

## مروری بر مبانی نظری حق الزحمه حسابرسی

محمد مهدی رحیمی<sup>۱\*</sup>، جمال برزگری خانقاه<sup>۲</sup>، رضا الهیاری<sup>۳</sup>

۱- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه یزد، یزد، ایران

۲- استادیار گروه حسابداری، دانشگاه یزد، یزد، ایران

۳- کارشناس ارشد برنامه ریزی سیستم های اقتصادی، مدرس دانشگاه

\*mmehdi.rahimi@yahoo.com

### چکیده

صورت های مالی بخش عمده ای از اطلاعات مورد نیاز سرمایه گذاران و اعتباردهندگان یک شرکت را تامین می کند. براساس چنین سطح اعتمادی به صورت های مالی، نقش حسابرسان نیز حیاتی است. حسابرسی صورت های مالی امری ضروری است، زیرا صورت های مالی حسابرسی شده می تواند این اطمینان را برای سرمایه گذاران و اعتباردهندگان فراهم کند که اطلاعاتی معتبر و قابل اتکا در اختیار آنها قرار می گیرد. بنابراین حسابرسی صورت های مالی می تواند ارزش افزوده اقتصادی را برای یک شرکت به وجود بیاورد. با در نظر گرفتن اهمیت خدمات حسابرسی و عدم امکان مشاهده ی مستقیم کیفیت حسابرسی، پیدا کردن روشی اثر بخش برای کنترل کیفیت حسابرسی امری ضروری است. مهم ترین جنبه کنترل و مدیریت کیفیت حسابرسی را می توان حق الزحمه حسابرسی دانست. حق الزحمه خدمات حسابرسی شرط ضروری برای اطمینان نسبت به کیفیت حسابرسی است. اگر چه حق الزحمه بیشتر حسابرسی همیشه بیانگر هزینه حسابرسی با کیفیت بالاتر نیست اما، علاوه بر داشتن کیفیت حسابرسی مناسب، موسسات حسابرسی هزینه استاندارد را برای انجام کار خود در نظر می گیرند که بطور طبیعی حق الزحمه دریافتی آنها بیشتر از این هزینه هاست.

**کلمات کلیدی:** حق الزحمه حسابرسی، مبانی نظری، اعتباربخشی.

### ۱. مقدمه

با تشکیل شرکت های بزرگ و تفکیک مالکیت از مدیریت زمینه برای ظهور مفهوم حاکمیت شرکتی فراهم شد. حاکمیت شرکتی قوانین، مقررات، ساختارها، فرآیندها، فرهنگ ها و سیستم هایی است که موجب دستیابی به هدف های پاسخگویی، شفافیت، عدالت و رعایت حقوق ذینفعان می شود [۱]. حسابرسی به عنوان یکی از معیارهای اساسی حاکمیت شرکتی محسوب می شود، همچنین اهمیت نقش حسابرسی پس از رخ دادن فسادهای مالی بزرگ در دهه اخیر همانند، انرون و ورلد کام مورد توجه بیشتری قرار گرفته است. اگر دلایل این فسادهای مالی را ریشه یابی کنیم خواهیم یافت که در اکثر این رسوایی ها مدیریت به علت دنبال نمودن منافع شخصی خود موجب سقوط شرکت و از بین رفتن ثروت سهامداران شده است. حسابرسی عبارت است از فرآیند منظم و قاعده مند جمع آوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع. در واقع حسابرسی مانند نگهبان دروازه است که از سقوط شرکت ها جلوگیری می کند. همچنین یکی از ارکان اساسی فرآیند پاسخگویی حسابرسی است، زیرا پاسخگویی مستلزم وجود اطلاعات معتبر و اتکاپذیر است و اتکاپذیری اطلاعات مستلزم بررسی آنها توسط شخص مستقل از تهیه کننده اطلاعات است. در فرآیند پاسخگویی، حسابرسی از طریق تعیین اعتبار اطلاعات ارزش افزوده ایجاد می کند.

### ۲. مفهوم حسابرسی

با تغییر و تحول جوامع مدنی و الزام تفویض اختیار اموال یک شخص به شخص دیگر، اعمال نظارت بر پایبندی و وفاداری شخص مسئول به تعهدات قراردادی نیز ضرورت یافت. اشخاص همواره در روزگاران متمدنی بر این موضوع توافق داشته اند که در جهت کسب تایید از درستی تصمیمات و فعالیت های خود گزارشی را تهیه نموده و آن را به نشانه حسن انجام وظیفه و صداقت

ارائه کنند. بی شک با ارائه هر گزارشی قبل از بررسی درستی تصمیمات و تلاش های صورت گرفته، صحت خود گزارش محل سؤال است. اما چه کسی می تواند و می پذیرد که به بررسی گزارش و مطابقت آن با واقعیات صورت گرفته، بپردازد که آیا به واقع آنچه گزارش شده منطقی و معقول است.

به همین دلیل حسابرسی، یا همان ایجاد اطمینان معقول از درستی فعالیت های گزارش شده، به وجود آمد. یعنی یک متخصص پذیرفت که به بررسی فعالیت های گزارش دهنده و ارزیابی مطابقت گزارش با فعالیت های او بپردازد و نتیجه را به اشخاص ذینفع ارائه کند. حسابرسی گونه ای از خدمات اطمینان بخشی است، که از طریق سازوکار شهادت دهی به ایجاد اعتبار و حصول اطمینان برای استفاده کنندگان از اطلاعات مالی کمک می کند. حسابرسی را می توان با توجه به نقش هایی که در جامعه به عهده دارد، و یا با در نظر گرفتن انواع آن، که هر یک هدفی خاص را در شرایط متفاوت دنبال می کنند، تعریف نمود. اما به هر حال در این خدمت قالب و کلیتی وجود دارد که انجمن حسابداران آمریکا (AAA) آن را با عنوان فرآیند حسابرسی مطرح نموده است. بر اساس بیانیه مفاهیم اساسی حسابرسی (A.B.A.C) (۱۹۷۳):

«حسابرسی فرآیندی است منظم و باقاعده جهت جمع آوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع». این تعریف ضمن انتقال پیام اصلی که حسابرسی را نوعی آزمون می داند، به آن اندازه جامعیت دارد که دربرگیرنده انواع مختلف حسابرسی برای موضوعات است.

