فصلنامه حسابداری مالی/سال یازدهم/ شماره ۴۳ /پاییز ۹۸/صفحات ٤٦- ۲۷

بحران اقتصادی و حق‌الزحمه حسابرسی

فخرالدین محمدرضائی*
مهناز موسایی فراهانی**
حامد صلاحی***

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۴/۰۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۰۸/۲۴

چکیده

عموماً پدیدهٔ بحران اقتصادی موجب افزایش خطر ورشکستگی شرکت‌ها و به‌دنبال آن افزایش ریسک حسابرسی می‌شود؛ بنابراین، حسابرسان ممکن است با افزایش حق‌الزحمه به این ریسک عکس‌العمل نشان دهند. در ایران نیز بحران اقتصادی در سال‌های اخیر پس از تحریم‌های بین المللی، 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 حق‌الزحمه حسابرسی مشخص نیست. لذا هدف پژوهش حاضر بررسی اثر بحران اقتصادی بر حق‌الزحمه 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 قرارگرفته‌اند. با توجه به این‌که ممکن است رابطه متغیر بحران اقتصادی با حق‌الزحمه 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 حق‌الزحمه 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

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

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

واژه‌های کلیدی: بحران اقتصادی، حق‌الزحمه حسابرسی، ریسک حسابرسی.

۱- مقدمه

حق‌الزحمه حسابرسی و نحوهٔ تعیین آن با توجه به نقشی که بر کیفیت حسابرسی دارد، یکی از مهم‌ترین مباحث محافل حرفه‌ای و قانون‌گذاران است (هی، نکل و ونگ[1]، ۲۰۰۶). حسابرس برای این‌که بتواند تحریف‌های با اهمیت موجود در صورت‌های مالی صاحب‌کار را کشف کند، باید زمان کافی برای انجام حسابرسی صرف کند (فرانسیس[2]، ۲۰۰۴)؛ بنابراین، حسابرس باید حق‌الزحمه مناسبی از صاحب‌کار خود دریافت کند تا بتواند زمان مناسبی را صرف انجام خدمات حسابرسی نماید (بریستاکر و راییت[3]، ۲۰۰۱). فرا تحلیل انجام شده توسط هی و همکاران (۲۰۰۶) عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی را در دو گروه اصلی طبقه‌بندی کرده است: ۱) عوامل مربوط به عرضه‌کنندگان خدمات حسابرسی مانند تخصص حسابرس در صنعت و اندازه موسسه حسابرسی و ۲) عوامل مربوط به متقاضیان خدمات حسابرسی مانند اندازه و ریسک شرکت صاحب‌کار.

یکی از عواملی که باعث افزایش ریسک شرکت‌ها می شود، 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 فنبرنر[4]، 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 به‌شدت افزایش دهد (احمد-ذلوکی، کمپل و گوداسر[5]، 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: رضائی، 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

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

۱۳۹۶) در ایران، توأم با تورم در محدودهٔ 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 افزایش‌یافته است. هم‌چنین نرخ رشد اقتصادی (تولید ناخالص داخلی) به‌طور چشم‌گیری کاهش‌یافته 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 علت‌های 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،۳۵۰
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 ـ خبر اقتصادی، رشد اقتصادی منفی سال‌های ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲– روزنامه دنیای اقتصاد، نرخ ارز ـ 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 عمدهٔ حسابرسان بخش خصوصی حق الزحمه پائین به دلیل رقابت بالا بین این مؤسسات هست که می‌تواند برجذب کارکنان باتجربه

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

و تلاش حسابرسی و درنهایت کیفیت حسابرسی اثرگذار باشد (بزرگ اصل، ۱۳۸۹). مشکل حق‌الزحمه 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 حق‌الزحمه حسابرسی در ایران مشهود است، افزایش ریسک شرکت‌ها ناشی از بحران اقتصادی ممکن است بر تابع تعیین حق‌الزحمه حسابرسی در ایران نیز اثرگذار باشد. در این راستا، الکسیوا و سوانستروم[1] (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 روش های 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) می شوند. لذا حسابرسان با افزایش حق‌الزحمه خود نسبت به افزایش منابع به‌کار گرفته شده توسط خود واکنش نشان می‌دهند.

