهای پژوهش وجود ندارد. هم‌چنین، خطاهای استاندارد اصلاح شده ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی خوشه‌بندی شده^۱ در جدول ۴ گزارش شده‌اند.

۴-۴-۴ آزمون‌های حساسیت

۴-۴-۴-۱ تعدیل متغیرهای پژوهش بر اساس متغیر فروش

در کشورهای با نرخ تورم بالا، مبلغ فروش شرکت‌ها (با فرض ثابت بودن حجم فروش) به دلیل افزایش نرخ فروش، هر ساله افزایش می‌یابد. در واقع بخشی از افزایش فروش طی سال‌های مختلف ناشی از افزایش قیمت (به دلیل افزایش تورم) است. لذا در این الگو به جهت حذف تأثیرات فزاینده تورم بر متغیرهای پژوهش و به‌خصوص روابط حق الزحمه حسابرسی و بحران اقتصادی، تمامی متغیرهای پیوسته پژوهش بر میزان فروش در سال مورد نظر تقسیم شدند. نتایج ارائه نشده در رابطه با تعدیل متغیرهای پژوهش بر اساس متغیر فروش، حاکی از وجود ارتباطی مستقیم و معنادار بین حق الزحمه حسابرسی و بحران اقتصادی می‌باشد؛ به عبارت دیگر، با کنترل عامل تورم از طریق تعدیل متغیرهای پیوسته با میزان فروش هر سال، نتایج بیانگر آن است که حق الزحمه حسابرسی در دوره بحران اقتصادی بالاتر است.

۴-۴-۲ افزودن متغیر شاخص قیمت‌ها

به جهت اطمینان هرچه بیشتر از نتایج الگوی برآورد شده، متغیر شاخص قیمت کالاها و خدمات مصرفی بر پایه سال ۱۳۹۰ (سال صفر)، در مدل پژوهش وارد شد. این متغیر اثرات تورم را طی سال‌های مختلف در نظر می‌گیرد و در واقع منجر به کاهش تأثیر فزاینده تورم بر حق الزحمه حسابرسی می‌شود. در واقع پس از وارد کردن متغیر مورد نظر در الگو، می‌توان در رابطه با تأثیر بحران اقتصادی بر حق الزحمه حسابرسی با اطمینان بیشتری صحبت کرد. جدول ۵ نشان می‌دهد علی‌رغم این که ضریب و سطح معناداری متغیر مستقل اصلی پژوهش (بحران

اقتصادی) کاهش یافته است، اما همچنان رابطه مثبت و معنادار بین بحران اقتصادی و حق الزحمه حسابرسی برقرار است.

جدول (۵): بحران اقتصادی و حق الزحمه حسابرسی (با در نظر گرفتن شاخص قیمت‌ها)

متغیر	نماد	ضرایب رگرسیونی	آماره t	سطح معناداری
ضریب ثابت	C	۱/۶۵	۲/۲۲	۰/۰۳
رکود تورمی	Crisis	۰/۶۰	۲/۳۹	۰/۰۲
شاخص قیمت	PriceIndex	۰/۰۱	۵/۲۵	۰/۰۰
رتبه موسسه حسابرسی	Top25	۰/۰۹	۲/۱۰	۰/۰۴
اظهار نظر حسابرس	AudOpn	-۰/۰۳	-۰/۲۷	۰/۸۵
دوره تصدی حسابرس	AudChg	-۰/۰۱	-۰/۶۱	۰/۵۴
اندازه شرکت	Size	۰/۰۴	۳۵/۰۶	۰/۰۰
اهرم مالی	Lev	۰/۰۲	۰/۳۴	۰/۷۶
نسبت موجودی و حساب‌های دریافتنی به دارایی‌ها	InvRec	۰/۰۱	۰/۱۰	۰/۲۹
نسبت نقدینگی	Liq	۰/۰۱	۰/۳۳	۰/۷۴
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۰۱	-۰/۲۱	۰/۸۳
شرکت‌های زیرمجموعه	Subs	-۰/۳۱	-۱/۸۲	۰/۰۷
افزایش سرمایه	Issue	-۰/۲۰	۰/۶۶	۰/۱۵
عمر شرکت	LogAge	-۰/۲۰	-۰/۲۱	۰/۸۳
تمرکز مالکیت	ConOwn	۰/۷۳	۴/۴۹	۰/۰۰
نوع مالکیت (خصوصی)	NStOwn	۰/۳۴	۵/۱۹	۰/۰۰
وقفه زمانی مرتبه اول	AR(1)	۰/۷۶	۱۴/۵۸	۰/۰۰
دامی صنعت	IndustryDum	کنترل شد		
ضریب تعیین		۰/۸۴		
آماره F		۱۵۱/۲۴		
احتمال آماره F		۰/۰۰		