### ۳. نقش حسابرسی در اقتصاد

اغلب روابط و قراردادهای انسانی در یک جامعه منجر به تصمیم گیری و عملکردهای اقتصادی می شوند و نتایج اقتصادی قابل مشاهده ای را به بار می آورند. این گونه تصمیم گیری ها لزوماً، در شرایط اطمینان کامل حادث نگردیده و شک و تردید بخش جدایی ناپذیر این روابط است. مسلماً در شرایط عدم اطمینان، فرآیند رسیدگی و بررسی می تواند جوابگوی نیاز به ایجاد اعتماد و آرامش خاطر باشد. پس از یک دیدگاه کلی می توان گفت که در شرایط عدم اطمینان، فرآیند بررسی و رسیدگی به واسطه خدمات اطمینان بخشی که ارائه می نماید از یک نقش اقتصادی برخوردار است. به عبارتی روشن تر، نقش اقتصادی فرآیند بررسی و حسابرسی مربوط به امکان اقدامات و تصمیم گیری های اقتصادی عقلایی در روابط قراردادی می شود، که از این نظر، بررسی و حسابرسی، قابلیت کمک به کنترل ریسک اقتصادی را دارد [۲].

روابط قراردادی با اهداف اقتصادی در یک جامعه، ممکن است در انواع گوناگون، چه از نظر تعداد اشخاص حاضر در یک رابطه و چه از نظر صریح یا ضمنی بودن قرارداد و یا سایر جوانب، شکل بگیرند. گونه مشخصی از این روابط، قراردادهایی هستند که موضوع اصلی برقراری آنها دستیابی به اهداف مشخص اقتصادی در یک قالب سازمانی می باشد. نمونه بارز این دسته از قراردادها سازمان ها و شرکت هایی هستند، که امکان گردآوری منابع اقتصادی را جهت رسیدن به اهداف از پیش تعیین شده فراهم می آورند. آنچه مسلم است، تصمیم گیری در روابط اقتصادی نیز در شرایط اطمینان کامل صورت نمی پذیرد و چه بسا برای فراهم

کنندگان منابع کسب اطمینان و رفع شک و تردید در مورد اطلاعات موجود، از اهمیت بیشتری برخوردار است. شک و تردید در هر موقعیتی از جمله موقعیت های سازمانی می تواند مانع از ارتباط نزدیک افراد برون سازمانی و مدیر گزارش دهنده شود. اما نوعاً پاسخگویی مدیر گزارش دهنده به عنوان یک نماینده به فراهم کنندگان منابع مورد شک و تردید می باشد، و شک و تردید ایجاد شده نیز ناشی از موقعیتی است که در آن مدیر درباره عملکردها و دستاوردهای سازمان گزارش می دهد. در چنین شرایطی، با توجه به اطلاعات مالی گزارش شده، فرآیند بررسی و حسابرسی برای حذف یا کاهش شک، تردید و عدم اطمینان موجود در روابط قراردادی بین افراد برون سازمانی و مدیر طرح ریزی می شود. در این حالت، نقش اقتصادی حسابرسی، حذف یا کاهش تردید و عدم اطمینان هایی است که مانع استفاده از چنین اطلاعاتی در تصمیم های عقلایی با نتایج اقتصادی می شود. همچنین وجود حسابرسی نه تنها کیفیت اطلاعات مالی گزارش شده را تعیین می کند، بلکه موجب بهبود این کیفیت گردیده و مزایای اقتصادی مشخصی برای سازمان گزارش کننده و اعضای برون سازمانی آن فراهم می کند. درک ارزش این مزایا فراتر از هزینه های حسابرسی است. و این موضوع (نقش اقتصادی حسابرسی) مبین تقاضای مستمر و مداوم برای خدمات حسابرسی در طی زمان، حتی در بازارهای آزاد می باشد [۳]. نقش اقتصادی حسابرسی نوعی عمل کارگزاری برای مالکان (و نیز گروه های دیگر) در موقعیت هایی می باشد که در آن انگیزه های قراردادی برای انجام حسابرسی وجود دارد. یعنی حسابرسی برای اجتناب از تضادهای قراردادی بالقوه بین مدیریت سازمان و مالکان آن و سایر اشخاص برون سازمانی، که ممکن

است از نظر اقتصادی لطمه ببینند، وجود دارد. حسابرسی با گزارش کیفیت اطلاعات مالی به اشخاص برون سازمانی به کاهش خطر اخلاقی بالقوه مدیر در استفاده از فرآیند گزارشگری درباره عملکردهای سازمان، کمک می کند و به همین واسطه مانع از کاهش کمیت و کیفیت عملکرد مورد نظر در قرارداد می گردد.