با توجه به این‌که یافته‌های پژوهش‌های خارجی (مانند، الکسیوا و سوانستروم، ۲۰۱۵) نشان می‌دهد که بحران اقتصادی می‌تواند بر ریسک حسابرسی و درنهایت حق‌الزحمه حسابرسی اثرگذار باشد (موجب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود)، تغییرات محسوس در فضای کسب و کار ایران در سال‌های اخیر ممکن است موجب تغییراتی در نرخ حق‌الزحمه 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 حق‌الزحمه 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 حق‌الزحمه حسابرسی موردبررسی قرار نگرفته است. هم‌چنین، مرور پژوهش‌های انجام شده در سطح بین الملل، بیانگر آن است که این پژوهش‌ها عمدتاً اثرات بحران مالی بر حق‌الزحمه 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

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

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[1]، ۲۰۱۲). به لحاظ نظری، افزایش ریسک دادخواهی علیه حسابرس و ریسک حسابرسی، در دوره بحران اقتصادی قابل‌تصور است. در ادامه، نحوهٔ 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 قرارگرفته 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.

1 Kim, Liu and Zheng

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

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 این‌که ورشکستگی خود را اظهار نمی‌کنند. نیاز بیشتر به اطمینان‌بخشی 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 (الکسیوا و سوانسترم، ۲۰۱۵). حسابرسان برای تلاش بیشتر، حق‌الزحمه بیشتری را مطالبه خواهند کرد. هم‌چنین برای پوشش ریسک دادخواهی احتمالی آتی، مازادی را در تابع حق‌الزحمه خود در زمان بحران، در نظر می‌گیرند؛ بنابراین، به لحاظ نظری، بحران اقتصادی موجب افزایش ریسک شرکت‌ها می شود. افزایش ریسک شرکت منجر به افزایش ریسک دادخواهی علیه حسابرس و ریسک حسابرسی می شود. حسابرسان برای کاهش ریسک حسابرسی، تلاش بیشتری بکار می‌بندند. افزایش تلاش حسابرسی در تابع تعیین حق‌الزحمه حسابرسی مطابق سمیونیک (۱۹۸۰) منجر به افزایش حق‌الزحمه 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[1] (۱۹۹۲) یک کاهش قابل‌توجهی در حق‌الزحمه‌های حسابرسی در ایالات‌متحده امریکا 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[2] (۲۰۱۳) موضوع کاهش احتمالی حق‌الزحمه 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 حق‌الزحمه حسابرسی با حسابرسان چانه‌زنی کنند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می دهد در مواردی که کاهش حق‌الزحمه حسابرسی در دوره بحران مالی در حسابرسی بانک‌ها برای چهار موسسه بزرگ و سایر مؤسسات اتفاق افتاده، مدیریت سود در بانک‌ها کاهش پیداکرده است. این یافته برخلاف نگرانی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در مورد کاهش حق‌الزحمه حسابرسی، کاهش تلاش حسابرسی و کاهش کیفیت حسابرسی است؛ اما برخلاف پژوهش کریشنان و ژانگ (۲۰۱۳) در آمریکا، آلکسیوا و سوانسترم (۲۰۱۵) اثر

1 Maher, Tiessen, Colson and Broman
2 Krishnan and Zhang

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

شرایط مختلف اقتصادی بر حق‌الزحمه حسابرسی و غیر حسابرسی در سوئد موردبررسی قرار داده‌اند. نتایج نشان داد که رابطه حق‌الزحمه حسابرسی و غیر حسابرسی با بحران اقتصادی مثبت است و این ارتباط با توجه به شرایط مختلف اقتصادی تحت تأثیر قرار نمی‌گیرد. به‌طوری‌که حق‌الزحمه در طول دوران بحران افزایش‌یافته 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 حق‌الزحمه حسابرسی وجود ندارد. با این حال پژوهش‌های متعددی عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه 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 حق‌الزحمه حسابرسی در ایران به طور خلاصه مرور می‌شود.