۵- بحث و نتیجه‌گیری

به دلیل نقش اساسی حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت خدمات ارائه شده توسط حساب‌رسان، پژوهش‌های زیادی در ارتباط با عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی در سطح ملی و بین‌المللی انجام شده است. با این حال، شواهد ناچیز و ضد و نقیضی در مورد نقش بحران اقتصادی بر حق الزحمه حسابرسی وجود دارد. در ایران نیز بحران اقتصادی در سال‌های اخیر به دلیل تحریم‌های اقتصادی بین‌المللی، به وضوح نمایان شده است؛ بنابراین، پژوهش حاضر به دنبال بررسی نقش بحران اقتصادی بر حق الزحمه حسابرسی و پاسخ به این سؤال است که آیا با تشدید بحران اقتصادی در ایران، حساب‌رسان نیز حق الزحمه حسابرسی خود را افزایش داده‌اند؟

نتایج این پژوهش حاکی از تأثیر مستقیم و معنادار بحران اقتصادی بر حق الزحمه حسابرسی است؛ به عبارت دیگر بر اساس مدل قیمت‌گذاری حق الزحمه حسابرسی، حسابرسان ایرانی نسبت به ریسک حسابرسی افزایش یافته ناشی از افزایش ریسک صاحبکاران (مانند ریسک نکول بدهی‌ها و ورشکستگی) در دوران بحران اقتصادی، با افزایش حق الزحمه خود واکنش نشان می‌دهند. لازم به ذکر است که برای اطمینان هر چه بیشتر به نتایج پژوهش، دو الگوی اضافی بر اساس متغیرهای میزان فروش و شاخص قیمت‌ها نیز برآورد گردید که هر دو الگوی یاد شده نشان‌دهنده تأثیر مثبت و معنادار بحران اقتصادی بر حق الزحمه حسابرسی است.

پژوهش حاضر پیشنهاداتی برای پژوهشگران این حوزه پژوهشی دارد که در ادامه آورده شده است. در این پژوهش تنها نقش بحران اقتصادی بر حق الزحمه حسابرسی آزمون شده است. پیشنهاد می‌شود که در پژوهش‌های آتی تأثیر سایر متغیرهای اقتصادی بر حق الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد. به عنوان مثال، در دوره‌هایی که شکاف بین رشد قیمت ارز و تورم محاسبه شده توسط بانک مرکزی بالاست، سؤالی که مطرح است این است آیا حسابرسان رشد قیمتی ارز را ملاک افزایش نرخ سالیانه حق الزحمه خود قرار می‌دهند یا افزایش تورم را؟ با توجه به اهمیت متغیر بحران اقتصادی، پیشنهاد می‌شود تأثیر این متغیر بر سایر متغیرهای حسابداری از جمله فروش، چسبندگی هزینه‌ها، تحقیق و توسعه، تأخیر در گزارش حسابرسی، خطای حسابرسی و غیره نیز آزمون شود.

پژوهش حاضر پیشنهادهایی برای مسئولین مربوطه دارد. با توجه به یافته‌های پژوهش که نشان می‌دهد حسابرسان نسبت به افزایش ریسک حسابرسی ناشی از بحران اقتصادی با افزایش حق الزحمه حسابرسی، واکنش نشان می‌دهند؛ پیشنهاد می‌شود سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی، نسبت به حق الزحمه حسابرسان در این برهه نظارت بیشتری داشته باشند. همچنین، پیشنهاد می‌شود حسابرسان بودجه زمانی حسابرسی را طوری تنظیم نمایند که ریسک حسابرسی ناشی از بحران اقتصادی را، به حداقل برسانند.

