

## ارتباط کارایی هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی در بانک‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران

عبدالرضا شاهنده\*

اعظم شکری\*\*

### چکیده

هزینه‌های مالی در بسیاری از واحدهای اقتصادی در رابطه با کارایی هیئت‌مدیره از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، لذا از جمله این هزینه‌ها، حق‌الزحمه حسابرسی بوده که ارتباط آن با کارایی ارکان راهبردی موسسات قابل بررسی می‌باشد، به طوری که اهمیت بررسی این موضوع می‌تواند در صنعت بانکداری نیز مورد توجه قرار گیرد. هدف از این پژوهش، بررسی ارتباط کارایی هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی در بانک‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. این پژوهش از نوع مطالعه کتابخانه‌ای و تحلیلی علی بوده و مبتنی بر تحلیل داده‌های تابلویی (پانل دیتا) است که برای این منظور برای جمع‌آوری مبانی نظری پژوهش از روش کتابخانه‌ای با استفاده از کتب، مقالات، پایان‌نامه‌ها و برای جمع‌آوری اطلاعات آماری از صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی استفاده نمودیم، در این پژوهش اطلاعات مالی ۱۰ بانک طی دوره زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ بررسی شده است. برای تجزیه و تحلیل نتایج به دست آمده پژوهش نیز از نرم‌افزارهای اس پی اس ۲۴ و ایویوز ۹ استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان داده است که بین اندازه هیئت‌مدیره، استقلال کمیته حسابرسی و اثربخشی کمیته حسابرسی با حق‌الزحمه حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵ درصد ارتباط معنی داری وجود ندارد.

واژه‌های کلیدی: اندازه هیئت‌مدیره، استقلال کمیته حسابرسی، اثربخشی کمیته حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی.

\* گروه حسابداری، گرایش حسابرسی، موسسه آموزش عالی غیردولتی غیرانتفاعی بصیر آبیگ، دانشگاه غیرانتفاعی، قزوین،

ایران

\*\* گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، البرز، ایران

## ۱. مقدمه

با توجه به اینکه بانک‌ها بخش حساس و حیاتی اقتصاد هر کشور به حساب می‌آیند و تأمین مالی سایر بخش‌های اقتصادی را به عهده‌دارند و از طریق نظام‌های پرداخت خدمات مالی اصلی را به بخش مهمی از جامعه ارائه می‌دهند. بانک‌ها وظیفه‌دارند در شرایط سخت و بحرانی بازار اعتبارات و نقدینگی لازم را برای چرخش فعالیت‌های اقتصادی فراهم سازند. از این رو نقش حاکمیت شرکتی در بانک‌ها بر عملکرد مالی آن‌ها بسیار حساس و حیاتی است. ایجاد شرایط و بسترهای لازم در جهت ارتقای کیفی و کمی عملکرد بانک‌ها در فضای رقابتی سالم می‌تواند نقش قابل توجهی بر رشد و توسعه اقتصادی کشور داشته باشد (محمدی و آقاپارماکویی، ۱۳۹۷). در سال‌های اخیر، توجه زیادی به نیازهای مشتریان در رابطه با سطوح کیفیت خدمات شده است، سطوح بالای ارائه خدمت به مشتریان به‌عنوان ابزاری در جهت نیل به مزیت‌های رقابتی استفاده می‌شود. به‌موازات افزایش آگاهی مشتریان از خدمات قابل‌ارائه توسط بانک‌ها و سایر مؤسسات مالی به‌طور فزاینده‌ای نسبت به کیفیت خدمات دریافتی حساسیت نشان می‌دهند. به‌منظور حفظ رابطه بلندمدت توأم با رضایت مشتریان بانک‌ها باید بدانند که چگونه می‌توانند خدماتی باکیفیت بالا ارائه دهند (ونوس و صفائیان، ۱۳۸۴).

حسابرسان نقش غیرقابل‌انکاری در ارتقاء کیفیت گزارشگری مالی بر عهده‌دارند، وظیفه اعتباربخشی حسابرسان در ارتقای قابلیت اعتماد و تأیید اطلاعات حسابداری، وظیفه خطیر برای انعکاس سودمندی اطلاعات برای تصمیم‌گیری و ارزیابی وظیفه مباشرت مدیر محسوب می‌شود. این وظیفه با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و خصوصی‌سازی حرفه حسابرسی اهمیت ویژه‌ای در نظام مالی کشور به خود گرفته است. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات باکیفیت هرچه بهتر و بهای کمتر به بازار را بیشتر دریافته‌اند. برای رقابت بر پایه‌ای به‌غیراز کیفیت و متفاوت کردن خدمات، مؤسسات حسابرسی به دنبال بهینه نمودن حق‌الزحمه خود و بهترین پیشنهادها برای آن هستند. بدین ترتیب که هم درآمد خود را حداکثر سازند و هم کار را در شرایط رقابتی از دست ندهند. به همین منظور، آگاهی از عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی می‌تواند بسیار مفید باشد (شماخی و صفی‌لو، ۱۳۹۵).

بی‌تردید یکی از مهم‌ترین مسئولیت‌های نظارتی هیئت‌مدیره شرکت‌ها، نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی و ارائه گزارش‌های مالی منصفانه و مطلوب است. هیئت‌مدیره معمولاً بخشی از این مسئولیت خطیر را به کمیته حسابرسی که یکی از کمیته‌های زیرمجموعه هیئت‌مدیره است، تفویض می‌کند. کمیته حسابرسی یکی از سازوکارهایی است که انتظار می‌رود در راستای حفظ منافع گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از اطلاعات حسابداری مؤثر واقع شود (رضانی، ۱۳۹۵).

همچنین کمیته حسابرسی به‌عنوان یکی از سازوکارهای اصلی حاکمیت شرکتی، وظیفه بررسی برنامه اولیه حسابرسی و تعامل با حسابرسان مستقل در فرآیند گزارشگری مالی را بر عهده دارد. از این رو، انتظار می‌رود بر دامنه حسابرسی و میزان تلاش حسابرس و در نتیجه حق‌الزحمه حسابرسی اثرگذار باشد (اورادی، ۱۳۹۵). کمیته حسابرسی یکی از ارکان اصلی نظام راهبری شرکتی است و همچنین یکی از مهم‌ترین کمیته‌های تخصصی هیئت‌مدیره محسوب می‌شود که موجب تقویت، سلامت و کیفیت گزارشگری مالی، بهبود کیفیت کنترل‌های داخلی بهبود عملکرد حسابرسان، کمک به هیئت‌مدیره برای ایفای مسئولیت پاسخگویی و اطمینان از انطباق فعالیت‌های این واحدها با قوانین و مقررات آمره و همچنین موجب جلوگیری از اعمال غیرقانونی مدیریت می‌شود (ابراهیمی و همکاران، ۱۳۹۴)، کمیته حسابرسی در شرکت‌ها تبدیل به ابزار مهمی شده است تا قابلیت اعتماد روند گزارشگری مالی را نظارت کند. کمیته حسابرسی به‌عنوان عاملی تعیین‌کننده در روند گزارشگری مالی عمل می‌کند. کمیته‌های حسابرسی اثربخش، موجب افزایش اعتبار صورت‌های مالی حسابرسی شده سالانه می‌شوند و اعضای آن با هیئت‌مدیره که مسئول حفظ منافع سهامداران است همکاری کرده و در امر نظارت بر کیفیت و مطلوبیت صورت‌های مالی، حسابداری، حسابرسی و فرآیند گزارشگری مالی، به مدیریت در ایفای مسئولیت‌های خودیاری می‌رسانند (حساس یگانه و حسینی بهشتیان، ۱۳۸۱).

هیئت‌مدیره با تعداد بیشتری از اعضاء نظارت بهتری بر فرآیند گزارش مالی ارائه می‌دهند (اندرسون و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۴).

1. Anderson and et al.

در شرکت‌های پیچیده، به‌عنوان مؤسسات مالی هیئت‌مدیره با اندازه نسبتاً بزرگ احتمال بیشتری دارد، از تخصص کارشناسان و حجم کار کمتری برخوردار باشد (گراو و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱)؛ (ظهرا و پیرس<sup>۲</sup>، ۱۹۸۹). اندازه، ترکیب و تعداد اعضای مستقل هیئت‌مدیره جزء ویژگی‌هایی بوده است که در مطالعات متعدد، به‌عنوان عوامل ارزیابی شرکت و عملکرد مورد‌استفاده و آزمایش قرار گرفته است. اندازه هیئت‌مدیره به‌عنوان عنصری بااهمیت در ویژگی‌های هیئت‌مدیره مطرح است. تعداد بهینه اعضای هیئت‌مدیره باید به‌گونه‌ای تعیین شود که نسبت به این موضوع که اعضای کافی برای پاسخگویی به وظایف هیئت‌مدیره و انجام وظایف مختلف هیئت‌مدیره وجود دارد، اطمینان خاطر حاصل شود (تنانی و همکاران، ۱۳۹۳).

از سوی دیگر انتظار می‌رود اعضای غیرموظف که استقلال بیشتری نسبت به سایر اعضای هیئت‌مدیره دارند، با دید انتقادی به پیشنهادهای یا تصمیمات مدیریت نگاه کرده و دقت بیشتری در انتخاب راهبردهای مختلف داشته باشند که پیامد آن بهبود عملکرد بانک خواهد بود؛ نشان می‌دهد که استقلال هیئت‌مدیره، اثربخشی نظارت از طریق حسابرسان خارجی را تشدید می‌کنند (فاما و جانسن<sup>۳</sup>، ۱۹۸۳؛ ویسبچ<sup>۴</sup>، ۱۹۸۸). پژوهش‌های پیشین در زمینه استقلال هیئت‌مدیره نشان‌دهنده تمایل آن‌ها به استخدام حسابرسان کیفیت برای دستیابی به کیفیت بهتر گزارشگری است (ابوت و پارکر<sup>۵</sup>، ۲۰۰۰؛ چن و ژو<sup>۶</sup>، ۲۰۰۷)؛ (یوانگ و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۰۶). استقلال هیئت‌مدیره، وجود توازن قوای مطلوب در سطح هیئت‌مدیره و استفاده از اعضای غیرموظف و حفظ منافع تمامی ذی‌نفعان تأکیدات ویژه‌ای گردیده و استفاده از مؤلفه‌های موصوف موجب ایجاد ثبات و امنیت در بانک‌ها و سایر مؤسسات مالی و در نتیجه اقتصاد جامعه می‌گردد (بهشتی لنگرودی، ۱۳۹۱).