تنانی و نیکبخت (۱۳۸۹) در پژوهشی به آزمون عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی پرداخته‌اند و به این نتایج دست یافتند که اندازه واحد مورد رسیدگی و پیچیدگی عملیات صاحب‌کار با حق‌الزحمه حسابرسی ارتباط مستقیم و معنی‌داری دارند. مشایخی و همکاران (۱۳۹۵) در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر دو جنبه کیفیت حسابرسی داخلی (صلاحیت و همکاری حسابرس داخلی در حسابرسی صورت‌های مالی) بر حق‌الزحمه حسابرس مستقل پرداختند. مطابق تئوری جانشینی، حسابرس مستقل با اتکا به نتایج کار حسابرس داخلی در تلاش‌های خود صرفه‌جویی می‌کند. این امر می‌تواند تأثیر منفی بر حق‌الزحمه حسابرس مستقل داشته باشد. نتایج آن‌ها نشان داد که صلاحیت حسابرسی داخلی یعنی مدت تصدی و حضور آن در شرکت با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معناداری داشته و مهارت‌های محاسباتی و IT، مدارک حرفه‌ای و علمی، مدت ساعات آموزشی با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه‌ای ندارند. در کل نتایج حاکی از عدم تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق‌الزحمه حسابرسی مستقل می‌باشد. در پژوهشی محمدرضائی، محد- صالح و احمد[1] (۲۰۱۸) با کنترل اثر سایر متغیرهای مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی به این نتیجه رسیدند که حق‌الزحمه مؤسسات حسابرسی معتمد بورس طبقه اول بیشتر از مؤسسات حسابرسی معتمد سایر طبقات است در حالی که این مؤسسات

1 MohammadRezaei, Mohd-Saleh and Ahmed

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

کیفیت حسابرسی بالاتری در قبال حق‌الزحمه 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 ورشکستگی 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 حق‌الزحمه حسابرسی ورود می‌کنند. با توجه به این‌که 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 الکیسوا و سوانسترم (۲۰۱۵) پیش بینی می‌شود که در دوره بحران اقتصادی، به دلیل افزایش ریسک صاحبکاران، حسابرسان اقدام به افزایش حق‌الزحمه خود بکنند.

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 حق‌الزحمه 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 به‌تبع آن به افزایش ریسک حسابرسی با افزایش حق‌الزحمه حسابرسی، عکس‌العمل نشان دهند؛ اما یک سناریو قابل پیش‌بینی دیگر این است که حسابرسان ایرانی به دلیل این‌که 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 این‌که 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

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

بحران اقتصادی بر حق‌الزحمه 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 حق‌الزحمه حسابرسی دارد.

۳- روش پژوهش

۳-۱- گردآوری داده‌ها

در پژوهش حا ضر برای گردآوری داده‌ها از روش حذف سی ستماتیک ا ستفاده شده ا ست که معیارهای اعمال شده به شرح زیر است:

۱. شرکت طی دوره موردبررسی تغییر سال مالی نداده باشد.

۲. شرکت‌هایی که در تمام سال‌های تحقیق جزء شرکت‌های بورسی باشد.

۳. شرکت‌های تحت برر سی جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، هلدینگ، وا سطه‌گری مالی و بیمه نباشد.

۴. جزء شرکت‌هایی باشد که در یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی، حق‌الزحمه 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 قرارگرفته باشد.

بنابراین با توجه به موارد بند ۱ الی ۵ درنهایت ۹۲۴ سال ـــ شرکت (۱۳۵ شرکت برای ۸ سال) م شاهده جمع‌آوری شده به طور د ستی از گزارش‌های مالی سالیانه ح سابر سی شده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی دوره زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۴ (به جز ســال ۱۳۹۰) مورد آزمون قرارگرفته‌اند. با توجه به اطلاعات ارائه شــده در جدول ۱ در ارتباط با رشــد اقتصــادی و نرخ تورم کشــور، دوره زمانی پژوهش چهار ســال قبل از بحران اقتصادی (۱۳۸۶ تا ۱۳۸۹) و چهار سال دوران بحران اقتصادی (۱۳۹۱ تا ۱۳۹۴) می‌باشد. با توجه به نرخ تورم و ر شد اقتصادی سال ۱۳۹۰ نشان داده شده در جدول ۱، سال ۱۳۹۰ (با توجه به زمان‌بر بودن تأثیر اجرای تحریم سی ستم 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 حق‌الزحمه حسابرسی در ایران داوطلبانه است و کمتر از ۵۰ درصد شرکت‌هـای بورسی اقدام به افشای داوطلبانه حق‌الزحمه حسابرسی خود می‌کنند. به‌علاوه، قیمت‌گذاری خدمات ح سابر سی تو سط سازمان ح سابر سی و مفید راهبر در ارتباط با حسابرسی شرکت‌های دولتی و شبه‌دولتی، حالت شبه انحصاری است در حالی که سیاست‌های

