

مقاله پژوهشی:

اثر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر رابطه میان ریسک‌های محیطی شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی

رافیک باغومیان *

عرفان محمدی **

چکیده

در پژوهش حاضر، تأثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر رابطه میان ریسک‌های محیطی شرکت (شامل ریسک مالی، ریسک عملیاتی و ریسک تجاری) و حق‌الزحمه حسابرسی، مورد بررسی قرار گرفته است. محققان پس از شرح مبانی نظری و تدوین فرضیه‌های پژوهش، از طریق غربالگری تعداد ۱۰۱ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران را در یک دوره زمانی ۷ ساله (۱۳۹۱-۱۳۹۷) برگزیدند و پس از استخراج داده‌های مورد نیاز و بررسی فرض‌های کلاسیک رگرسیون خطی، با استفاده از رگرسیون خطی چندمتغیره به آزمون فرضیه‌های طرح‌شده در پژوهش پرداختند. یافته‌های پژوهش، نشان می‌دهد که افزایش تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با حق‌الزحمه حسابرسی و ریسک محیطی شرکت، رابطه منفی و معناداری دارد؛ اما موجب تضعیف شدت رابطه مستقیم میان ریسک‌های محیطی شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی نمی‌شود.

واژگان کلیدی: کمیته حسابرسی، ریسک‌های محیطی، ریسک مالی، ریسک عملیاتی، ریسک تجاری، حق‌الزحمه حسابرسی.

* استادیار گروه حسابداری دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

Email: er.mohammadinex@gmail.com

** کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۹/۱۸

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۷/۰۹

مقدمه

امروزه کمتر کسی می‌تواند اهمیت کمیته‌های حسابداری را نادیده بگیرد. کمیته حسابداری اثربخش، به عنوان عاملی تعیین‌کننده در ارکان راهبری بنگاه در نظر گرفته می‌شود که از وجود آن بهترین استفاده را می‌توان برای شرکت در نظر گرفت. اعضای این کمیته با هیئت مدیره که مسئول حفظ منافع سهامداران است همکاری کرده و بر کیفیت و مطلوبیت صورت‌های مالی، حسابداری، حسابداری، حسابداری، کنترل داخلی و فرآیند گزارشگری، نظارت می‌کند. برقراری ارتباط حسابرسان، کمیته‌های حسابداری و هیئت‌مدیره، موجب افزایش جریان اطلاعات سودمند، اثربخش و آگاهی‌دهنده می‌شود. این امر به تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران کمک کرده و افزایش پاسخگویی در مقابل سهامداران را نیز در پی خواهد داشت (علوی و قائمی، ۱۳۹۶). تخصص مالی کمیته حسابداری، برجسته‌ترین ویژگی اثربخشی کمیته حسابداری است که در سال‌های اخیر توجه تنظیم‌کنندگان را به خود جلب کرده است. در ایالات متحده، تعریف اصلی کمیسیون اوراق بهادار و بورس در خصوص تخصص مالی کمیته حسابداری که به واسطه قانون ساربنز-اکسلی پیشنهاد شده است، بیش از حد محدود و بحث‌برانگیز بود؛ زیرا تنها محدود به تخصص مالی حسابداری اعضای کمیته حسابداری بود که به عنوان حسابرسان عمومی، از صلاحیت و تجربه برخوردار هستند؛ یعنی حسابرسان حرفه‌ای قسم‌خورده یا خبره و تحلیلگران مالی خبره.

آشنایی با عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه‌های حسابداری برای حسابرسان و صاحب‌کاران آن‌ها که سیاست‌گذاری و قانونمندی در حرفه حسابداری را دنبال می‌کنند، اهمیت دارد. امروزه رقابت مؤسسه‌های حسابداری در بازار حسابداری بسیار شدید است و مؤسسه‌هایی موفق خواهند بود که بتوانند با توجه به ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی، بهترین برآورد را از حق‌الزحمه خود داشته باشند تا ضمن حفظ کیفیت کار، آن را با کمترین هزینه انجام دهند. به‌طور کلی، حق‌الزحمه حسابداری تابعی از میزان زمان صرف‌شده در انجام عملیات حسابداری و زیان مورد انتظار آینده است و حسابرسان عوامل مؤثر بر این دو مورد را در قیمت‌گذاری خدمات حسابداری، لحاظ می‌کنند (نیکین و همکاران^۱، ۲۰۰۵).