همان‌طور که بیان شد ویژگی هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی می‌تواند در حق‌الزحمه حسابرسی نقش مؤثری دارد، لذا در این پژوهش به بررسی ارتباط کارایی هیئت‌مدیره حق‌الزحمه حسابرسی در بانک‌های پذیرفته‌شده در بهابازار اوراق بهادار تهران می‌پردازیم، همچنین به دنبال پاسخ به این سؤال هستیم که آیا بین کارایی هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی در بانک‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد یا خیر؟

## ۲. مروری بر مبانی نظری پژوهش

حاکمیت شرکتی در بانک‌ها از اهمیت زیادی برخوردار است. سقوط انرون و مطرح‌شدن قانون ساربینز آکسلی، بحران مالی جهانی و رسوایی‌های بانکی در کشور از مهم‌ترین انگیزه‌های پژوهش در حوزه حاکمیت شرکتی بانک‌ها است. در مورد حاکمیت شرکتی و عملکرد بانک‌ها و سایر پژوهش‌های مرتبط با ارزیابی عملکرد بانک‌ها، پژوهش‌های محدودی انجام‌شده است و در چارچوب حاکمیت شرکتی، اعضای هیئت‌مدیره بانک مسئولیت‌هایی از جمله، تعیین اهداف و خط‌مشی‌های اصلی، نظارت بر رعایت خط‌مشی‌ها و مشارکت در تصمیم‌گیری‌های عمده بانک را بر عهده‌دارند (محمدی و صالحی راد، ۱۳۹۲). بانک‌ها از جنبه‌های عمومی و عملیات تابع استانداردهای حسابداری مربوط به مؤسسات انتفاعی هستند، ولی از آنجاکه نقش‌های زیادی در جامعه و سیستم پولی کشور ایفا می‌کنند، دارای جایگاه ویژه‌ای هستند (علی مدد، ۱۳۸۲). از آنجا که در کلیه تحقیقات حسابداری، صنعت بانرداری و مؤسسات مالی به دلیل الزامات گزارشگری متفاوت از جامعه آماری حذف می‌شوند، ضروری است ویژگی‌های آن‌ها نیز توسط محققان بررسی و تحلیل شود.

در تمام بخش‌های اقتصادی، اعضای هیئت‌مدیره شرکت‌های سهامی عام به دلیل تخصص و نقش نظارتی بر مدیرعامل از مهم‌ترین سازوکارهای حاکمیت شرکتی برای حفظ و افزایش ارزش منافع سهامداران محسوب می‌شوند. علاوه بر این اعضای

1. Grove and et al.
2. Zahra and Pearce.
3. Fama and Jensen.
4. Weisbach.
5. Abbott and Parker.
6. Chen and Zhou.
7. Uang and et al.

هیئت‌مدیره اختیار تصویب یا رد پیشنهادهای مدیریت، ارزیابی مدیریت ارشد و تعیین پاداش آن‌ها را دارند (هرملین و ویسبچ، ۲۰۰۳).

مطابق قانون، حسابرسان خارجی بخش مهمی از حاکمیت شرکتی هستند، زیرا آن‌ها ابزاری ضروری برای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران می‌باشند. حسابرس، عملکرد هیئت‌مدیره‌ای را موردبررسی قرار می‌دهد که حدود و حق‌الزحمه حسابرسی را تعیین می‌کند. در مورد ارتباط بین ترکیب هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی دو استدلال رقیب وجود دارد؛ از یک نظرگاه، هیئت‌مدیره‌ای با استقلال بیشتر، علاقه زیادی به تأیید کارایی نقش نظارتی خود دارد و از این‌رو کار حسابرسی خارجی را بیشتر موردحمایت قرار می‌دهد. این قبیل هیئت‌مدیره‌ها، خواهان تکمیل نقش نظارتی خود به‌وسیله افزایش دامنه حسابرسی هستند، لذا حق‌الزحمه حسابرسی افزایش می‌یابد. از نظر گاه دیگر، چنان بیان می‌دارد که هیئت‌مدیره‌ای با استقلال بیشتر بر کنترل محیط تأکید دارد و ارزیابی حسابرس از ریسک کنترل و همچنین وسعت روش‌های حسابرسی کاهش می‌یابد، بنابراین حق‌الزحمه نیز کاهش پیدا می‌کند (طالب تبار آهنگر، ۱۳۹۰).

همچنین نقش کمیته حسابرسی در نظام راهبری شرکت، یکی از موضوعاتی است که نهادهای نظارتی بیش‌ازپیش به آن توجه دارند. کمیته حسابرسی به‌عنوان مسئول اجرای نظارت بر کار حسابرسان، نقش مؤثری در تعیین حجم و حدود رسیدگی‌های حسابرسان داشته و همچنین مطابق با منشور کمیته حسابرسی، مسئولیت تعیین حق‌الزحمه حسابرسان را نیز بر عهده دارد (عباس زاده و همکاران، ۱۳۹۶).

### ۳. پیشینه پژوهش

#### ۳-۱ پیشینه پژوهش خارجی

نهیما و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۸)، در تحقیق خود به بررسی ارتباط کارایی هیئت‌مدیره با حق‌الزحمه حسابرسی پرداخته و به این نتیجه رسیدند که اندازه هیئت‌مدیره و استقلال هیئت‌مدیره با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارد. همچنین نشان می‌دهد که زنان در هیئت‌مدیره احتمال خطر رفع اظهارات مالی را کاهش می‌دهند، چراکه زنان بیشتر به‌راستی، محتاط بودن و محافظه‌کاری علاقه دارند. علاوه بر این، نتایج گزارش شده نشان می‌دهد که کمیته‌های حسابرسی با اعضای مستقل بیشتر تمایل به اخذ باکیفیت بالاتر گزارش‌ها هستند.

شیانگ و کویین<sup>۳</sup> (۲۰۱۷) به بررسی تخصص مالی کمیته حسابرسی و تقاضای کیفیت بهتر حسابرسی پرداخته و به این نتیجه رسیدند که تخصص مالی کمیته حسابرسی با تقاضای کیفیت بهتر حسابرسی همراه است.

خان و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۵)، در تحقیق خود به بررسی حق‌الزحمه حسابرسان و انتخاب حسابرسان پرداخته و به این نتیجه رسیدند که اعضای هیئت‌مدیره انتظار دارند که حق‌الزحمه حسابرسی بالاتر را با اختصاص حسابرسان باکیفیت بهتر اختصاص دهند.

کاسای<sup>۵</sup> (۲۰۱۳)، در مطالعه‌ای تحت عنوان ساختار مالکیت، حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در ژاپن، شواهدی را مبنی بر اینکه چگونه رابطه میان اقلام تعهدی حسابداری (توسط کیفیت اقلام تعهدی سنجیده می‌شود) و حق‌الزحمه‌های غیرعادی حسابرسی توسط ساختار مالکیت تعدیل می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که حق‌الزحمه بالای حسابرسی، استقلال حسابرسان را به خطر می‌اندازد و در نتیجه منجر به کیفیت پایین حسابرسی می‌گردد. این نتایج نشان می‌دهد که وجود میزان بالای سهامداران نهادی، منجر به افزایش کیفیت اقلام تعهدی می‌شود. علاوه، در مورد رابطه میان کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی دریافتند که این رابطه به‌وسیله سهامداران نهادی تعدیل شده است.

1. Hermalin and Weisbach.
2. Nehme and Jizi.
3. Xiang, R. and Qin.
4. Khan and et al.
5. Kasai.

## ارتباط کارایی هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی

مالین و میشلون<sup>۱</sup> (۲۰۱۱) در تحقیق خود به حضور زن در هیئت‌مدیره بر عملکرد اجتماعی شرکت‌ها پرداخته و نشان دادند که مشارکت زنان بالاتر از اداره هیئت‌مدیره از طریق در نظر گرفتن علاقه متقاضیان مختلف و بهبود نقش نظارت هیئت‌مدیره، تقویت هیئت‌مدیره را افزایش می‌دهد.

زمان و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۱)، در تحقیق خود به بررسی کیفیت حاکمیت شرکتی، حق‌الزحمه حسابرسی پرداخته و نتایج این پژوهش یک رابطه مثبت بین اندازه کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی را نشان می‌دهد، همچنین بیان کردند که اندازه بزرگ کمیته حسابرسی، اثربخشی و مدیریت منابع را بهبود می‌بخشد و در نتیجه مبلغ بیشتری در حسابرسی پرداخت می‌شود. مشاری<sup>۳</sup> (۲۰۰۸) در تحقیق خود به بررسی عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی برای ۴۹ شرکت کویتی در سال ۲۰۰۵ پرداختند. ایشان در تحقیق خود به‌طور خاص به دنبال بررسی اثرات بالقوه اندازه صاحب‌کار، پیچیدگی و ریسک کار حسابرسی و نوع موسسه حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد مبلغ حق‌الزحمه حسابرسی به شکل قابل توجهی متأثر از اندازه شرکت مورد رسیدگی، نسبت نقدینگی و نسبت سودآوری است. باین‌حال، شواهدی مبنی بر وجود ارتباط معنی‌دار بین حق‌الزحمه حسابرسی و نوع موسسه حسابرسی و نیز پیچیدگی کار حسابرسی یافت نشد.

جوشی و بستاک<sup>۴</sup> (۲۰۰۰) ساختار حق‌الزحمه حسابرسی در بحرین برای ۳۸ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار (BSE) را مورد بررسی قرار دادند. پنج متغیر به نام مجموع دارایی‌ها (اندازه)، ریسک، پیچیدگی، زمان‌بندی حسابرسی و سودآوری در ارتباط با حق‌الزحمه حسابرسی بررسی شده است. نتایج این تحقیق قویاً نتایج تحقیقات قبلی را تأیید می‌کند، همچنین در بازار بحرین قابل به‌کارگیری است و حق‌الزحمه حسابرسی با اندازه، ریسک، سودآوری و پیچیدگی عملیات صاحب‌کار به‌طور معنی‌داری در ارتباط است. مدل نشان می‌دهد که ۶۰ درصد تغییر در حق‌الزحمه حسابرسی به‌وسیله تغییر در این چهار فاکتور توضیح داده می‌شود.