به طور خلاصه باید گفت که، هرگاه در تعاملات و روابط افراد جامعه از طرف فرد یا عده ای اختیاری به فرد یا عده ای دیگر تفویض می شود، پاسخگویی نیازی است که شخص اختیار دهنده آن را حق خود می داند و راه این احقاق حق، رسیدگی به امور شخص مسئول خواهد بود. این رسیدگی نقشی است که حسابرسی در روابط اجتماعی و انسانی ایفاگر آن می باشد و نمود مشخص تر آن را می توان در نقشی که حسابرسی در رسیدگی و ارزیابی امور اقتصادی افراد دارد جستجو کرد. بر این اساس حسابرسی به عنوان یک فرآیند رسیدگی و ارزیابی می تواند در جامعه هم ایفاگر نقشی اجتماعی و هم ایفاگر نقشی اقتصادی باشد. این رویکرد بدان مفهوم است که نیاز به ارزیابی و رسیدگی در ساختارهای اجتماعی و انسانی وجود داشته و این گسترده می تواند الزامات اقتصادی و عقلایی افراد را نیز در بر بگیرد [۲].

#### ۴. نقش حسابرسی در جامعه

با بررسی شرایطی که رسیدگی و حسابرسی ضرورت می یابد، می توان استدلال کرد که نقش اصلی این فرآیندهای مراقبت و کنترل، نقشی اجتماعی است. این فرآیندها خدمات مفیدی را در جامعه برای افراد و سازمان های نیازمند به اطمینان خاطر و آرامش فراهم می کنند، زیرا شک ها، تردیدها و عدم اطمینان های حاکم در پدیده های موجود در دنیای واقعی که مورد علاقه آنها می باشند، فراوان است و به وسیله این فرآیندهای رسیدگی و بررسی، چنین آرامش خاطر و اطمینانی فراهم می شود. به علاوه، این فرآیندها قادر هستند با پیشگیری از اشتباه و تقلب و یا شناسایی عواملی که می تواند به فرد یا سازمان علاقه مند به پدیده مورد نظر، آسیب برسانند، (دیدگاه کنترلی) نوعی مصونیت ایجاد کنند.

هنگامی که فرآیند بررسی و ارزیابی به صورت یک مجموعه و چارچوبی از عقاید، موازین و امور مرتبط باهم شکل می گیرد، می توان آن را به عنوان ساختار اصلی حسابرسی دانست. اما اگر در محدوده مشخص تری به فرآیندهای رسیدگی و حسابرسی پرداخته شود، باید گفت که این خدمات اطمینان بخش می نوانند همانند محرکی، که بیانگر نظارت بر عملکرد اشخاص است، عمل نموده و به عنوان عاملی مؤثر در ایجاد فضای پاسخگویی حضور داشته باشند. پاسخگو نمودن افراد یا سازمان های جامعه در مورد اعمالشان از طریق فرآیند رسیدگی و حسابرسی توسط شخص ثالث، خود نیز نوعی سازوکار کنترل اجتماعی است [۲]. حسابرسی یک پدیده اجتماعی است که جز فایده عملی، هیچ هدف و ارزشی ندارد. حسابرسی به طور کلی سودمند است و این عملکرد در پاسخ به درک نیاز افراد یا گروه هایی پدیدار گشته که، به دنبال اطلاعات یا اطمینان درباره رفتار یا عملکرد دیگران می باشند و در این رفتار یا عملکرد نفعی قانونی و تأیید شده دارند. وجود حسابرسی نیز به این واسطه است که افراد یا گروه های ذینفع به دلیل یا دلایلی قادر به کسب اطلاعات یا اطمینانی که لازم دارند، نمی باشند [۴].

نمود عینی نیاز به اطمینان خاطر و آرامش از طریق فرآیند رسیدگی و حسابرسی، مشخصاً هنگامی قابل بررسی است که روابط قراردادی (عموماً در قالب ساختارهای سازمان ها و واحدهای اقتصادی)، جدایی تفویض کنندگان اختیارات و تأمین کنندگان منابع مالی را از مدیریت این اختیارات و منابع ضروری تشخیص داده اند. در این روابط قراردادی، مدیریت تصمیماتی را اتخاذ نموده و تلاش هایی را صورت می دهد که امکان آن به واسطه اختیارات و منابع تحت کنترلش برای او وجود دارد. این فعالیت ها روابط قراردادی و سازمانی را به شکلی حاکم می کنند که در آن مشخص کردن ایفای وظیفه مباشرت و انجام درست رابطه قراردادی، مشکل است. با این وجود بخشی از این عملکرد، جهت کسب رضایت صاحبان منابع به شکل گزارش اطلاعات مالی ارائه می شود و با فرآیند رسیدگی و حسابرسی برای گزارش در مورد کیفیت اطلاعات حسابداری مندرج در صورتهای مالی کنترل و معتبر می گردد. به عبارت دیگر، عوامل مدیریتی سازمان، مسئول اعمال خود هستند و سعی می کنند با گزارش رسمی اطلاعات حسابداری به اعضای برون سازمانی، تا حدودی به این وظیفه عمل کنند. نقش کنترلی و اعتبار بخشی رسیدگی و حسابرسی نیز در این سازوکار به واسطه الزام پاسخگویی در قالب گزارشگری اطلاعات مالی و کسب تأیید در مورد کیفیت اطلاعات ارائه شده می تواند از اهمیت ویژه ای برخوردار باشد. همچنین مازو و شرف (۱۹۶۱) عنوان می کنند که: هدف حسابرسی، تأیید اعتبار و اطلاعات مشخصی برای طرفین ذینفع می باشد. که توسط افرادی ارائه گردیده، که اموال دیگران به آنها سپرده شده است [۵].