در مطالعات زیادی به بررسی عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابداری پرداخته شده است. بر اساس آئین رفتار حرفه‌ای، حق‌الزحمه حسابداری باید بر اساس معیارهای منطقی از قبیل مدت زمان انجام فرآیند حسابداری، هزینه‌های مرتبط با ارائه خدمات حسابداری و سود

مورد انتظار، تعیین گردد (عزیزخانی و آقابگی، ۱۳۹۳). ریسک‌های محیطی شرکت شامل ریسک تجاری، ریسک مالی و ریسک عملیاتی است (چاسوس و اولسن^۱، ۲۰۰۷). کمیته حسابرسی یک سازوکار کنترلی است که منجر به افزایش قابلیت اطمینان حسابرس به حساب‌های شرکت مورد رسیدگی و کاهش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود (سلیمانی و مقدسی، ۱۳۹۳).

از سوی دیگر، سازمان بورس اوراق بهادار در راستای بهبود کیفیت گزارشگری مالی پژوهش‌هایی انجام داده است. از جمله اینکه پروژه بهبود نظام حاکمیت شرکتی در دستور کار خود قرار داده که نمونه‌ای از سازوکارهای این نظام تکمیل شده و در قالب دستورعمل قرار گرفته است. در اواخر سال ۱۳۹۱، سازمان منشور کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی را تصویب کرد تا در عزم خود به سمت استقرار نظام حاکمیت شرکتی، مصمم‌تر باشد. با توجه به مطالب بیان‌شده در همین منشور، اعضای کمیته حسابرسی برای انجام موثر وظایف ذکرشده در منشور، باید تخصص مالی داشته باشند و این تخصص فراتر از آشنایی صرف با صورت‌های مالی است. طبق منشور سازمان بورس مصوب ۱۳۹۱/۱۱/۲۳، اهم مسئولیت‌های کمیته حسابرسی نسبت به حسابرسی مستقل، به شرح زیر است:

"پایش استقلال حسابرس مستقل و نبود تضاد منافع بالقوه با توجه به آیین رفتار حرفه‌ای حاکم بر حسابرس مستقل، بررسی کلیه شرایط قرارداد حسابرسی و تناسب حق‌الزحمه دریافتی حسابرس مستقل، ارائه پیشنهاد درباره انتخاب، چرخش یا تغییر حسابرس مستقل و بازرس قانونی به هیئت‌مدیره متناسب با بررسی‌ها و الزام‌های پایش، اثربخشی عملکرد حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت و نتایج کار آنها، مذاکره با حسابرس مستقل و بازرس قانونی درباره برنامه‌ریزی کلی و راهبرد حسابرسی حسب مورد، کسب اطمینان معقول از هماهنگی حسابرسی مستقل شرکت‌های اصلی و فرعی در مواردی که بیش از یک مؤسسه حسابرسی درگیر کار حسابرسی است."

مطالعه عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی از نظر تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی، اهمیت دارد؛ زیرا کیفیت پایین حسابرسی موجب کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود و این امر نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می‌شود، بلکه موجب کاهش اعتبار فرایند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد و مانع از

تخصیص بهینه سرمایه در بازار اوراق بهادار و افزایش هزینه سرمایه و تأمین مالی می‌شود (حساس یگانه و رجبی، ۱۳۸۳). ریسک، یکی از عوامل تاثیرگذار بر حق‌الزحمه حسابرسی است. حساب‌رسان با آگاهی از چنین عواملی، می‌توانند خدمات خود را به شکل مناسبی قیمت‌گذاری کنند (گیست^۱، ۱۹۹۲). بدین ترتیب، پژوهش حاضر به دنبال آن است که دریابد چگونه تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی می‌تواند بر ارتباط میان ریسک‌های محیطی شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی، اثر گذارد.

در ادامه مقاله، ابتدا به مبانی نظری، پیشینه و فرضیه‌های پژوهش اشاره شده، سپس روش‌شناسی و یافته‌های پژوهش ارائه و در نهایت به نتیجه‌گیری و بحث پرداخته شده است.

مبانی نظری

کمیته حسابرسی، یکی از سازوکارهایی است که انتظار می‌رود در راستای حفظ منافع گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از اطلاعات حسابداری، موثر واقع شود. ایجاد و استفاده از این کمیته در پیشگیری از وقوع اعمال خلاف غیرقانونی، کنترل ریسک محیطی شرکت، بهبود فرآیند گزارشگری مالی و همچنین ارائه اطلاعات و گزارش‌های مالی شفاف و قابل اتکا که منجر به کاهش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود، موثر است.