### جدول (۱) خلاصه پیشینه پژوهش‌های خارجی

تاریخ	پژوهشگر	موضوع	نتایج
۲۰۱۸	نهیما و همکاران	بررسی ارتباط کارایی هیئت‌مدیره با حق‌الزحمه حسابرسی	اندازه هیئت‌مدیره و استقلال هیئت‌مدیره با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارد. همچنین نشان می‌دهد که زنان در هیئت‌مدیره احتمال خطر رفع اظهارات مالی را کاهش می‌دهند، علاوه بر این، نتایج گزارش‌شده نشان می‌دهد که کمیته‌های حسابرسی با اعضای مستقل بیشتر تمایل به اخذ باکیفیت بالاتر گزارش‌ها هستند.
۲۰۱۷	شیانگ و کویین	تخصیص مالی کمیته حسابرسی و تقاضای کیفیت بهتر حسابرسی	تخصیص مالی کمیته حسابرسی با تقاضای کیفیت بهتر حسابرسی همراه است.
۲۰۱۵	خان و همکاران	حق‌الزحمه حسابرسی و انتخاب حسابرسان	اعضای هیئت‌مدیره انتظار دارند که حق‌الزحمه حسابرسی بالاتر را با اختصاص حسابرسان باکیفیت بهتر اختصاص دهند.

1. Mallin and Michelon.
2. Zaman and et al.
3. Meshari.
4. Joshi and Bastaki

ادامه جدول (۱) خلاصه پیشینه پژوهش‌های خارجی

تاریخ	پژوهشگر	موضوع	نتایج
۲۰۱۳	کاسای	ساختار مالکیت، حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی	حق الزحمه بالای حسابرسی، استقلال حسابرسان را به خطر می‌اندازد و در نتیجه منجر به کیفیت پایین حسابرسی می‌گردد. این نتایج نشان می‌دهد که وجود میزان بالای سبها مداران نهادی، منجر به افزایش کیفیت اقلام تعهدی می‌شود. بعلاوه، در مورد رابطه میان کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی دریافتند که این رابطه به وسیله سهامداران نهادی تعدیل شده است.
۲۰۱۱	مالین و میشلون	حضور زن در هیئت‌مدیره بر عملکرد اجتماعی شرکت‌ها	مشارکت زنان بالاتر از اداره هیئت‌مدیره از طریق در نظر گرفتن علاقه متقاضیان مختلف و بهبود نقش نظارت هیئت‌مدیره، تقویت هیئت‌مدیره را افزایش می‌دهد.
۲۰۱۱	زمان و همکاران	بررسی کیفیت حاکمیت شرکتی، حق الزحمه حسابرسی	نتایج این پژوهش یک رابطه مثبت بین اندازه کمیت حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی را نشان می‌دهد، همچنین بیان کردند که اندازه بزرگ کمیته حسابرسی، اثربخشی و مدیریت منابع را بهبود می‌بخشد و در نتیجه مبلغ بیشتری در حسابرسی پرداخت می‌شود.
۲۰۰۸	مشاری	بررسی عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی	مبلغ حق الزحمه حسابرسی به شکل قابل توجهی متأثر از اندازه شرکت مورد رسیدگی، نسبت نقدینگی و نسبت سودآوری است. باین حال، شواهدی مبنی بر وجود ارتباط معنی‌دار بین حق الزحمه حسابرسی و نوع موسسه حسابرسی و نیز پیچیدگی کار حسابرسی یافت نشد.
۲۰۰۰	جوشی و بستاک	ساختار حق الزحمه حسابرسی	حق الزحمه حسابرسی با اندازه، ریسک، سودآوری و پیچیدگی عملیات صاحب‌کار به‌طور معنی‌داری در ارتباط است.

۳-۲ پیشینه پژوهش داخلی

محمودی (۱۳۹۸)، در تحقیق خود به بررسی حسن شهرت اعضای هیئت‌مدیره و تقاضای حسابرسان با کیفیت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۴ پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که حسن شهرت اعضای هیئت‌مدیره شرکت‌های نمونه با انتخاب حسابرسان با کیفیت در سه حوزه تخصص حسابرسان در صنعت، اندازه حسابرسان و رتبه حسابرسان (اعلام شده توسط جامعه حسابداران رسمی)، رابطه مثبت و معناداری دارد.

موسوی و همکاران (۱۳۹۷)، در تحقیق خود به بررسی کارکرد نظارتی هیئت‌مدیره و حق الزحمه‌های حسابرسی: با در نظر گرفتن نقش تمرکز مالکیت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال‌های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۵ پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که بین استقلال هیئت‌مدیره با حق الزحمه‌های حسابرسی با وجود تمرکز مالکیت

رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. هم چنین، بین استقلال هیئت‌مدیره با حق‌الزحمه‌های حسابرسی با وجود عدم تمرکز مالکیت رابطه معناداری وجود دارد.

عباس زاده و همکاران (۱۳۹۶)، در تحقیق خود به بررسی رابطه ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حق‌الزحمه خدمات حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۳ پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که سابقه تشکیل کمیته حسابرسی رابطه مثبت و معناداری با حق‌الزحمه حسابرسی دارد؛ ولیکن رابطه معناداری میان استقلال کمیته حسابرسی و خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با حق‌الزحمه حسابرسی وجود ندارد.

رمضانی (۱۳۹۵)، در تحقیق خود به بررسی رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی مستقل در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۳ پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد بین استقلال کمیته حسابرسی، تخصص اعضای کمیته حسابرسی، اندازه کمیته حسابرسی با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه منفی معناداری وجود دارد.

اورادی و همکاران (۱۳۹۵)، در تحقیق خود به بررسی ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۳ پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد تخصص مالی و استقلال کمیته حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری با حق‌الزحمه حسابرسی دارند. ولی ارتباط معناداری بین اندازه کمیته حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی وجود ندارد. همچنین، در ارتباط با متغیرهای کنترلی استفاده‌شده در این پژوهش، یافته‌ها نشان از ارتباط مثبت و معنادار بین اهرم مالی، نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی کالا، اندازه موسسه حسابرسی و تعداد جلسات هیئت‌مدیره با حق‌الزحمه حسابرسی دارد.

چابهار و حیدری (۱۳۹۴)، در تحقیق خود به رابطه بین مؤلفه‌های حاکمیت شرکتی و حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال‌های ۱۳۸۷ الی ۱۳۹۱ پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که استقلال اعضای هیئت‌مدیره و درصد سرمایه‌گذاران نهادی با حق‌الزحمه پرداختی به حساب‌رسان ارتباط مثبت معنادار و تمرکز مالکیت با آن ارتباط منفی معناداری دارد. همچنین نتایج این پژوهش نشان می‌دهد اندازه هیئت‌مدیره و دوگانگی وظیفه مدیرعامل با حق‌الزحمه پرداختی به حساب‌رسان رابطه معناداری ندارد.

خطیری و زند (۱۳۹۴)، در تحقیق خود به بررسی تأثیر اندازه و استقلال اعضای هیئت‌مدیره بر حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال‌های ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۳ پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که اندازه و استقلال هیئت‌مدیره بر میزان حق‌الزحمه حسابرسی آن‌ها تأثیر معناداری دارد.

### جدول (۲) خلاصه پیشینه پژوهش‌های داخلی

تاریخ	پژوهشگر	موضوع	نتایج
۱۳۹۸	محمودی	بررسی حسن شهرت اعضای هیئت‌مدیره و تقاضای حساب‌رسان با کیفیت	حسن شهرت اعضای هیئت‌مدیره شرکت‌های نمونه با انتخاب حساب‌رسان با کیفیت در سه حوزه تخصص حساب‌رسان در صنعت، اندازه حساب‌رسان و رتبه حساب‌رسان (اعلام شده توسط جامعه حسابداران رسمی)، رابطه مثبت و معناداری دارد.
۱۳۹۷	موسوی و همکاران	بررسی کارکرد نظارتی هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه‌های حساب‌رسان: با در نظر گرفتن نقش تمرکز مالکیت	بین استقلال هیئت‌مدیره با حق‌الزحمه‌های حساب‌رسانی با وجود تمرکز مالکیت رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. هم چنین، بین استقلال هیئت‌مدیره با حق‌الزحمه‌های حساب‌رسانی با وجود عدم تمرکز مالکیت رابطه معناداری وجود دارد.

ادامه جدول (۲) خلاصه پیشینه پژوهش‌های داخلی

تاریخ	پژوهشگر	موضوع	نتایج
۱۳۹۶	عباس زاده و همکاران	بررسی رابطه ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حق‌الزحمه خدمات حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران	سابقه تشکیل کمیته حسابرسی رابطه مثبت و معناداری با حق‌الزحمه حسابرسی دارد؛ ولیکن رابطه معناداری میان استقلال کمیته حسابرسی و خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با حق‌الزحمه حسابرسی وجود ندارد.
۱۳۹۵	رضائی	بررسی رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی مستقل	بین استقلال کمیته حسابرسی، تخصص اعضای کمیته حسابرسی، اندازه کمیته حسابرسی با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه منفی معناداری وجود دارد.
۱۳۹۵	اورادی و همکاران	بررسی ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران	تخصص مالی و استقلال کمیته حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری با حق‌الزحمه حسابرسی دارند. ولی ارتباط معناداری بین اندازه کمیته حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی وجود ندارد. همچنین، در ارتباط با متغیرهای کنترلی استفاده‌شده در این پژوهش، یافته‌ها نشان از ارتباط مثبت و معنادار بین اهرم مالی، نسبت حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا، اندازه موسسه حسابرسی و تعداد جلسات هیئت‌مدیره با حق‌الزحمه حسابرسی دارد.
۱۳۹۴	چابهارى و حیدری	رابطه بین مؤلفه‌های حاکمیت شرکتی و حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران	استقلال اعضای هیئت‌مدیره و درصد سرمایه‌گذاران نهادی با حق‌الزحمه پرداختی به حسابرسان ارتباط مثبت معنادار و تمرکز مالکیت با آن ارتباط منفی معناداری دارد. همچنین نتایج این پژوهش نشان می‌دهد اندازه هیئت‌مدیره و دوگانگی وظیفه مدیرعامل با حق‌الزحمه پرداختی به حسابرسان رابطه معناداری ندارد.
۱۳۹۴	خطیری و زند	بررسی تأثیر اندازه و استقلال اعضای هیئت‌مدیره بر حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران	اندازه و استقلال هیئت‌مدیره بر میزان حق‌الزحمه حسابرسی آن‌ها تأثیر معناداری دارد.

۴. فرضیه‌های پژوهش

باتوجه به توضیحات ارائه شده در بخش مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های مطالعه حاضر به شرح زیر مطرح می‌شوند:

- (۱) بین اندازه هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.
- (۲) بین استقلال هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.



۳) بین اثربخشی کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.