نقش اجتماعی حسابرسی شرکت ها را همچنین باید در ساختار گسترده تر نظام راهبری شرکت ها بررسی نمود، یعنی سازوکارهای مختلف سازمانی و نهادی که برای هدایت و کنترل شرکت های سهامی و مدیریت آنها هم به صورت درون سازمانی

و هم به صورت برون سازمانی وجود دارد. چنین کنترلی پیچیده و چند لایه است و شامل انتخاب و نقش مدیران غیرموظف (یا برون سازمانی ها)، استفاده از کمیته های حسابرسی، حسابرسی داخلی و مستقل، حق رأی دادن سهامداران و دخالت سرمایه گذاران نهادی در امور شرکت است [۲].

## ۵. ضرورت تقاضا برای حسابرسی

اگر به غیر از محیط گزارشگری بتوان شرایط و عوامل بازار را جهت تقاضا برای خدمات حسابرسی موثر دانست، این تقاضا در قالب دو نوع بازار آزاد و تحت نظارت قابل بررسی است. بازار آزاد بازاری است که در آن صرفاً تقاضا برای خدمات حسابرسی موجب عرضه آن می باشد و هیچ الزام قانونی برای استفاده از این خدمات وجود ندارد. اما در بازار تحت نظارت، قانون و یا شرایط سیاسی استفاده از خدمات حسابرسی را ضروری می کند. هرچند در بیشتر تقاضا برای حسابرسی به واسطه قانون بوده است اما شواهد تاریخی نشان می دهد که خدمات حسابرسی در نبود قانون نیز عرضه گردیده است. این شواهد خود دلیلی بر ارزش خدمات حسابرسی است و نشان می دهد که همواره قانون عامل تشدیدکننده تقاضا برای حسابرسی بوده است. اما اینکه چه دلیلی برای ارزشمند بودن خدمات حسابرسی وجود دارد که این خدمات حتی در بازارهای آزاد نیز عرضه می گردند، موضوعی است که در قالب سه فرضیه عمده برای نیاز به حسابرسی مطرح است [۶]. این فرضیات عبارتند از:

۱. فرضیه نمایندگی (نظارت)

۲. فرضیه اطلاعات (علامت دهی)

۳. فرضیه بیمه (اعتباربخشی)

### ۵-۱. فرضیه نمایندگی

این فرضیه، به نقشی که حسابرسی در کاهش مسائل و خطرات نادیده گرفتن اصول اخلاقی ایفا می کند، اشاره دارد. طبق فرضیه نمایندگی حسابرس در چارچوب روابط بین نماینده-مالک بخش لاینفک سازوکاری قراردادی است که برای کنترل و نظارت بر هزینه های نمایندگی مدیر ایجاد می شود. به گفته جنسن و مک لینگ (۱۹۷۶) هنگامی که نماینده (مدیر) نسبت به مالک، از اطلاعات بیشتری راجع به عملیات داخلی شرکت برخوردار است، با فرض اینکه مدیر به دنبال منافع شخصی خود است، بیشتر از حد مطلوب از منابع شرکت استفاده کرده، برای انتقال ثروت از مالکان به نفع خود تلاش می کند. بنابراین سرمایه گذارانی که از رفتار عقلایی برخوردارند، چنین رفتاری را در قیمت گذاری اوراق بهادار شرکت لحاظ خواهند کرد و مبلغ کمتری را برای آن اوراق بهادار می پردازند. حتی به عنوان آخرین گزینه ممکن است سرمایه خود را از شرکت خارج نمایند. در نتیجه، سرمایه گذاران برای اجتناب از چنین پیشامدهایی سعی می کنند سازوکارهایی را برقرار سازند که بر رفتارها و انگیزه های فرصت طلبانه نظارت و کنترل داشته باشد. وجود حسابرس مستقل یکی از این سازوکارهاست. بدین ترتیب، در فرضیه نمایندگی نقش حسابرس کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و خطرات زیرپا گذاشتن اصول اخلاقی است. بدون وجود حسابرس ممکن است صورت های مالی جانبدارانه و نادرست ارائه شوند [۶].

### ۵-۲. فرضیه اطلاعات

براساس این فرضیه، حسابرس به کاهش تصمیمات نادرست در بازار سرمایه کمک می کند و سرمایه گذار سعی می کند حسابرس معتبری را برگزیند تا به بازار سرمایه نشان دهد که عملیات شرکت شفاف و مناسب است. سرمایه گذاران بالقوه نیز برای تصمیمات سرمایه گذاری خود از این علایم استفاده می کنند [۶].

توجیه این فرضیه در مورد نحوه قیمت گذاری خدمات حسابرسی بدین صورت است که مؤسسات حسابرسی بزرگ و معتبر از صاحبکاران خود حق الزحمه بالاتری را طلب می کنند زیرا چنین مؤسساتی از کیفیت و اعتبار بالایی نزد سرمایه گذاران و جامعه برخوردارند و در نتیجه شفافیت و عملکرد مناسب تری را برای شرکت به ارمغان می آورند [۷]. تیتمن و ترومن (۱۹۸۶) شرکتی را بهتر می دانند که اطلاعات محرمانه و مفیدی در خصوص نحوه ایجاد جریان ورودی نقدی آتی برای شرکت داشته باشد. آن ها می گویند چنین شرکتی با انتخاب یک حسابرس ذیصلاح به دنبال انجام دقیق ترین آزمون ها می باشد زیرا گزارش آن ها به احتمال زیاد مقبول خواهد بود. از طرف دیگر، شرکتی که جریان های وجوه نقدی آتی مطلوبی ندارد، این کار را انجام نخواهد داد زیرا در صورت وجود یک حسابرس معتبر با احتمال کمتری گزارش آن ها مقبول بود. با آگاهی از چنین رابطه ای،

سرمایه گذاران می توانند سودآوری شرکت را از کیفیت و اعتبار حسابرس وی درک کنند. بنابراین نحوه انتخاب حسابرس می تواند برای تصمیمات سرمایه گذاری مفید باشد.