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

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

۳-۲- مدل پژوهش

مدل اصلی تحقیق بر اساس پژوهش‌های قبلی در این حوزه مانند، بلنکلی، هورت و مک گیرگر[1] (۲۰۱۲) و کرسون، سیمنت، سو و رایت[2] (۲۰۱۲) و محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۸) به شرح زیر می‌باشد:

مدل (۱)

$$LogFee_{it} = \beta_0 + \beta_1 Crisis_{it} + \beta_1 Top25_{it} + \beta_2 AudOpn_{it} + \beta_3 AudChg_{it} + \beta_4 Size_{it} + \beta_5 Lev_{it} + \beta_6 InvRec_{it} + \beta_7 Liq_{it} + \beta_8 ROA_{it} + \beta_9 Subs_{it} + \beta_{10} Issue_{it} + \beta_{11} LogAge_{it} + \beta_{12} ConOwn_{it} + \beta_{13} NStOwn_{it} + \Sigma\beta_j IndustryDum + \varepsilon_{it}$$

- متغیر وابسته

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

- متغیر مستقل

Crisis: متغیر ساختگی که برای دوره بحران اقتصادی (۱۳۹۱ـــــ ۱۳۹۴) برابر یک و برای سال‌های ماقبل بحران اقتصادی (۱۳۸۶ ـ ۱۳۸۹) برابر با صفر است. در تمامی پژوهش‌هایی که در زمینه بحران اقتصادی انجام شده‌اند مانند آیاتردیس و دیمتریس[3] (۲۰۱۳)، کوسندیس، لاداس و نگاکیس[4] (۲۰۱۳)، پرساکیس و آیاتردیس[5] (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 حسابرس، اگر اظهارنظر حسابرس 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

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

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، درصدی 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 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 تأمین‌شده است. این آماره توصیفی قابل‌مقایسه با پژوهش‌های قبلی (مانند، پورحیدری و گل محمدی شورکی، ۱۳۹۴) است.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

جدول (۲): آماره‌های توصیفی متغیرهای پیوسته پژوهش

متغیر	نماد	میانگین	میانه	ماکزیمم	مینیمم	انحراف معیار
لگاریتم حق‌الزحمه حسابرس	*LogFee*	۶/۰۴	۶/۰۳	۷/۵۸	۴/۲۵	۰/۸۱
حق‌الزحمه حسابرسی (میلیون ریال)		۴۲۰	۴۱۶	۱۹۶۰	۹۰	۲۱۵
اندازه شرکت	*Size*	۱۳/۰۸	۱۳/۰۴	۱۵/۳۹	۱۱/۰۶	۱/۲۲
اهرم مالی	*Lev*	۰/۶۳	۰/۶۳	۱/۱۳	۰/۲۴	۰/۲۳
نسبت موجودی و حساب‌های دریافتنی به دارایی‌ها	*InvRec*	۰/۴۵	۰/۴۷	۰/۷۹	۰/۱۰	۰/۲۱
نسبت نقدینگی	*Liq*	۱/۳۱	۱/۱۸	۲/۸۷	۰/۴۷	۰/۶۰
بازده دارایی‌ها	*ROA*	۰/۱۰	۰/۰۸	۰/۳۴	-۰/۱۴	۰/۱۲
عمر شرکت	*LogAge*	۳/۴۷	۳/۶۳	۴/۰۵	۲/۴۸	۰/۴۶
تمرکز مالکیت	*ConOwn*	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 در صد ا ست که مطابق با آماره‌های تو صیفی محمدر ضائی 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 ($\chi 2$) متغیرهای پژوهش در جدول ۳ نشان داده شده است. همان‌طور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود نتایج آزمون t برای متغیرهای پیوسته حق‌الزحمه حسابرس، اندازه شرکت، نسبت نقدینگی و عمر شرکت در سطح خطای احتمال ۵ در صد معنادار ا ست. 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 را ستا برای متغیرهای گسسته آزمون کای دو انجام شد (لازم به ذکر است که برای متغیرهای یاد شده به‌جای میانگین، فراوانی تجمعی مورد استفاده قرارگرفته است). نتایج این آزمون نیز حاکی از آن است که در سطح خطای احتمال ۵ درصد تمامی متغیرها به‌جز تغییر حسابرس و افزایش سرمایه در دوران قبل از بحران اقتصادی و دوره بحران اقتصادی، تفاوت معناداری داشته است.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