## ۵. روش‌شناسی پژوهش

### ۵-۱. روش پژوهش

این پژوهش از نظر هدف جزو پژوهش‌های کاربردی است؛ تحقیق کاربردی باهدف توسعه دانش کاربردی و حل مشکل خاص علمی و یا اجتماعی انجام می‌گیرد و این تحقیق شیوه جدیدی را پدید می‌آورد جهت زندگی بهتر و به صورت مشخص و واضح در جامعه مورد استفاده قرار می‌گیرد.

همچنین این تحقیق جزو تحقیق‌های توصیفی تلقی می‌شود، در تحقیق توصیفی، محقق وضعیت کنونی موضوعی را مورد مطالعه قرار داده و به توصیف و تفسیر شرایط و روابط موجود می‌پردازد. به عبارت دیگر، تحقیق توصیفی با آزمایش یک پدیده، به بیان تعریف کامل‌تر و تفاوت آن با سایر پدیده‌ها می‌پردازد. این تحقیق در شاخه همبستگی از تحقیق‌های توصیفی قرار دارد؛ در مطالعاتی که به منظور تدوین فرضیه و یا آزمون آن تدوین شده‌اند می‌توان از روش همبستگی استفاده نمود. همچنین روش پژوهش حاضر از نوع استقرایی و پس‌رویدادی (با استفاده از اطلاعات گذشته) هست. پس‌رویدادی به معنی بعد از وقوع یا گذشته‌نگر به آن دسته از تحقیقات اشاره می‌کند که روابط احتمالی علت و معلولی از طریق مشاهده شرایط موجود و عوامل علی در گذشته مورد مطالعه قرار می‌گیرد. بنابراین تحقیق پس‌رویدادی روشی است که در آن پیشایندهای احتمالی رویدادهای اتفاقی افتاده‌ای که توسط محقق قابل دست‌کاری نیستند مورد بررسی قرار می‌گیرد.

### ۵-۲. روش و ابزار جمع‌آوری اطلاعات و داده‌ها

زمانی که موضوع پژوهش انتخاب شد و نوع تحقیق بر اساس هدف مشخص گردید ابتدا باید بر اساس ادبیات پژوهش به تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش پرداخت و سپس متغیرهای پژوهش باید به نوعی اندازه‌گیری و سنجش شوند. انتخاب ابزار گردآوری داده با در نظر گرفتن هدف و پرسش‌های پژوهش صورت می‌پذیرد. پژوهشگر باید نوع ابزار پژوهش را بر اساس مسئله پژوهش پیشرو انتخاب کند، ابزاری که بتواند مناسب‌ترین و دقیق‌ترین پاسخ را در اختیار قرار دهد. در این پژوهش جهت گردآوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری و ادبیات موضوع پژوهش، از منابع کتابخانه‌ای، مقالات، کتاب‌های مورد نیاز و پایان‌نامه‌ها و سایت‌های معتبر اینترنتی استفاده شده است؛ و برای گردآوری اطلاعات آماری صورت‌های مالی حسابرسی و یادداشت‌های همراه بانک‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران موجود در سایت رسمی بورس اوراق بهادار تهران ۱ و نرم‌افزار ره‌آورد نوین و سایت کدال<sup>۲</sup> استفاده شده است. همچنین از نرم‌افزارهای Excel و EViews9 و SPSS24 استفاده می‌گردد.

### ۵-۳. روش‌های تجزیه و تحلیل داده‌ها

مرحله نهایی روش پژوهش علمی به تجزیه و تحلیل داده اختصاص دارد. در مرحله تحلیل داده‌ها، پژوهشگر به دنبال آزمون فرضیه‌های تحقیق یا پاسخ کاربردی به پرسش‌های پژوهشی است. تجزیه و تحلیل داده‌ها، فرایند طبقه‌بندی، پالایش، آماده‌سازی و ویرایش داده‌ها به منظور استخراج اطلاعات سودمند و کمک به تصمیم‌گیری است. تجزیه و تحلیل به معنای شکستن کل به اجزاء جداگانه است. تحلیل داده روند به دست آوردن داده جدید و تبدیل آن به اطلاعاتی مفید در جهت تصمیم‌گیری کاربران است. داده‌های گردآوری شده تحلیل می‌شود تا پاسخگوی پرسش‌ها، آزمایش فرضیه‌ها یا تکذیب نظریه‌ها باشد. تجزیه و تحلیل داده‌ها شامل برنامه‌ریزی گردآوری داده‌ها برای آسان‌تر ساختن تجزیه و تحلیل دقیق‌تر و صحیح‌تر، انتخاب روش‌های مناسب آماری، تکنیک‌هایی برای تفسیر کردن نتایج حاصل از چنین روش‌هایی و نتایج حاصل از کاربرد روش‌ها است که برای تحلیل کردن داده‌ها به کار بسته می‌شود. تجزیه و تحلیل داده‌ها در این پژوهش در دو بخش آمار توصیفی و استنباطی انجام می‌شود در

1. [HTTP://NEW.TSE.IR](http://new.tse.ir)

2. [HTTP://WWW.CODAL.IR](http://www.codal.ir)

بخش آمار توصیفی از شاخص‌های مرکزی میانگین و میانه و شاخص پراکندگی انحراف معیار استفاده خواهد شد؛ و در بخش آمار استنباطی از روش پانل استفاده می‌شود؛ همچنین برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و استخراج نتایج پژوهش، از نرم‌افزارهای Excel و EViews9 و SPSS24 استفاده می‌گردد.

#### ۴-۵. مدل‌ها و متغیرهای پژوهش

یک مدل آماری توصیف یا بیان ساده‌ای از سیستم یا چیزی است که می‌خواهیم مورد مطالعه قرار دهیم. مدل آماری نوعی فرمول‌بندی به صورت ریاضی، برای مشخص کردن رابطه بین یک یا چند متغیر اتفاقی با یک یا چند متغیر اتفاقی دیگر است. در این پژوهش برای تخمین فرضیه‌های آماری از مدل زیر بر اساس تحقیق نهیما و جیزی<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) استفاده می‌نماییم.

$$LAF_{it} = \alpha + \beta_1 BS_{it} + \beta_2 BI_{it} + \beta_3 ACE_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 SIZE_{it} + \varepsilon_{it}$$

همانطور که ذکر شد متغیر مستقل اثربخشی کمیته حسابرسی دارای ۳ بعد اندازه، استقلال و تخصص مالی کمیته حسابرسی است، بنابراین مدل تکامل یافته این پژوهش به شرح زیر است:

$$LAF_{it} = \alpha + \beta_1 BS_{it} + \beta_2 BI_{it} + \beta_3 ACS_{it} + \beta_4 ACI_{it} + \beta_5 ACFE_{it} + \beta_6 ROA_{it} + \beta_7 LEV_{it} + \beta_8 SIZE_{it} + \varepsilon_{it}$$

– **متغیر وابسته:** متغیر وابسته، مشاهده یا اندازه‌گیری می‌شود تا تأثیر متغیر مستقل بر آن معلوم و مشخص شود. هدف محقق آن است که تغییرپذیری متغیر وابسته را تشریح و پیش‌بینی کند. در این پژوهش متغیر وابسته ما عبارت است از: حق‌الزحمه حسابرسی (LAF): لگاریتم حق‌الزحمه پرداختی به حساب‌برسان برای سنجش حق‌الزحمه حسابرسی استفاده می‌نماییم (نهیما و جیزی، ۲۰۱۸).

– **متغیرهای مستقل:** متغیر محرک درون‌داد است که به وسیله پژوهشگر اندازه‌گیری، دست‌کاری یا انتخاب می‌شود تا تأثیر یا ارتباط آن با متغیر دیگری معین شود. متغیر مستقل پیش‌فرض متغیر وابسته است. در این پژوهش متغیرهای مستقل ما عبارت است از:

اندازه هیئت‌مدیره (BS): تعداد اعضای هیئت‌مدیره برای سنجش اندازه هیئت‌مدیره (نهیما و جیزی، ۲۰۱۸).

استقلال هیئت‌مدیره (BI): در این پژوهش از نسبت تعداد اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره به تعداد کل اعضای هیئت‌مدیره برای سنجش استقلال هیئت‌مدیره استفاده می‌نماییم (رجبی؛ ۱۳۹۳).

اثربخشی کمیته حسابرسی: در این پژوهش برای تعیین اثربخشی کمیته حسابرسی از متغیرهای اندازه کمیته حسابرسی، درصد استقلال اعضای کمیته حسابرسی و تعداد اعضای متخصص مالی کمیته حسابرسی در یک سال در نظر گرفته شده است (زمان و همکاران ۲۰۱۱). لذا بر این اساس ۳ بعد؛ تعداد اعضای کمیته حسابرسی، استقلال کمیته حسابرسی و تخصص مالی کمیته حساب‌داری مورد سنجش قرار می‌گیرد. اثر بخشی کمیته حسابرسی از ۳ بعد:

– اندازه کمیته حسابرسی (ACS): تعداد اعضای کمیته حسابرسی به عنوان اندازه کمیته حسابرسی استفاده می‌نماییم (نهیما و جیزی، ۲۰۱۸).

– استقلال کمیته حسابرسی (ACI): نسبت تعداد اعضای غیرموظف در کمیته حسابرسی به تعداد کل اعضای کمیته حسابرسی به عنوان اندازه‌گیری استقلال کمیته حسابرسی استفاده می‌کنیم (نهیما و جیزی، ۲۰۱۸).

– تخصص مالی کمیته حسابرسی (ACFE): نسبت تعداد اعضای دارای تخصص مالی به کل اعضای کمیته حسابرسی به دست می‌آید (نهیما و جیزی، ۲۰۱۸).

**متغیرهای کنترلی:** متغیری است که از زمانی که متغیرهای مستقل شروع به تأثیرگذاری بر متغیر وابسته می‌کنند و تا زمان این تأثیرگذاری، ظاهر می‌شود. بنابراین، نوعی حالت موقت یا بعد زمانی برای متغیر مداخله‌گر وجود دارد. متغیر مداخله‌گر به عنوان تابعی از متغیرهای مستقل که در هر وضعیتی عمل می‌کنند، آشکار و ظاهر می‌گردد و به مفهوم سازی و تشریح تأثیر متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته کمک می‌کند. در این پژوهش متغیرهای کنترلی ما عبارت است از:

1. Nehme and Jizi.

## ارتباط کارایی هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی

بازده دارایی (ROA): در این پژوهش از نسبت سود خالص در کل دارایی‌های پایان دوره به دست می‌آید (نهیما و جیزی، ۲۰۱۸).