### ۳-۵. فرضیه بیمه

براساس این فرضیه که نسبت به دو فرضیه قبلی، کمتر مورد توجه محققان و تئوری پردازان قرار گرفته است، ممکن است حرفه حسابرسی مدعی باشد در اعتبار بخشی به نتایج و صورت های مالی هیچ مسئولیتی ندارد ولی در طرف دیگر، سرمایه گذاران معتقدند در صورتی که در نتیجه استفاده از صورت های مالی گمراه کننده به آنها زیان وارد شود، حسابرسان باید تاوان آن را بپردازند و زیان آنها را جبران کنند. بنابراین، ممکن است در مواردی که به سرمایه گذاران زیان وارد می شود، حسابرسان مورد بازخواست قرار گیرند. در نتیجه، حسابرسان باید در قیمت گذاری خدمات خود این ریسک را لحاظ کنند و هرچه نتایج عملیات شرکتی ضعیف تر باشد (سوددهی پایین یا زیان ده بودن) این ریسک افزایش یافته و حق الزحمه حسابرسی نیز به تبع آن افزایش می یابد [۸].

کاوا (۱۹۸۵) اشاره می کند قانون گذاری در ایالات متحده به گونه ای پیش رفته که مفهوم تضمین تلویحی در دعاوی حقوقی حسابرسی را در بر دارد. طبق این مفهوم، حسابرسان به عنوان ضامنین تلویحی زیان سرمایه گذاری تلقی شده اند. چنین تضمینی مشابه با تضمین محصول شرکت های تولیدی است. زمانی که محصول دچار نقص باشد، در خصوص موارد تحت پوشش ضمانت محصول، ضمانت کننده باید زیان مصرف کننده را جبران نماید. هدف با اصلی حمایت از انتظارات عادی مصرف کننده است. حسابرسان به عنوان بهترین ضمانت کنندگان تلویحی در دعاوی حقوقی مالی تلقی می شوند، زیرا آنها در برابر شاکیان بهترین کسانی محسوب می گردند که وضع مالی مناسبی داشته و قادرند جبران زیان وارده را بنمایند. همچنین آنها به عنوان بهترین توزیع کنندگان ثانوی هزینه های جبران خسارت و ضامنینی مناسب برای رسوایی های مالی احتمالی آتی تلقی می شوند. بنابراین مفهوم تضمین تلویحی متفاوت از مفهوم قصور است. در قصور، ارائه کنندگان اطلاعات در صورتی مسئول جبران خسارت شناخته می شوند که کارهای لازم را انجام نداده باشند. والش تصریح می کند که مفهوم تضمین تلویحی در مواردی خارج از ایالات متحده به کاررفته است.

تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل متاثر از اهداف سهامداران شرکت است. به طور کلی تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل، متاثر از دو عامل است: ۱. مجموعه خطراتی که سازمان و سهامداران آن را تهدید می کند، ۲. مجموعه مکانیسم های کنترلی که برای مقابله با این ریسک ها وجود دارد. سهامداران سازمان ممکن است با خطرات مختلفی روبه رو شوند و هر کدام توانایی های متفاوتی در برقراری کنترل هایی برای مقابله با این ریسک ها دارند. حسابرسی مستقل یکی از انواع کنترل هایی است که می تواند اطمینان معقولی را به مجموعه وسیعی از سهامداران ارائه دهد [۹].

### ۶. قیمت گذاری خدمات حسابرسی

حسابرسی به عنوان خدماتی حرفه ای و ارزشمند، نیازمند حق الزحمه ای است تا بر اساس آن حسابرس بتواند منافع اقتصادی خود را از بابت ارائه خدمات کسب نماید. در بازار رقابتی خدمات حسابرسی عموماً قیمت یا همان حق الزحمه خدمات حسابرسی توسط حسابرس تعیین می گردد و صاحب کار نیازمند خدمات حسابرسی با توجه به قیمت های موجود در بازار سعی می نماید تا مناسب ترین گزینه را انتخاب نماید. حسابرس پس از توافق بر سر قیمت با صاحب کار و در مقابل دریافت حق الزحمه، خدمات خود را ارائه می نماید. بنابراین، می توان حسابرس را همانند یک کارگزار دانست که به دنبال اهداف خود از مشارکت در سازمان می باشد، اما با این تفاوت که برخلاف کارگزاران دیگر که در جهت عملیات اصلی شرکت فعالیت می نمایند. حسابرس به منظور حفظ و ادامه عملکرد سازمان به عنوان مجموعه ای از قراردادهای سازمان وارد می شود. در واقع حسابرسی، ایفا کننده نقشی حیاتی در تبیین عملکرد و پذیرش سازمان به عنوان مجموعه ای از قراردادها است [۱۲].

آنچه در فرآیند قیمت گذاری خدمات حسابرسی اهمیت دارد، این موضوع است که عوامل گوناگونی می تواند بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی اثرگذار باشد و همواره حسابرس باید با توجه به این عوامل اثرگذار بر خدمات حسابرسی، اقدام به قیمت گذاری نماید. قیمتی که از یک سو منافع اقتصادی مورد نیاز حسابرس را با توجه به تلاش هایی که صورت می دهد، فراهم آورد و از سوی دیگر متضمن بقای وی در بازار رقابتی خدمات حسابرسی باشد.