لازم به ذکر است که برای کاهش اثر مشاهدات پرت بر نتایج تحقیق، یک درصد کوچک ترین و بزرگ‌ترین داده‌های مربوط به متغیرهای پیوسته را با اعداد نزدیک‌ترین مشاهدات به آن داده‌ها، جایگزین شده است. نتایج آزمون همبستگی پیرسون که گزارش نشده، نشان می‌دهد که همبستگی بالایی بین متغیرهای مستقل وجود ندارد. هم‌چنین، آمارهٔ عامل تورم واریانس نیز برای تک‌تک مدل‌ها بدست آمد که برای تمامی متغیرهای مستقل، کمتر از حد آستانه‌ای (یعنی ۱۰) بود؛ به عبارت دیگر، مشکل هم‌خطی بین متغیرهای مستقل این پژوهش وجود ندارد.

جدول (۳): آزمون پارامتری (t) و ناپارامتری (χ^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
حق‌الزحمه 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 حساب‌های دریافتنی به دارایی‌ها	*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 دارایی‌ها	*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
شرکت‌های زیرمجموعه	*Subs*	۱۳۷	۹۸	آزمون χ^2	۲۴۴/۲۰	۰/۰۰
اظهار نظر حسابرس	*AudOpn*	۲۷۱	۲۲۳	آزمون χ^2	۶۰/۳۸	۰/۰۰
رتبه موسسه حسابرسی	*Top25*	۲۹۸	۲۷۲	آزمون χ^2	۲۰/۸۵	۰/۰۰
نوع مالکیت (خصوصی)	*NStOwn*	۲۲۴	۱۹۱	آزمون χ^2	۳۲۰/۹۰	۰/۰۰
تغییر حسابرس	*AudChg*	۱۱۸	۶۸	آزمون χ^2	۱/۴۵	۰/۳۲
افزایش سرمایه	*Issue*	۷۸	۶۵	آزمون χ^2	۰/۲۲	۰/۶۴

۴-۳- نتایج آزمون فرضیه

نتایج آزمون فرضیه پژوهش در جدول ۴ ارائه شده است. جدول مذکور نشان می‌دهد که ارتباط مستقیم و معناداری بین بحران اقتصادی و حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار وجود دارد؛ به عبارت دیگر، حق‌الزحمه حسابرسی در دوره بحران اقتصادی بیشتر است. چنین یافته‌ای مطابق مدل قیمت‌گذاری حق‌الزحمه حسابرسی است (سیمونیک، ۱۹۸۰) و نشان می‌دهد که حسابرسان ایرانی نیز در زمان بحران اقتصادی، عامل ریسک حسابرسی را به‌عنوان یکی از متغیرهای مؤثر در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی دخیل می‌کنند.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

چنین یافته‌ای مطابق پژوهش آلکسیوا و سوانستروم (۲۰۱۵) است که نتایج ایشان نشان داده بود که حسابرسان با افزایش حق‌الزحمه 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 حق‌الزحمه فراهم کرده‌اند، مطابقت ندارد.

جدول ۴ هم‌چنین نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی طبقه اول رابطه مثبت و معناداری با حق‌الزحمه 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 حسابرس	*AudOpn*	-۰/۰۶	-۰/۹۸	۰/۳۳
تغییر حسابرس	*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		

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

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

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

با توجه به این‌که 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[1] در جدول ۴ گزارش شده‌اند.