اهرم مالی (LEV): در این پژوهش از نسبت کل بدهی به کل دارایی‌های پایان دوره به دست می‌آید (نهیما و جیزی، ۲۰۱۸).  
اندازه شرکت (SIZE): لگاریتم کل دارایی‌های شرکت در پایان دوره به دست می‌آید (نهیما و جیزی، ۲۰۱۸).

### ۵-۵. جامعه آماری و نمونه آماری

جامعه عبارت است از گروه یا طبقه‌ای از افراد، اشیاء، متغیرها، مفاهیم یا پدیده‌ها که حداقل در یک ویژگی، مشترک باشند. جامعه آماری این پژوهش را بانک‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۶ تشکیل می‌دهند. محدود کردن دوره زمانی بین ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ بدین جهت است که ارائه اطلاعات مالی مربوط به کمیته حسابرسی از اواخر سال ۱۳۹۱ اجباری شد، همچنین از آنجاکه دسترسی به تمام نمونه‌های پژوهش امکان‌پذیر نیست؛ در پژوهش حاضر برای تعیین نمونه آماری، از روش حذف سیستماتیک استفاده خواهیم کرد. بدین منظور آن دسته از بانک‌ها و مؤسسات مالی جامعه آماری که شرایط زیر را دارا باشند به‌عنوان نمونه آماری انتخاب و مابقی حذف می‌شوند. در تحقیق حاضر معیارهای زیر در نظر گرفته‌شده و در صورتی که یک بانک کلیه معیارها را احراز کند به‌عنوان یکی از بانک‌های نمونه انتخاب می‌شود.

(۱) قبل از سال ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته باشند؛

(۲) به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، دوره مالی آن‌ها منتهی به اسفندماه بوده و طی سال‌های مذکور دوره مالی خود را تغییر نداده باشد.

(۳) اطلاعات مربوط به صورت‌های مالی آن‌ها برای دوره موردبررسی در دسترس باشد.

### جدول (۳) بانک‌های بورسی و فرابورسی صنعت بانکداری

بانک‌های فرابورس		ردیف	بانک‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران		ردیف
نام بانک	نماد		نام بانک	نماد	
اعتباری توسعه	توسعه	۱	بانک اقتصاد نوین	ونوین	۱
اعتباری ثامن	وثامن	۲	بانک انصار	وانصار	۲
اعتباری ملل	وملل	۳	بانک پارسیان	وپارس	۳
بانک آینده	وآیند	۴	بانک پاسارگاد	وپاسار	۴
بانک ایران زمین	وزمین	۵	بانک تجارت	وتجارت	۵
بانک تات	تات	۶	بانک خاورمیانه	وخاور	۶
بانک حکمت ایرانیان	حکمت	۷	بانک سینا	وسینا	۷
بانک دی	دی	۸	بانک صادرات ایران	وبصادر	۸
بانک سامان	سامان	۹	بانک ملت	وبملت	۹
بانک سرمایه	سمایه	۱۰	بانک کار آفرین	وکار	۱۰
بانک قوامین	وقوام	۱۱	پست بانک ایران	وپست	۱۱
بانک گردشگری	وگردش	۱۲	-	-	-
بانک مهر اقتصاد	ومهر	۱۳	-	-	-
موسسه اعتباری نور	ونور	۱۴	-	-	-

جدول (۴) جدول نحوه انتخاب نمونه آماری تحقیق

تعداد	شرح
۲۵	کل بانک ها و مؤسسات اعتباری پذیرفته شده در صنعت بانکداری
	کسر می شود:
(۱۴)	بانک های پذیرفته شده در فرابورس
(۱)	بانک هایی که اطلاعات آن در دسترس نیست
۱۰	تعداد نمونه آماری

در این پژوهش تمام بانک های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به جز بانک پاسارگاد (به دلیل در دسترس نبودن اطلاعات) به عنوان نمونه آماری تحقیق انتخاب شد.

#### ۶. یافته های پژوهش

##### ۶-۱. آمار توصیفی

آمار توصیفی شامل مجموعه روش هایی است که برای جمع آوری، خلاصه کردن، طبقه بندی و توصیف حقایق عددی به کار می رود. در واقع این آمار، داده ها و اطلاعات پژوهش را توصیف می کند و طرح یا الگوی کلی از داده ها برای استفاده سریع و بهتر از آن ها به دست می دهد. در یک جمع بندی با استفاده مناسب از آمار توصیفی می توان ویژگی های یک دسته از اطلاعات را بیان کرد. پارامترهای مرکزی و پراکندگی به همین منظور به کار می روند. کارکردهای این معیارها این است که می توان خصوصیات اصلی مجموعه ای از داده ها را به صورت یک عدد بیان کنند و بدین ترتیب افزون بر آن که به فهم بهتر نتایج یک آزمون کمک می کنند، مقایسه نتایج آن آزمون را با آزمون ها و مشاهدات دیگر نیز تسهیل می نماید. جدول (۵) خلاصه وضعیت آمار توصیفی را نشان می دهد.

جدول (۵) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

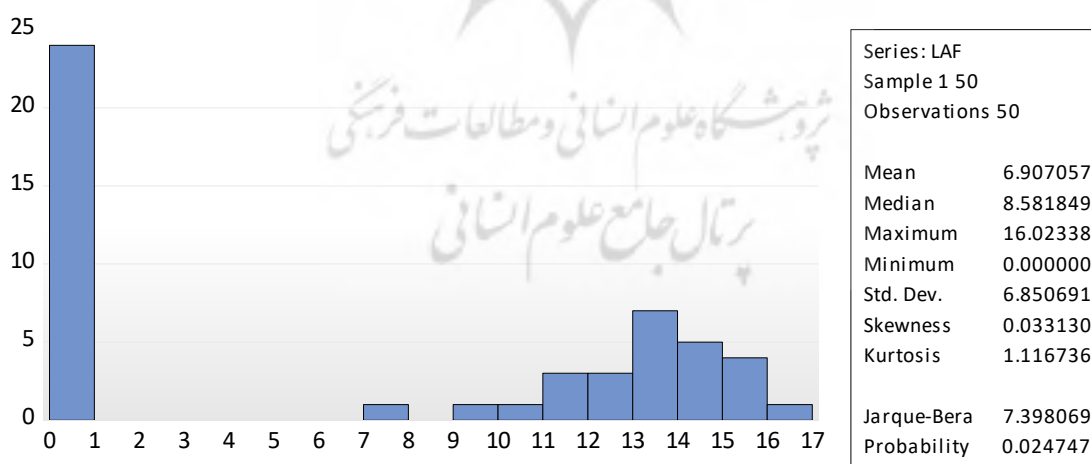
تعداد نمونه	حداقل	حداکثر	کشیدگی	چولگی	انحراف معیار	میانه	میانگین	نوع متغیر	علامت اختصاری	شرح
۵۰	۰	۱۶۰۲۳	۱۱۱۷	۰۰۳۳	۶۸۵۱	۸۵۸۲	۶۹۰۷	وابسته	LAF	حق الزحمه حسابرسی
۵۰	۳	۹	۳۳۱۳	۰۷۶۸	۱۳۰۶	۵	۵۷۴	مستقل	BS	اندازه هیئت مدیره
۵۰	۰	۱	۱۵۲۹	-۰۲۲۵	۰۳۵۱	۰۶۳۳	۰۵۹۴	مستقل	BI	استقلال هیئت مدیره
۵۰	۳	۹	۴۲۱۵	۱۲۰۱	۱۶۰۷	۵	۴۵۲	مستقل	ACS	اندازه کمیته حسابرسی
۵۰	۰	۱	۳۳۸۵	۱۱۱۲	۰۳۰۸	۰۲	۰۲۸۸	مستقل	ACI	استقلال کمیته حسابرسی
۵۰	۰	۰۷۵	۱۸۱۲	۰۰۵۷	۰۲۲۷	۰۳۳۳	۰۳۳۱	مستقل	ACFE	تخصص مالی کمیته حسابرسی
۵۰	-۰۰۵۹	۰۰۵۹	۵۹۴۹	-۰۰۸	۰۰۲	۰۰۰۷	۰۰۰۷	کنترل	ROA	بازده دارایی
۵۰	۰۷۷	۱۰۳۶	۵۳۲۹	-۰۰۸۰۳	۰۰۴۶	۰۹۴۲	۰۹۳۳	کنترل	LEV	اهرم مالی
۵۰	۱۶۸۷۲	۲۱۵۱۶	۱۹۸	-۰۰۲۰۴	۱۲۶۱	۱۹۵۷۱	۱۹۵۳۳	کنترل	SIZE	اندازه شرکت

## ۲-۶. آزمون نرمال بودن متغیر وابسته

توزیع غیر نرمال متغیر وابسته منجر به تخطی از مفروضات رگرسیون برای تخمین پارامترها می‌شود، لذا لازم است نرمال بودن توزیع متغیر وابسته تحقیق مورد آزمون قرار گیرد. در این مطالعه این موضوع از طریق آماره جارکیو برا بررسی می‌شود. اگر سطح اهمیت آماره این آزمون بیشتر از ۰/۰۵ باشد نرمال بودن توزیع متغیر پذیرفته می‌شود.

## جدول (۶) آزمون جارکیو برا

شرح	حق الزحمه حسابرسی
میانگین	۶۹۰۷۰۵۷
میانه	۸۵۸۱۸۴۹
حداکثر	۱۶۰۲۳۳۸
حداقل	۰
انحراف معیار	۶۸۵۰۶۹۱
چولگی	۰۰۳۳۱۳
کشیدگی	۱۱۱۶۷۳۶
آماره آزمون	۷۳۹۸۰۶۹
سطح احتمال	۰۰۲۴۷۴۷
تعداد نمونه	۵۰



## نمودار (۱) آزمون جارکیو برا برای متغیر حق الزحمه حسابرسی

از آنجا که سطح اهمیت آزمون جارکیو برا برای متغیر حق الزحمه حسابرسی کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، لذا متغیر وابسته تحقیق نرمال نمی‌باشند. لذا در این تحقیق به‌قاعده حد مرکزی اکتفا می‌نماییم. قضیه حد مرکزی بیانگر این است که در صورتی که  $Y = X_1 + X_2 + \dots + X_n$  باشد و هر یک از  $X_i$  ها متغیرهای تصادفی مستقل تابع توزیع‌های مختلف با میانگین‌های  $\mu_i$  و واریانس‌های  $\sigma_i^2$  داشته باشد و  $n \geq 30$  باشد آنگاه متغیر تصادفی  $Y$  دارای توزیع نرمال می‌باشد.