یافته‌های پژوهش حاضر با در نظر گرفتن محدودیت‌هایی که در ادامه ذکر می‌شوند بهتر است با احتیاط بیشتری تفسیر شوند. نتایج این پژوهش بر اساس مشاهداتی هست که حق الزحمه حسابرسی خود را به‌طور داوطلبانه افشا کرده‌اند؛ بنابراین در تعمیم این نتایج به شرکت‌هایی که حق الزحمه خود را افشا نکرده‌اند بهتر است احتیاط شود. حق الزحمه حسابرسی بر اساس اطلاعات پیوسته‌های همراه صورت‌های مالی (یادداشت هزینه‌های اداری، عمومی و فروش) گردآوری شده است؛ بعضاً سایر هزینه‌های حسابرسی مانند هزینه‌های مأموریت

حسابرسان و هزینه‌های اقامت و تغذیه حسابرسان نیز به این مبلغ اضافه می‌شود که اطلاعات لازم برای کنترل چنین عواملی در دسترس محققان این پژوهش نبود.

۶- منابع

امانی، علی، و غلامحسین دوانی. (۱۳۸۸). خدمات حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی و رتبه‌بندی حسابرسان. **حسابدار رسمی** ۸: ۳۲-۴۱.

باستانی فر، ایمان، و رخساره میرزایی. (۱۳۹۳). تحلیل ریشه‌های رکود تورمی در اقتصاد ایران و ارائه راهکارهای برون‌رفت، **فصلنامه پژوهش‌های پولی و بانکی** ۲۱(۷): ۳۶۱-۳۸۰.

باغومیان، رافیک؛ حجت محمدی و منصور طاهری. (۱۳۹۶). رکود اقتصادی و مدیریت سود. **فصلنامه حسابداری مدیریت** ۱۰(۳۲): ۱-۴۲.

بزرگ اصل، موسی. (۱۳۸۹). کیفیت و حق الزحمه حسابرسی. **دنیای اقتصادی**، ۱۵ اسفندماه.

پایگاه خبری بولتن نیوز. (۱۳۹۱). نرخ دلار در ۳۴ سال + جدول، تاریخ انتشار ۲۴ دی‌ماه ۱۳۹۱، <http://www.bultannews.com/fa/news/>

پورحیدری، امید، و مجتبی گل محمدی شورکی. (۱۳۹۴). تأثیر ریسک وضعیت مالیاتی شرکت بر حق الزحمه حسابرسی. **فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی** ۲۲(۳): ۳۱۸-۳۰۱.

تنانی، محسن، و محمدرضا نیکبخت. (۱۳۸۹). آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی. **پژوهش‌های حسابداری مالی** ۲(۲): ۱۱۱-۱۳۲.

حیدرپور، فرزانه، و یعقوب جعفری. (۱۳۹۵). تأثیر ساختار بازار محصول بر هزینه‌های حسابرسی. **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی** ۸(۳۰): ۱۱۸-۱۰۳.

خبر اقتصادی. (۱۳۹۴). نرخ تورم و گرانی در ۳۷ سال بعد از انقلاب و ۷۹ سال گذشته از ۱۳۱۶ تا ۱۳۹۴، تاریخ دسترسی خرداد ۱۳۹۴،

<http://khabareghtesadi.com/fa/news>

دیانتی دیلمی، زهرا، و مرتضی بیاتی. (۱۳۹۴). رابطه رقابت بازار محصول و حق الزحمه حسابرسان مستقل. **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی** ۷(۲۷): ۲۳-۳۸.

رضائی، محسن. (۱۳۹۷). ارزیابی، علل و پیامدهای عمده بحران اقتصادی در ایران، **فصلنامه اقتصاد مالی** ۱۲(۴۲): ۲۰۱-۲۲۷.