۴-۴- آزمون‌های حساسیت

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 فزایندهٔ تورم بر متغیرهای پژوهش و به‌خصوص روابط حق‌الزحمه حسابرس 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 حق‌الزحمه 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 حق‌الزحمه 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 حق‌الزحمه حسابرس می‌شود. در واقع پس از وارد کردن متغیر مورد نظر در الگو، می‌توان در رابطه با تأثیر بحران اقتصادی بر حق‌الزحمه حسابرس با اطمینان بیشتری صحبت کرد. جدول ۵ نشان می‌دهد علی‌رغم این‌که ضریب و سطح معناداری متغیر مستقل اصلی پژوهش (بحران

1 Cluster-Panel

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

اقتصـــادی) کاهش‌یافته اســـت، اما همچنان رابطه مثبت و معنادار بین بحران اقتصـــادی و حق الزحمه حسابرسی برقرار است.

جدول (۵): بحران اقتصادی و حق‌الزحمه 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
اظهارنظر 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		/۸۴		
آماره F		۱۵۱/۲۴		
احتمال آماره F		۰/۰۰		

۵- بحث و نتیجه‌گیری

به دلیل نقش اساسی حق‌الزحمه حسابرسی بر کیفیت خدمات ارائه شده توسط حسابرسان، پژوهش‌های زیادی در ارتباط با عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه 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 تحریم های اقتصادی بین‌المللی، به وضوح نمایان شده است؛ بنابراین، پژوهش حاضر به‌دنبال بررسی نقش بحران اقتصادی بر حق‌الزحمه حسابرسی و پاسخ به این سؤال است که آیا با تشدید بحران اقتصادی در ایران، حسابرسان نیز حق‌الزحمه حسابرسی خود را افزایش داده‌اند؟

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

نتایج این پژوهش حاکی از تأثیر مستقیم و معنادار بحران اقتصادی بر حق‌الزحمه حسابرسی است؛ به عبارت دیگر بر اساس مدل قیمت‌گذاری حق‌الزحمه حسابرسی، حسابرسان ایرانی نسبت به ریسک حسابرسی افزایش‌یافته ناشی از افزایش ریسک صاحبکاران (مانند ریسک نکول بدهی‌ها و ورشکستگی) در دوران بحران اقتصادی، با افزایش حق‌الزحمه 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 حق‌الزحمه 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 حق‌الزحمه حسابرسی آزمون شده است. پیشنهاد می‌شود که در پژوهش‌های آتی تأثیر سایر متغیرهای اقتصادی بر حق‌الزحمه حسابرسی موردبررسی 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 حق‌الزحمه خود قرار می‌دهند یا افزایش تورم را؟ با توجه به اهمیت متغیر بحران اقتصادی، پیشنهاد می‌شود تأثیر این متغیر بر سایر متغیرهای حسابداری ازجمله فروش، چسبندگی هزینه‌ها، تحقیق و توسعه، تأخیر در گزارش حسابرس، خطای حسابرسی و غیره نیز آزمون شود.

پژوهش حاضر پیشنهادهایی برای مسئولین مربوطه دارد. با توجه به یافته های پژوهش که نشان می‌دهد حسابرسان نسبت به افزایش ریسک حسابرسی ناشی از بحران اقتصادی با افزایش حق‌الزحمه حسابرسی، واکنش نشان می‌دهند؛ پیشنهاد می‌شود سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی، نسبت به حق‌الزحمه 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 بااحتیاط 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 شرکت هایی که حق‌الزحمه خود را افشا نکرده‌اند بهتر است احتیاط شود. حق‌الزحمه حسابرسی بر اساس اطلاعات پیوست‌های همراه صورت‌های مالی (یادداشت هزینه‌های اداری، عمومی و فروش) گردآوری شده است؛ بعضاً سایر هزینه‌های حسابرسی مانند هزینه‌های مأموریت

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

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، حق‌الزحمه حسابرسی و رتبه‌بندی حسابرسان. **حسابدار رسمی** ۸: ۴۱-۳۲.

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

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

بزرگ اصل، موسی. (۱۳۸۹). کیفیت و حق‌الزحمه 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 گل‌محمدی‌شورکی. (۱۳۹۴). تأثیر ریسک وضعیت مالیاتی شرکت بر حق‌الزحمه حسابرسی. **فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی** ۲۲(۳): ۳۱۸-۳۰۱.

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

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 حق‌الزحمه حسابرس مستقل. **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی** ۷(۲۷): ۳۸-۲۳.

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

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

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

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 حق‌الزحمه حسابرسی مستقل. **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی** ۸(۳۱): ۵۶-۴۱.

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.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

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.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]