### ۳-۶. بررسی ضرایب همبستگی متغیرهای پژوهش

شدت وابستگی دو متغیر به یکدیگر را همبستگی تعریف می‌کنیم. به‌طور کلی ضرایب همبستگی بین ۱- تا ۱ تغییر می‌کنند و رابطه بین دو متغیر می‌تواند مثبت یا منفی باشد. ضریب همبستگی یک رابطه متقارن می‌باشد، هر چه ضریب همبستگی به یک نزدیک‌تر باشد میزان وابستگی دو متغیر بیشتر است، این وابستگی به معنای رابطه علت و معلولی نیست و ضریب همبستگی حرفی از اینکه کدام علت و کدام معلول است به میان نمی‌آورد. با انجام آزمون همبستگی به بررسی ارتباط ابتدایی بین متغیرها می‌پردازیم و با توجه به نتایج می‌توان گفت بین متغیرها ارتباط وجود دارد و می‌توان به بررسی دقیق‌تر این روابط پرداخت.

۱- در این آزمون اگر کمتر از ۰/۰۵ باشد رابطه وجود دارد در غیر این صورت خیر.

۲- در تفسیر ضریب همبستگی نیز میتوان گفت:

(۱) ضریب همبستگی همیشه عددی بین ۱ تا ۱- است.

(۲) در صورت عدم وجود رابطه بین دو متغیر، برابر صفر است.

(۳) ضریب همبستگی بین ۰ تا ۱ به معنی داشتن همبستگی مثبت است و هر چه این ضریب به ۱ نزدیک‌تر باشد همبستگی قوی‌تر است.

(۴) همبستگی مثبت یعنی با افزایش نمره یک متغیر نمره دیگر نیز افزایش می‌یابد.

(۵) ضریب همبستگی بین ۰ تا ۱- به معنی داشتن همبستگی منفی بین دو متغیر است و هر چه عدد به ۱- نزدیک‌تر باشد یعنی همبستگی منفی قوی‌تر است.

(۶) همبستگی منفی یعنی با کاهش نمره یک متغیر نمره دیگر کاهش می‌یابد.

### جدول (۷) ضرایب همبستگی متغیرهای پژوهش

متغیر	نوع آزمون	حق الزحمه حسابرسی	اندازه هیئت مدیره	استقلال هیئت مدیره	اندازه کمیته حسابرسی	استقلال کمیته حسابرسی	تخصیص مالی کمیته حسابرسی	بازده دارایی	اهرم مالی	اندازه شرکت
حق الزحمه حسابرسی	ضریب همبستگی	۱								
	سطح احتمال	-----								
اندازه هیئت مدیره	ضریب همبستگی	۰.۰۶۹۷۴۳	۱							
	سطح احتمال	۰.۶۳۰۲	-----							
استقلال هیئت مدیره	ضریب همبستگی	۰.۰۷۳۱۰۸	۰.۴۶۴۴	۱						
	سطح احتمال	۰.۶۱۳۹	۰.۰۰۰۷	-----						
اندازه کمیته حسابرسی	ضریب همبستگی	-۰.۱۷۳۰۲	۰.۰۰۷۳۹	۰.۲۹۶۳۵۹	۱					
	سطح احتمال	۰.۲۲۹۵	۰.۹۵۹۴	۰.۰۳۶۶	-----					
استقلال کمیته حسابرسی	ضریب همبستگی	۰.۱۷۳۰۵۵	۰.۵۹۹۸۴۵	۰.۷۰۸۷۳۹	۰.۳۷۸۲۷۱	۱				
	سطح احتمال	۰.۲۲۹۴	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۶۸	-----				
تخصیص مالی کمیته حسابرسی	ضریب همبستگی	۰.۰۷۴۳۸	۰.۰۴۷۷۰۶	۰.۰۱۳۲۵۹	۰.۰۴۸۶۴۸	۰.۱۱۷۲۱۶	۱			
	سطح احتمال	۰.۶۰۷۷	۰.۷۴۲۲	۰.۹۲۷۲	۰.۷۳۷۳	۰.۴۱۷۶	-----			
بازده دارایی	ضریب همبستگی	۰.۰۷۶۱۳۱	۰.۴۷۸۱۵۴	۰.۳۳۵۸۸۴	۰.۲۷۰۳۷۵	۰.۵۱۶۸۲۲	۰.۱۶۶۷۷۹	۱		
	سطح احتمال	۰.۵۹۹۳	۰.۰۰۰۴	۰.۰۱۷۱	۰.۰۵۷۶	۰.۰۰۰۱	۰.۲۴۷	-----		
اهرم مالی	ضریب همبستگی	۰.۱۹۲۳۲۷	-۰.۰۶۰۴	۰.۲۸۷۰۴۹	۰.۲۴۶۲۹۱	۰.۵۷۸۹۴۲	۰.۱۸۵۴۹۳	-۰.۵۶۳۷۶	۱	
	سطح احتمال	۰.۱۸۰۹	۰.۰۰۰۰	۰.۰۴۳۳	۰.۰۸۴۷	۰.۰۰۰۰	۰.۱۹۷۲	۰.۰۰۰۰	-----	
اندازه شرکت	ضریب همبستگی	۰.۲۱۲۹۶۷	۰.۵۲۴۰۰۲	۰.۲۹۴۴۲۶	۰.۳۵۶۴۳۴	۰.۴۷۶۱۸۲	۰.۳۹۶۱۹۹	۰.۳۴۱۳۴۹	۰.۵۸۴۶۷۵	۱
	سطح احتمال	۰.۱۳۷۶	۰.۰۰۰۱	۰.۰۳۷۹	۰.۰۱۱۱	۰.۰۰۰۵	۰.۰۰۴۴	۰.۰۱۵۳	۰.۰۰۰۰	-----

## ۴-۶. آزمون مانایی

لازم است که قبل از تخمین مدل، مانایی متغیرهای آن مورد بررسی قرار بگیرد. یک متغیر، وقتی ماناست که میانگین، واریانس و کوواریانس آن در طول زمان ثابت باقی بماند. به‌طور کلی اگر مبدأ زمانی یک متغیر، تغییر کند و میانگین و واریانس و کوواریانس تغییری نکند، در آن صورت متغیر مانا است و در غیر این صورت متغیر، نامانا خواهد بود. فرضیه‌های مربوط به مانایی متغیرها به‌صورت زیر می‌باشد:

$$\begin{cases} H_0: \text{متغیر نامانا است} \\ H_1: \text{متغیر ماناست} \end{cases}$$

مانایی متغیرها در سه حالت در سطح، روی تفاضل اول و روی تفاضل دوم می‌تواند بررسی شود. متغیرهایی که احتمال حاصل از آزمون آن‌ها در سطح کمتر از ۵٪ می‌باشد فرضیه صفر در مورد آن رد شده و آن متغیر در سطح ماناست در صورتی که بیشتر از ۵٪ باشد، نامانا است. نتایج آزمون مانایی در جدول (۸) درج گردیده است. بر اساس آزمون ایم و پسران و شین چون مقدار P-Value کمتر از ۵٪ بوده است، همه متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی در سطح پایا<sup>۱</sup> بوده‌اند پایایی بدین معنی است که میانگین و واریانس متغیرهای پژوهش در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال‌های مختلف ثابت بوده است.

جدول (۸) آزمون مانایی

متغیرها	آماره آزمون	سطح احتمال	تفسیر
حق الزحمه حسابرسی	-۴۱ ۶۶۶۱	۰ ۰۰۰۰	مانا
اندازه هیئت‌مدیره	-۵ ۸۹۹۶۹	۰ ۰۰۰۰	مانا
استقلال هیئت‌مدیره	-۶ ۶۸۹۱۸	۰ ۰۰۰۰	مانا
اندازه کمیته حسابرسی	-۱ ۸۹۵۱۴	۰ ۰۲۹	مانا
استقلال کمیته حسابرسی	-۳ ۸۴۲۲۶	۰ ۰۰۰۱	مانا
تخصیص مالی کمیته حسابرسی	-۴ ۳۴۷۳۶	۰ ۰۰۰۰	مانا
بازده دارایی	-۳ ۲۲۶۲۷	۰ ۰۰۰۶	مانا
اهرم مالی	-۵ ۵۲۸۵	۰ ۰۰۰۰	مانا
اندازه شرکت	-۴ ۷۴۲۵۷	۰ ۰۰۰۰	مانا

## ۵-۶. عدم وجود خودهمبستگی

یکی از مفروضاتی که در رگرسیون مدنظر قرار می‌گیرد، استقلال خطاها (تفاوت بین مقادیر واقعی و مقادیر پیش‌بینی شده توسط معادله رگرسیون) از یکدیگر است. در صورتی که فرضیه استقلال خطاها رد شود و خطاها با یکدیگر همبستگی داشته باشند امکان استفاده از رگرسیون وجود ندارد. به‌منظور بررسی استقلال مشاهدات (استقلال مقادیر باقی‌مانده یا خطاها) از یکدیگر از آزمون دوربین-واتسون استفاده می‌شود.

آماره دوربین واتسون یک آماره آزمون می‌باشد که برای بررسی وجود خودهمبستگی رابطه بین مقادیر که با تأخیر زمانی مشخص از یکدیگر جدا شده‌اند، بین باقیمانده‌ها در تحلیل رگرسیون استفاده می‌گردد. مقدار این آماره همواره بین ۰ تا ۴ قرار

1. Stationarity

----- فصلنامه مطالعات تطبیقی در مدیریت مالی و حسابداری، سال دوم، شماره دوم

می‌گیرد. در تحلیل رگرسیون بخصوص زمانی که متغیرها در طول یک فاصله زمانی مورد مطالعه قرار می‌گیرند ممکن است تغییر داده‌ها در طول زمان از الگوی خاصی پیروی کند برای تشخیص این الگو از آزمون دوربین واتسون استفاده می‌شود. مفهوم مستقل بودن به این معنی است که نتیجه یک مشاهده تأثیری بر نتیجه مشاهدات دیگر نداشته باشد. در رگرسیون، بیشتر در مواقعی که رفتار متغیر وابسته در یک بازه زمانی مورد مطالعه قرار می‌گیرد ممکن است با مشکل مستقل نبودن خطاها برخورد کنیم به این نوع ارتباط در داده‌ها خودهمبستگی می‌گویند. در صورت وجود خودهمبستگی در خطاها نمی‌توان از رگرسیون خطی استفاده کرد. آماره دوربین واتسون بین ۰ تا ۴ می‌باشد. اگر بین باقیمانده‌ها همبستگی متوالی وجود نداشته باشد، مقدار این آماره باید به ۲ نزدیک باشد. اگر به صفر نزدیک باشد نشان‌دهنده همبستگی مثبت و اگر به ۴ نزدیک باشد نشان‌دهنده همبستگی منفی می‌باشد. در مجموع اگر این آماره بین ۱/۵ تا ۲/۵ باشد جای نگرانی نیست.