رمزی بیان می کند تعیین حق الزحمه حسابرسی یک عملیات پیچیده است که تحت تأثیر یک سری عوامل متفاوت قرار داد. او ساختار اصلی حق الزحمه حسابرسی را به صورت زیر تشریح می کند. حق الزحمه حسابرسی باید مخارج آن را پوشش

دهد و سود منطقی را برای موسسه حسابداری فراهم نماید. پس لذا حق الزحمه حسابداری از دو بخش بهای تمام شده و سود موسسه حسابداری تشکیل می‌گردد.

در عمل با وجود اینکه سیستم حسابداری هر شرکت در تمامی زمینه‌های تعامل شرکت با کارگزاران آن ابزار مناسبی جهت ارزیابی و اندازه‌گیری آورده آن کارگزاران می‌باشد، اما از آنجا که وظیفه حسابداری ارزیابی و اعتبار دهی به این سیستم حسابداری می‌باشد، چنین سیستمی نمی‌تواند معیار خوبی جهت ارزیابی عملکرد حسابداری و همچنین تعیین حق الزحمه خدمات حرفه‌ای وی باشد. به بیانی روشن تر ارزیابی عملکرد حسابداری و تعیین حق الزحمه خدمات وی توسط سیستم حسابداری شرکت می‌تواند امکان بروز خطر اخلاقی را فراهم نماید. پس برای تعیین حق الزحمه خدمات حسابداری و نظارت بر عملکرد حسابداری باید از سازوکار قدرتمندتری همچون کمیته حسابداری شرکت استفاده نمود. بر این اساس حسابداری از طریق مذاکره با کمیته حسابداری، که متشکل از اعضای غیر اجرایی هیئت مدیره می‌باشد، حق الزحمه خدمات حسابداری را تعیین نموده و سیستم حسابداری نیز صرفاً به ثبت این حق الزحمه اقدام می‌نماید. بنابراین از آنجا که تلاش حسابداری در جهت ارائه خدمات به یک شرکت نیز به جز از طریق کمیته حسابداری توسط سایر کارگزاران شرکت به طور مستقیم قابل نظارت نیست، حسابداری مسئولیت‌های مشخصی را که کمیته حسابداری در مورد ارزیابی و اعتباربخشی به صحت و میزان افزایشی صورت گرفته در صورت‌های مالی اساسی شرکت تعیین نموده، می‌پذیرد تا بتواند حق الزحمه خدمات حرفه‌ای خود را کسب نماید.

آنچه برای حسابداری در فرآیند قیمت‌گذاری خدمات حسابداری حائز اهمیت می‌باشد عواملی است که می‌تواند بر حق الزحمه خدمات حسابداری اثرگذار باشد. از آنجا که تنها محرک حق الزحمه خدمات حسابداری تلاشی است که حسابداری بر مبنای ریسک موجود در هر کار حسابداری جهت ارزیابی صورت‌های مالی و ارائه اظهار نظر حرفه‌ای خود صورت می‌دهد، بنابراین می‌توان عوامل اثرگذار بر حجم فعالیت‌های حسابداری را در سطح هر کار حسابداری به عنوان عوامل اثرگذار بر حق الزحمه خدمات حسابداری در آن کار دانست. به همین دلیل حسابداری در عمل برای پذیرش صاحب کار در هر دوره چک لیست‌هایی را تهیه می‌نماید که در آن عوامل اثرگذار بر ریسک و نتیجتاً حجم کار حسابداری در نظر گرفته شده و پس از کسب اطلاعات مورد نیاز از این چک لیست‌ها در فرآیند قیمت‌گذاری خدمات حسابداری استفاده می‌کنند. این عواملی که در قالب ویژگی‌های فعالیتی و اختصاصی واحد مورد رسیدگی قابل شناسایی هستند عبارتند از: نوع صنعت، سیستم حسابداری و کنترل داخلی، وضعیت اقتصادی، تعداد اقلام و سرجمع عناصر صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی از جمله دارایی‌ها، حساب‌های دریافتی، حساب‌های پرداختی، درآمدها، شرکتهای فرعی و وابسته به علاوه دفعات ارائه خدمات حسابداری به هر واحد مشخص، علت تغییر حسابداری در صورت حسابداری نخستین و... به غیر از موارد فوق عوامل دیگری همچون پایان سال مالی واحد مورد رسیدگی به واسطه اثرات فصلی کار حسابداری و یا خدمات مورد نیاز صاحب کار و... هم می‌تواند بر حق الزحمه خدمات حسابداری اثرگذار باشد.