روزنامه دنیای اقتصادی. (۱۳۹۳). نرخ رشد اقتصادی ۹۲، منفی ۲/۲ درصد، تاریخ انتشار ۱۳۹۳/۱۲/۰۵، <http://www.donya-e-egtesad.com/news/>

صفرزاده، محمدحسین، و رضا واحدیان. (۱۳۹۶). بررسی اثر بحران مالی جهانی بر کیفیت سود. *مجله دانش حسابداری* ۸(۴): ۳۴-۳۷.

محمدرضائی، فخرالدین. (۱۳۹۶). *روش پژوهش در حسابداری*. چاپ اول، تهران: انتشارات ترمه.

محمدرضائی، فخرالدین، و مهدی محمدرضائی. (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابرسی. *فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت* ۴(۱۴): ۱۳-۱.

مشایخی، بیتا؛ شادی حسن‌زاده؛ یاسین امینی و وحید منتی. (۱۳۹۵). تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق الزحمه حسابرسی مستقل. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی* ۸(۳۱): ۴۱-۵۶.

Ahmad-Zaluki, N.A., K. Campbell, and A. Goodacre, (2011). Earnings management in Malaysian IPOs: The East Asian crisis, ownership control, and post-IPO performance. **The International Journal of Accounting** 46: 111-137.

Alexeyeva, I., and T. Svanström. (2015). The impact of global financial crisis on audit and non-audit fees, **Managerial Auditing Journal** 30(4/5): 302-323.

Bierstaker, J.L., and A. Wright. (2001). The effects of fee pressure and partner pressure on audit planning decision, **Advances in Accounting** 18 (1): 25-46.

Blankley, A.I., D.N. Hurtt, and J.E. MacGregor. (2012). Abnormal audit fees and restatements, **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 31(1): 79-96.

Bronfenbrenner, M. (1976). Elements of stagflation theory. **Journal of Economics** (36): 1-8.

Carson, E., R. Simnett, B.S. Soo, and A.M. Wright. (2012). Changes in audit market competition and the Big N premium, **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 31(3): 47-73.

DeAngelo, L. (1981). Auditor Size and Audit Quality, **Journal of Accounting and Economics** 3: 297-322.

Francis, J.R. (2004). What Do We Know About Audit Quality? **The British Accounting Review** 36(4): 345-368.

- Hay, D., W.R. Knechel, and N. Wong. (2006). Audit Fees: A Meta-Analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes, **Contemporary Accounting Research** 23(1): 141- 191.
- Iatridis, G., and A.I. Dimitras. (2013). Financial crisis and accounting quality: Evidence from five European countries, **Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting** 29: 154-160.
- Kousenidis, D.V., A.C. Ladas, and C.I. Negakis. (2013). The effects of the European debt crisis on earnings quality, **International Review of Financial Analysis** 30: 351-362.
- Krishnan, G.V., and Y. Zhang. (2014). Is there a relation between audit fee cuts during the global financial crisis and banks' financial reporting quality? **Journal of Accounting and Public Policy** 33: 279-300.
- Maher, M.W., P. Tiessen, R. Colson, A.J. Broman. (1992). Competition and audit fees, **The Accounting Review** 67(1): 199-211.
- MohammadRezaei, F., N. Mohd-Saleh, and M. JahangirAli. (2015). Increased competition in an unfavorable audit market following audit privatisation: The Iranian experience, **Asian Journal of Business and Accounting** 8(1): 115-149.
- MohammadRezaei, F., N. Mohd-Saleh, and K. Ahmed. (2018), Audit firm ranking, audit quality and audit fees: Examining conflicting price discrimination views, **The International Journal of Accounting** 53(4): 259-313.
- Persakis, A., and G.E. Iatridis. (2015). Earnings quality under global financial crisis: A global empirical investigation, **Journal of Multinational Financial Management** 30: 1-35.
- Simunic, D. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence, **Journal of Accounting Research** 18(1): 161-190.