### جدول (۹) نتایج حاصل از آزمون عدم وجود خودهمبستگی جزء خطا

مدل	آزمون	آماره آزمون	تفسیر
مدل پژوهش	دوربین واتسون	۲۴۰۲۵۲۱	مدل دارای خطای خود همبستگی نیست

### ۶-۶. آزمون F لیمر و آزمون هاسمن

با توجه به دلایل مطروحه در فصل سوم داده‌های این پژوهش از نوع ترکیبی می‌باشد؛ اما قبل از تخمین مدل‌ها لازم است که روش تخمین (تلفیقی یا تابلویی) مشخص گردد. برای این منظور از آزمون F لیمر استفاده شده است. برای مشاهداتی که احتمال آزمون آن‌ها بیشتر از ۵٪ باشد یا به عبارتی دیگر آماره آزمون آن‌ها کمتر از آماره جدول باشد، از روش تلفیقی استفاده می‌شود و برای مشاهداتی که احتمال آزمون آن‌ها کمتر از ۵٪ است، برای تخمین مدل از روش تابلویی استفاده می‌شود. روش تابلویی خود با استفاده از دو مدل اثرات تصادفی و اثرات ثابت می‌تواند انجام گیرد. برای تعیین اینکه از کدام مدل استفاده شود از آزمون هاسمن استفاده گردیده است. مشاهداتی که احتمال آزمون آن‌ها کمتر از ۵٪ است از مدل اثرات ثابت و مشاهداتی که احتمال آزمون آن‌ها بیشتر از ۵٪ است از مدل اثرات تصادفی برای تخمین مدل استفاده شده است. همان‌طور که در جدول (۱۰) منعکس گردیده، احتمال F لیمر مدل پژوهش کمتر از ۵٪ می‌باشد لذا برای تخمین مدل از روش تابلویی استفاده می‌شود؛ و با توجه به اینکه احتمال آزمون هاسمن مدل پژوهش کمتر از ۵٪ می‌باشد از روش اثرات ثابت برای تخمین این مدل استفاده شده است.

### جدول (۱۰) نتایج حاصل از آزمون F لیمر و آزمون هاسمن

آزمون	آماره آزمون	سطح احتمال	تفسیر
F لیمر	۳۴۰۵۶۱۴	۰۰۰۴۹	روش تابلویی
هاسمن	۳۰۳۶۶۵۱۱	۰۰۰۰۲	اثرات ثابت

### ۶-۷. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

#### ۶-۷-۱. نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

هدف از آزمون فرضیه اول تحقیق بررسی وجود ارتباط معنی دار بین اندازه هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی می‌باشد و فرضیه آماری آن به صورت زیر تعریف می‌شود:

$H_0$ : بین اندازه هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود ندارد.

$H_1$ : بین اندازه هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.



$$LAF_{it} = \alpha + \beta_1 BS_{it} + \beta_2 BI_{it} + \beta_3 WB_{it} + \beta_4 ACS_{it} + \beta_5 ACI_{it} + \beta_6 ACFE_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 LEV_{it} + \beta_9 SIZE_{it} + \varepsilon_{it}$$

این فرضیه با استفاده از مدل (۱) به صورت روش پانل و روش اثرات ثابت برآورد می‌شود و در صورتی که ضریب  $X_1$  در سطح اطمینان ۹۵٪ معنی‌دار باشد مورد تأیید قرار خواهد گرفت.

### جدول (۱۱) نتایج تخمین مدل اول پژوهش

متغیر	علامت اختصاری	ضریب برآوردی	خطای استاندارد	آماره آزمون T	سطح احتمال
مقدار ثابت	C	-۸۴ ۲۲۵۰۲	۱۵۳ ۴۵۴۳	-۰ ۵۴۸۸۶۱	۰ ۵۸۷۵
اندازه هیئت‌مدیره	BS	۱ ۳۴۹۱۹	۱ ۳۷۳۲۰۳	۰ ۹۸۲۵۱۳	۰ ۳۳۴۳
استقلال هیئت‌مدیره	BI	-۳ ۰۸۳۵۴۳	۴ ۷۱۹۷۵۱	-۰ ۶۵۳۳۲۷	۰ ۵۱۸۹
اندازه کمیته حسابرسی	ACS	-۱ ۰۳۱۰۴۸	۲ ۰۴۶۷۷۷	-۰ ۵۰۳۷۴۲	۰ ۶۱۸۴
استقلال کمیته حسابرسی	ACI	۱۴ ۶۲۸۸۹	۱۷ ۱۲۷۱۱	۰ ۸۵۴۱۳۶	۰ ۴۰۰۳
تخصص مالی کمیته حسابرسی	ACFE	۱۵ ۰۶۹۸۲	۱۲ ۷۷۶۸۶	۱ ۱۷۹۴۶۲	۰ ۲۴۸۱
بازده دارایی	ROA	-۰ ۶۹۹۶۱۹	۶۳ ۰۱۳۹۸	-۰ ۰۱۱۱۰۳	۰ ۹۹۱۲
اهرم مالی	LEV	-۸۰ ۴۰۸۴۷	۵۶ ۰۶۱۰۸	-۱ ۴۳۴۳۰۱	۰ ۱۶۲۶
اندازه شرکت	SIZE	۷ ۹۷۲۶۵	۸ ۴۵۲۸۶۵	۰ ۹۴۳۱۸۹	۰ ۳۵۳۷
ضریب تعیین تعدیل شده			۰ ۵۱۳۶۹۵		
آزمون دوربین واتسون			۲ ۴۰۲۵۲۱		
آماره آزمون			۳ ۴۶۴۷۴۹		
سطح احتمال مدل			۰ ۰۰۱۲۳۵		

در بررسی معنی‌دار بودن کل مدل با توجه به اینکه مقدار احتمال آماره  $F$  از  $۰/۰۵$  کوچک‌تر می‌باشد ( $۰/۰۰۱۲۳۵$ ) با اطمینان ۹۵٪ معنی‌دار بودن کل مدل تأیید می‌شود. ضریب تعیین مدل نیز گویای آن است که  $۵۱/۳۶$  درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل وارد شده در مدل تبیین می‌گردد. همچنین از آنجاکه دوربین واتسون در محدوده  $(۱/۵ - ۲/۵)$  قرار دارد بنابراین با مشکل هم خطی مواجه نیستیم. در بررسی معنی‌داری ضرایب با توجه نتایج ارائه شده در جدول (۱۱) از آنجایی که سطح احتمال برای متغیر اندازه هیئت‌مدیره بیشتر از  $۰/۰۵$  می‌باشد ( $۰/۳۳۴۳$ )، در نتیجه وجود رابطه معنی‌داری بین اندازه هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید قرار نمی‌گیرد، و فرضیه تحقیق رد می‌شود.

### ۶-۷-۲. نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

هدف از آزمون فرضیه دوم تحقیق بررسی تأثیر استقلال هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی می‌باشد و فرضیه آماری آن به صورت زیر تعریف می‌شود:

$H_0$ : بین استقلال هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود ندارد.

$H_1$ : بین استقلال هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.

نتایج این فرضیه بر اساس جدول (۱۱) بیانگر این است که سطح احتمال برای متغیر استقلال کمیته حسابرسی بیشتر از ۰/۰۵ می‌باشد (۰/۵۱۸۹)، در نتیجه وجود رابطه معنی‌داری میان بین استقلال کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی مورد تأیید قرار نمی‌گیرد.

#### ۶-۷-۳. نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش

هدف از آزمون فرضیه سوم پژوهش بررسی تأثیر اثربخشی کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی می‌باشد و فرضیه آماری آن به صورت زیر تعریف می‌شود:

$H_0$ : بین اثربخشی کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود ندارد.

$H_1$ : بین اثربخشی کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.

نتایج این فرضیه بر اساس جدول (۱۱) بیانگر این است که سطح احتمال برای متغیرهای اندازه کمیته حسابرسی (۰/۶۱۸۴)، استقلال کمیته حسابرسی (۰/۴۰۰۳)، تخصص مالی کمیته حسابرسی (۰/۲۴۸۱) بیشتر از ۰/۰۵ می‌باشد، در نتیجه وجود رابطه معنی‌داری میان بین اثربخشی کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید قرار نمی‌گیرد.

#### ۷. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش هدف اصلی این پژوهش بررسی ارتباط کارایی هیئت‌مدیره و حق الزحمه حسابرسی در بانک‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی دوره زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ با انتخاب ۱۰ بانک به عنوان نمونه آماری است؛ که برای جمع‌آوری مبنای نظری پژوهش از روش کتابخانه‌ای و برای جمع‌آوری اطلاعات آماری از صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه آن استفاده شده است. روش تجزیه و تحلیل در این پژوهش روش پانل بوده و جهت تجزیه و تحلیل از نرم‌افزارهای SPSS24، EVIEWS9 استفاده شده است. نتایج حاصل از فرضیه‌های پژوهش بیانگر این است که:

— تخمین فرضیه اول پژوهش نشان می‌دهد، از آنجایی که سطح احتمال برای متغیر اندازه هیئت‌مدیره بیشتر از ۰/۰۵ می‌باشد (۰/۳۳۴۳)، در نتیجه وجود رابطه معنی‌داری بین اندازه هیئت‌مدیره و حق الزحمه حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید قرار نمی‌گیرد. نتایج این پژوهش با پژوهش نهیما و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت ندارد. با این حال نتیجه این تحقیق با تحقیق چابهار و حیدری (۱۳۹۴) مطابقت دارد.

— تخمین فرضیه دوم پژوهش نشان می‌دهد، از آنجایی که سطح احتمال برای متغیر استقلال کمیته حسابرسی بیشتر از ۰/۰۵ می‌باشد (۰/۵۱۸۹)، در نتیجه وجود رابطه معنی‌داری میان بین استقلال کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی مورد تأیید قرار نمی‌گیرد. نتایج این پژوهش با پژوهش نهیما و همکاران (۲۰۱۸) و چابهار و حیدری (۱۳۹۴) مطابقت ندارد.