آنچه در این عوامل و یا سایر عوامل اثرگذار بر فرآیند قیمت‌گذاری خدمات حسابداری حائز اهمیت است، اثری که چنین عواملی می‌تواند بر ریسک حسابداری بگذارند و موجب گردند تا حسابداری در تعیین گستره عملیات خود آنها را مدنظر قرار دهد تا بدین صورت ریسک هر کار حسابداری از سطح مورد انتظارش بالاتر نرود. بنابراین حسابداری با توجه به عواملی که می‌تواند موجب افزایش ریسک حسابداری گردد، سعی می‌نماید با افزایش حجم فعالیت خود، ریسک هر کار حسابداری از میزان ریسک پذیری مورد انتظارش فراتر نرود. در نتیجه در عمل حسابداری با شناسایی عوامل اثرگذار بر ریسک حسابداری در هر کار حسابداری اقدام به برآورد حجم کار و قیمت‌گذاری خدمات حسابداری می‌نماید. در قانون تجارت نیز تنها یک بار به موضوع حق الزحمه بازرسی قانونی اشاره شده است. بر اساس ماده ۱۵۵ قانون تجارت، تعیین حق الزحمه بازرسی قانونی با مجمع عمومی عادی است. دلیل این موضوع این است که بر اساس ماده ۱۶ همین قانون، انتخاب بازرسی قانونی شرکت‌های سهامی نیز به مجمع عمومی عادی واگذار شده است. بر اساس استانداردهای حسابداری ایران، اگر حسابداری و صاحب کار پس از مذاکرات اولیه توافق کردند، باید شرایط مورد توافق به صورت قرارداد حسابداری یا به شکل مناسب دیگری مستند شود. این عملی از هرگونه برداشت نادرست از کار جلوگیری خواهد کرد. از مهمترین نکات مندرج در قرارداد حسابداری، موضوع حق الزحمه حسابداری، مبنای محاسبه آن و ترتیب ارسال و پرداخت صورت حساب‌ها است. مبنای تعیین حق الزحمه حسابداری، مدت کارکرد حسابداری، مأمور انجام کار و یا به صورت مبلغی مقطوع است. که متناسب با پیشرفت کار صورت‌حساب می‌شود. نرخ حق الزحمه ساعتی هر یک از حسابداریان در حالتی که مبلغ قرارداد بر مبنای ساعت کارکرد حسابداریان است، بر حسب مهارت و نیز مسئولیتی که به عهده دارند، متفاوت است [۱۲].

بر اساس متون نظری حسابرسی، قیمت گذاری خدمات حسابرسی عبارت است از فرآیندی که در آن با استفاده از عوامل اثرگذار بر حق الزحمه خدمات حسابرسی، این حق الزحمه تعیین گردد. بر اساس این تعریف آنچه فراهم کننده امکان قیمتگذاری خدمات حسابرسی است، تعیین عوامل اثرگذار بر حق الزحمه خدمات حسابرسی است. برای تشریح این فرآیند در ابتدا باید تعیین گردد که حق الزحمه خدمات حسابرسی چیست و چه عواملی را در برمی گیرد. سپس مشخص گردد که چگونه می توان این حق الزحمه را تحت تأثیر قرار داد. به عبارت دیگر محرک هزینه حق الزحمه خدمات حسابرسی چیست تا از طریق این محرک بتوان عوامل اثرگذار بر حق الزحمه خدمات حسابرسی را تعیین نمود.

حق الزحمه خدمات حسابرسی عبارات است از ما به ازای نقدی یا غیر نقدی خدمات حسابرسی ارائه شده توسط حسابرسی، که به وی پرداخته می شود. همانطور که مشخص است معیار تعیین حق الزحمه خدماتی است که حسابرسی ارائه نموده است. نحوه ارائه خدمات توسط حسابرسی به صورت رسیدگی هایی است که وی انجام می دهد تا به ایجاد اطمینان منتهی گردد. بنابراین عملیات انجام شده توسط حسابرسی با حجم فعالیت حسابرسی را می توان محرک هزینه حق الزحمه خدمات حسابرسی دانست. مسلماً خدمات حسابرسی پس از خاتمه عملیات حسابرسی و آن هم توسط حسابرسن دقیقاً قابل تعیین است. اما آنچه حائز اهمیت است این موضوع است که حسابرسی برای قیمت گذاری خدمات حسابرسی باید چه عواملی را در نظر بگیرد. مطالعات انجام شده در این زمینه نشان می دهد که حسابرسی باید در قیمت گذاری خدمات حسابرسی سه عامل را در نظر بگیرد. این عوامل عبارتند از پوشش هزینه، صرف ریسک و سود مورد انتظار از ارائه خدمات حسابرسی [۸].

پوشش هزینه عبارت است از اینکه حداقل حق الزحمه ای که حسابرسی برای خدمات خود در نظر می گیرد باید برابر با کلیه مخارجی باشد که وی جهت ارائه این خدمات صرف می کند. این مخارج، شامل حقوق و دستمزد، ایاب و ذهاب، اسکان و پذیرایی، ملزومات مصرفی، هزینه فرصت از دست رفته و ... می شود، که البته فارغ از هزینه فرصت از دست رفته، بخش عمده این مخارج مربوط به حقوق و دستمزد می باشد. سود مورد انتظار نیز عبارت است از سودی که حسابرسی از ارائه خدمات حسابرسی برای خود در نظر می گیرد. به عبارت دیگر میزان سودی از ارائه خدمات حسابرسی است که می تواند حسابرسی را ترغیب به ارائه این خدمات بنماید.

صرف ریسک عبارت است از آن بخشی از حق الزحمه، که به واسطه پذیرش ریسک مرتبط با خدمات قابل ارائه توسط حسابرسی در نظر گرفته می شود. صرف ریسک برابر است با زیان قابل پرداخت توسط حسابرسی ضرب در احتمال وقوع زیان، بر این اساس، از آنجا که ریسک هر کار حسابرسی با کار دیگر متفاوت است، میزان افزایش در حق الزحمه تعیین شده برای هر کار حسابرسی صرفاً به واسطه افزایش در ریسک کار مربوطه مبین صرف ریسک است.