— تخمین فرضیه سوم پژوهش نشان می‌دهد، از آنجایی که سطح احتمال برای متغیرهای اندازه کمیته حسابرسی (۰/۶۱۸۴)، استقلال کمیته حسابرسی (۰/۴۰۰۳)، تخصص مالی کمیته حسابرسی (۰/۲۴۸۱) بیشتر از ۰/۰۵ می‌باشد، در نتیجه وجود رابطه معنی‌داری میان بین اثربخشی کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید قرار نمی‌گیرد. نتایج این پژوهش با پژوهش شیانگ و کویین (۲۰۱۷) و رضانی و همکاران (۱۳۹۵) و نهیما و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت ندارد. اما با پژوهش عباس زاده و همکاران (۱۳۹۶) مطابقت دارد.

#### ۷-۱. پیشنهادات مبتنی بر نتایج پژوهش

بر اساس فرضیه‌های اول، دوم و سوم این پژوهش اندازه هیئت‌مدیره، استقلال هیئت‌مدیره و اثربخشی کمیته حسابرسی بر میزان حق الزحمه حسابرسی در بانک‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معنی‌داری ندارد. هر چند ممکن است با افزایش تعداد نمونه‌های آماری نتایج پژوهش تغییر نماید اما بر اساس نتایج فصلی پژوهش می‌توان استنباط کرد که حق الزحمه حسابرسی بانک‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بر خلاف انتظار تابعی از متغیرهای فوق نمی‌باشد.

## ارتباط کارایی هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی -----

باشد. لذا می‌توان به سرمایه‌گذاران، حساب‌رسان و نیز ذینفعان پیشنهاد نمود که در ارزیابی میزان حق‌الزحمه حسابرسی به متغیرهای هیئت‌مدیره، استقلال هیئت‌مدیره و اثربخشی کمیته حسابرسی تکیه نمایند.

### ۷-۲. پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی

- (۱) بررسی نقش دوگانگی مدیر عامل بر حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران.
- (۲) بررسی نقش واسطه‌ای حاکمیت شرکتی بر ارتباط کارایی هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران.
- (۳) بررسی تاثیر کارایی هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی بر به‌هنگام بودن گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران.
- (۴) بررسی تاثیر کارایی هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی بر اظهارنظر حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران.
- (۵) از آنجاکه این پژوهش در طی دوره زمانی ۱۳۹۲-۱۳۹۶ انجام شده است بهتر است در پژوهش‌ها بعدی به بررسی تأثیر بر ارتباط کارایی هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی بیشتری بررسی شده و با نتایج این پژوهش مقایسه شود.



## منابع و مأخذ

۱. ابراهیمی، مرتضی، (۱۳۹۴)، نگاهی تحلیلی بر در ماندگی شرکت‌های بورسی، روزنامه جهان اقتصادی، ۱۳۹۴/۰۹/۱۷.
۲. اورادی، جواد، لاری دشت بیاض، محمود، (۱۳۹۵)، ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های تجربی حسابداری سال ششم، شماره ۲۲، ۶۹-۹۴.
۳. بهشتی لنگرودی، احمد، ۱۳۹۱، رابطه حاکمیت شرکتی و بحران مالی مؤسسات واسطه‌گر مالی، بیست و سومین همایش بانکداری اسلامی، تهران، موسسه عالی آموزش بانکداری ایران، ۱-۲۵.
۴. تنانی، محسن، رجبی، هادی، (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر اندازه و استقلال هیئت‌مدیره بر هزینه‌های نمایندگی، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، سال ششم، شماره ۲۳، ۸۶-۱۰۳.
۵. چابهار، زهره، حیدری، عیسی، (۱۳۹۴)، رابطه بین مؤلفه‌های حاکمیت شرکتی و حق الزحمه حسابرسی، دومین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد و علوم انسانی، دبی، موسسه سرآمد همایش کارین، ۱-۱۵.
۶. حساس یگانه، یحیی، حسینی بهشتیان، سید محمد، (۱۳۸۱)، تأثیر وجود کمیته حسابرسی بر حسابرسی مستقل، کنترل‌های داخلی و گزارشگری مالی، مطالعات مدیریت بهبود و تحول، دوره ۹، شماره ۳۵-۳۶، ۶۷-۹۱.
۷. خطیری، محمد، زند، حسین، (۱۳۹۴)، بررسی تأثیر اندازه و استقلال اعضای هیئت‌مدیره بر حق الزحمه حسابرسی، سومین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت با رویکرد علوم پژوهشی نوین، تهران، شرکت ارتباط ارغوان ایرانیان، ۱-۱۱.
۸. رجبی، هادی، (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر اندازه و استقلال هیئت‌مدیره بر هزینه‌های نمایندگی، مقاله کارشناسی ارشد، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، دانشگاه علوم اقتصادی تهران.
۹. رضایی، فرامرز، (۱۳۹۵)، بررسی رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی مستقل در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، کارشناسی ارشد، مؤسسه آموزش عالی غیردولتی غیرانتفاعی موسسه آموزش عالی آبان هراز.
۱۰. شماخی، حمیدرضا، صفی‌لو، رضا، (۱۳۹۵)، بررسی رابطه حق الزحمه حسابرسی و انتخاب حسابرس، هفتمین کنفرانس بین‌المللی اقتصاد و مدیریت، سوئد- دالارنا، مرکز ارتباطات دانشگاهی ICOAC، دانشگاه دولتی دالارنا، ۱-۱۲.
۱۱. طالب تبار آهنگر، میثم، (۱۳۹۰)، رابطه بین ویژگی‌های هیئت‌مدیره و حق الزحمه حسابرسی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه مازندران.
۱۲. عباس زاده، محمدرضا، فکور، حسین، قناد، مصطفی، (۱۳۹۶)، بررسی رابطه ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حق الزحمه خدمات حسابرسی، دانش حسابداری مالی، شماره ۳، ۶۴-۴۷.
۱۳. علی مدد، مصطفی، (۱۳۸۲)، استانداردهای حسابداری و نقد حسابداری و گزارشگری مالی در بانک‌های ایران، چهاردهمین همایش بانکداری اسلامی، موسسه عالی بانکداری ایران، <https://hesabdarfo.tebyan.net/post/1392>.
۱۴. محمدی، حمید، صالحی راد، معصومه، (۱۳۹۲)، نمونه‌گیری برای آزمون کنترل‌ها توجه به کارایی حسابرسی، حسابرس، سال پانزدهم - شماره ۶۶، ۱۰۶.
۱۵. محمدی، وحید، آقاپار ماکویی، گلچین، آقاپار ماکویی، نگین، (۱۳۹۷)، تأملی بر نقش‌ها و کارکردهای کارت امتیازی متوازن در فرآیند ارزیابی عملکرد سازمانی و بانک‌ها، مطالعات کاربردی در علوم مدیریت و توسعه، شماره ۱۳، ۷۵-۹۲.
۱۶. محمودی، محمد، (۱۳۹۸)، حسن شهرت اعضای هیئت‌مدیره و تقاضای حسابرس با کیفیت (شواهدی از شرکتهای

- پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران)، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۸، شماره ۲۹، ۱۷۵-۱۸۶.
۱۷. موسوی، سیده آرزو، مران جوری، مهدی، (۱۳۹۷)، کارکرد نظارتی هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه‌های حسابرسی: با در نظر گرفتن نقش تمرکز مالکیت، کنفرانس بین‌المللی مطالعات بین‌رشته‌ای در مدیریت و مهندسی، تهران-دانشگاه تهران، موسسه پژوهشی مدیریت مدبر، ۱-۱۷.
۱۸. ونوس، داور، صفاییان، میترا، (۱۳۸۴)، روش‌های کاربردی بازاریابی خدمات بانکی برای بانک‌های ایرانی، تهران، انتشارات نگاه دانش.
19. Abbott, L.J. and Parker, S. (2000), Auditor selection and audit committee characteristics, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 19 No. 2, 47-66.
20. Chen, K. and Zhou, J. (2007), Audit committee, board characteristics, and auditor switch decision by Anderson's clients, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 24 No. 4, 1085-1117.
21. Fama, E.F. and Jensen, M.C. (1983), Separation of ownership and control, *Journal of Law and Economics*, Vol. 26 No. 2, 301-325.
22. Grove, H. Patelli, L. Victoravich, L.M. and Xu, P. (2011), corporate governance and performance in the wake of the financial crisis: evidence from US commercial banks, *Corporate Governance: An International Review*, Vol. 19 No. 5, 418-436.
23. Hermalin, Benjamin E. and Weisbach, Michael S. (2003). Boards of directors as an endogenously determined institution: a survey of the economic literature, *Economic policy review* 1.
24. Joshi, P. L. AL-Bastaki, h. (2000). Determinants of Audit Fees: Evidence from the Companies Listed in Bahrain, *International Journal of Auditing Int. J. Audit.* 4: 129-138.
25. Kasai, N. (2013). Ownership structure, Audit fees, and audit Quality in japan.
26. Khan, A. Muttakin, M.B. and Siddiqui, J. (2015), Audit fees, auditor choice and stakeholder influence: Evidence from a family-firm dominated economy, *The British Accounting Review*, Vol. 47 No. 3, 304-320.
27. Mallin, C. and Michelon, G. (2011), Board reputation attributes and corporate social performance: an empirical investigation of the US best corporate citizens, *Accounting and Business Research*, Vol. 41 No. 2, 119-144.
28. Meshari.A.H. (2008). The Pricing of audit services: evidence from Kuwait, *Managerial Auditing Journal*. vol 23, No 7, 685-696.
29. Rabih Nehme, Mohammad Jizi, (2018), the efficiency of corporate boards and firms' audit fees: the case of the FTSE financial institutions, *Pacific Accounting Review*, Vol. 30 Issue: 3, 297-317.
30. Uang, J.Y. Citron, D.B. Sudarsanam, S. and Taffler, R.J. (2006), Management going-concern disclosures: impact of corporate governance and auditor reputation, *European Financial Management*, Vol. 12 No. 5, 789-816.
31. Weisbach, M.S. (1988), Outside directors and CEO turnover, *Journal of Financial Economics*, Vol. 20, No. 1, 431-460.
32. Xiang, R. and Qin, M. (2017), Female Audit Committee Member's Characteristics and High Quality External Audit Demand, *Proceedings of the Tenth International Conference on Management Science and Engineering Management*, Springer, Singapore, 857-870.
33. Zahra, S.A. and Pearce, J.A. (1989), Boards of directors and corporate financial performance: a review and integrative model, *Journal of Management*, Vol. 15 No. 2, 291-334.

34. Zaman, M. Hudaib, M. and Haniffa, R. (2011), corporate governance quality, audit fees and non-auditservices fees, Journal of Business Finance & Accounting, Vol. 38 Nos 1/2, 165-197.