با توجه به این عوامل، حق الزحمه ای که حسابرسی برای خدمات خود تعیین می نماید باید معادل بهای تمام شده خدمات حسابرسی (پوشش هزینه) به علاوه سود مورد انتظار به علاوه امید ریاضی زیان احتمالی (صرف ریسک) از ارائه این خدمات باشد. البته مسلماً این عوامل، شاخص هایی هستند که ممکن است فقط در شرایط ایده آل توسط حسابرسی در نظر گرفته شوند و با بروز شرایط انحصار با رقابت، حسابرسی برای قیمت گذاری خدمات حسابرسی حق الزحمه بیشتر یا کمتری را تعیین نماید. به علاوه، از این عوامل به غیر از هزینه های محقق شده، کمی کردن سایر عوامل از جمله هزینه فرصت از دست رفته، احتمال زیان دهی، مبلغ زیان، سود مورد انتظار و... به واسطه اینکه این عوامل تابع شرایط گوناگونی است بسیار دشوار به نظر می رسد. این شرایط گوناگون هم دربرگیرنده عوامل خرد نظیر خصوصیات حسابرسی و ویژگی های واحد مورد رسیدگی است و هم شامل عوامل کلان اقتصادی از جمله قوانین و مقررات و ... می گردد. بنابراین به نظر می رسد در قیمت گذاری خدمات حسابرسی باید عوامل زیادی مورد توجه قرار گیرد. اما بر این اساس که امکان در نظر گرفتن کلیه عوامل خرد و کلان در قیمت گذاری خدمات حسابرسی ممکن نیست و همچنین شرایط حاکم بر بازارهای ارائه خدمات حسابرسی برای کلیه فعالان یکسان است و یا انتظارات همه حسابرسان در صحنه رقابت ماندگاری در بازار و عرصه انحصار منافع بیشتر است، تنها عاملی که می تواند موجب تفاوت در حق الزحمه خدمات حسابرسی گردد شرایط واحد مورد رسیدگی خواهد بود که تعیین کننده میزان فعالیت حسابرسان می باشد. بنابراین می توان یکی از اهداف اصلی از قیمت گذاری خدمات حسابرسی در مطالعات پژوهشی را تعیین ویژگیهای واحد مورد رسیدگی دانست که می تواند بر حجم فعالیت حسابرسی و در نتیجه حق الزحمه خدمات حسابرسی اثرگذار باشد.

در راستای چنین هدفی سایمونیک، یکی از پیشگامان مطالعات حسابرسی و خصوصاً قیمت گذاری خدمات حسابرسی، وی برای نشان دادن شرایط رقابتی خدمات حسابرسی مدلی را ارائه نمود که بر اساس آن کلیه عوامل به دست آمده از ویژگی های واحد مورد رسیدگی که می تواند در فرآیند قیمت گذاری خدمات حسابرسی اثرگذار باشد، در قالب سه عامل توصیفی ریسک،

اندازه و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی قرار می گیرد. بر اساس یافته های این پژوهش هر عاملی از ویژگیهای واحد مورد رسیدگی که میتواند بر حجم فعالیت حسابرسی و در نتیجه حق الزحمه خدمات حسابرسی اثرگذار باشد، بر یکی از سه عامل توصیفی واحد مورد رسیدگی ریسک، اندازه و پیچیدگی عملیات آن واحد اثرگذار است. البته این عوامل توصیفی می تواند بر ریسک خدمات حسابرسی نیز اثرگذار باشد، اما با توجه به دلایل اشاره شده از جمله مشکلات اندازه گیری ریسک حسابرسی و همچنین میزان زیان احتمالی، از این تأثیر صرف نظر می شود [۸].

بنابراین از آنجا که محیط واحد مورد رسیدگی تعیین کننده حدود فعالیت حسابرسی می باشد، پس می توان بخش عمده ای از حق الزحمه خدمات حسابرسی را متأثر از شرایط و ویژگیهای توصیفی واحد مورد رسیدگی شامل ریسک، اندازه و پیچیدگی عملیات آن واحد دانست. لذا در این تحقیق سعی بر آن است تا از شرایط محیطی صاحب کار، وضعیت و ویژگیهای کمیته حسابرسی حاضر در شرکت و همچنین پاداش مدیریت و اثرات آن بر حق الزحمه حسابرسی مورد بررسی و ارزیابی قرار گیرد. تا مشخص شود تا چه اندازه کیفیت کمیته حسابرسی و پاداشی مدیریت می تواند موجب کاهش هزینه های حسابرسی شده و کیفیت عملیات حسابرسی را بهبود بخشد تا این امر بتواند در بهبود تعیین حق الزحمه حسابرسی به حسابرسان و حرفه و شرکت های مورد بررسی کمک به سزایی نماید.

## مراجع

۱. حساس یگانه، ی؛ معیری، م (۱۳۸۷). "حاکمیت شرکتی و کمیته حسابرسی". ماهنامه حسابدار، شماره ۲۰۰، صص ۶۶-۵۷.
۲. حساس یگانه، ی. ۱۳۹۳. "فلسفه حسابرسی"، تهران: انتشارات علمی و فرهنگی.
3. Wallace, W. A. (1984). Internal auditors can cut outside CPA costs. *Harvard Business Review*, 62(2), 16-&.
4. Flint, D. (1988). *Philosophy and principles of auditing: an introduction*: Macmillan Education.
5. Mautz, R. K., & Sharaf, H. A. (1961). *The philosophy of auditing*: American Accounting Association.
6. Lam, K. C.-k. (1998). *Risk adjusted audit pricing, theory and empirical evidence*. National Library of Canada= Bibliothèque nationale du Canada.
7. Francis, J. R. (1984). The effect of audit firm size on audit prices: A study of the Australian market. *Journal of accounting and economics*, 6(2), 133-151.
8. Simunic, D. A. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of accounting research*, 161-190.
9. Hay, D. C., Knechel, W. R., & Wong, N. (2006). Audit fees: A Meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 141-191.
11. Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.
۱۲. خانلرخانی، م.ا (۱۳۹۴). "رابطه حق الزحمه حسابرسی با ویژگی های کمیته حسابرسی و پاداش مدیران". پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.