تقویت فرهنگ پاسخگویی و ارتقای شفافیت اطاعات در شرکت‌ها و سایر واحدهای اقتصادی که تمام یا بخشی از سرمایه از طریق مردم تأمین شده است، ضرورتی انکارناپذیر است. بنابراین برای حصول اطمینان از مسئولیت پاسخگویی بنگاه‌های اقتصادی در مقابل افراد ذی‌نفع، باید نظارت و مراقبت کافی به‌عمل آید. از سوی دیگر، برای اعمال این نظارت و مراقبت کافی، وجود سازوکاری مناسب لازم است. از جمله این سازوکارها، طراحی و اجرای نظام راهبری مناسب در شرکت‌هاست. کمیته حسابرسی باید به نحوی مناسب برای انجام وظایف خود ایفای نقش کند. یک منشور شفاف و مکتوب به کمیته و دیگران در درک مسئولیت‌های آنها کمک می‌کند. براساس منشور کمیته حسابرسی مصوب ۱۳۹۱/۱۱/۲۳ سازمان بورس اوراق بهادار، کمیته حسابرسی از ۳ تا ۵ عضو که اکثریت آنها مستقل و تخصص مالی دارند، با انتخاب و انتصاب هیئت‌مدیره، تشکیل می‌شود. تخصص مالی و مهارت اعضای کمیته حسابرسی، یکی از ویژگی‌های کمیته

حسابرسی است که با اثربخشی کمیته حسابرسی، ارتباط تنگاتنگی دارد و موضوع مورد بحث این پژوهش خواهد بود. ماده ۱ منشور کمیته حسابرسی، تخصص مالی را به صورت داشتن مدرک دانشگاهی یا مدرک حرفه ای داخلی یا معتبر بین المللی در مسائل مالی (حسابداری، حسابرسی، مدیریت مالی، اقتصاد، سایر رشته های مدیریت با گرایش مالی یا اقتصادی) همراه با توانایی تجزیه و تحلیل صورت‌ها و گزارشگری مالی و کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی (سازمان بورس و اوراق بهادر، ۱۳۹۱). تعداد قابل توجهی از پژوهش‌های انجام شده در مورد کمیته حسابرسی، بر نیاز اعضای کمیته به دانش و تخصص مالی و حسابرسی تأکید دارند. طرفداران تئوری نمایندگی استدلال می‌کنند که حضور اعضای با تخصص مالی، توانایی کمیته حسابرسی را برای اطمینان از کار حسابرس مستقل، کاهش ریسک‌های محیطی شرکت و کاهش حق‌الزحمه حسابرسی، افزایش می‌دهد (صالحی و همکاران، ۱۳۹۵). وجود تخصص مالی برای تقویت حاکمیت شرکتی، ارتقا و قدرتبخشی سامانه کنترل داخلی، کمک به مدیریت ریسک راهبردی و کسب اطمینان از شفافیت در گزارشگری در سطح داخلی و در سطح برون‌سازمانی، کنترل ریسک صاحبکار و کاهش حق‌الزحمه حسابرسی، ضرورتی انکارناپذیر است.

شرکت‌ها و سهامداران برای نظارت دقیق‌تر بر حوزه‌هایی چون ریسک شرکت، جلوگیری از اتلاف منابع شرکت، صحت گزارشگری مالی، کاهش حق‌الزحمه حسابرسی و رعایت الزام‌های قانونی و مقرراتی، بر قضاوت اعضای کمیته حسابرسی اتکا می‌کنند. به این ترتیب، می‌توان گفت که عرضه خدمات کمیته حسابرسی مانند سایر کالاها و خدمات تابعی از شرایط محیطی، ساختار حاکمیت شرکتی و تقاضای آن از سوی مدیران و سایر استفاده‌کنندگان از این خدمات است (مهربان پور و همکاران، ۱۳۹۵).

در سال‌های اخیر که پژوهش‌های زیادی در رابطه با فروپاشی شرکت‌های بزرگی مانند انرون، ورلداکام بر اثر تقلب‌های موجود در گزارشگری مالی، افزایش ریسک، تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی و غیره انجام شده، بحث تخصص مالی کمیته حسابرسی مورد توجه این تحقیق‌ها قرار گرفته است. با توجه به رویدادهای پیش‌گفته، باید اقدام‌هایی از قبیل انجام اصلاحاتی به‌منظور افزایش اثربخشی تخصص مالی کمیته حسابرسی، ارتقای سطح پاسخگویی کمیته حسابرسی و مدیران شرکت برای اطمینان از کاهش ریسک محیطی شرکت و کاهش حق‌الزحمه حسابرسی و گسترش تحقیق‌های انجام‌شده در زمینه تخصص مالی کمیته

حسابرسی، صورت گیرد. البته، حسابرسان هم نیاز به ابزار بهتری برای ارزیابی ریسک‌های حسابرسی دارند؛ در نتیجه، درک بهتر حسابرسان از نقش ریسک در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، منجر به تصمیم‌گیری دقیق‌تری در ارزیابی آنان خواهد شد (نیکین و همکاران، ۲۰۰۵). در مطالعات زیادی به بررسی نقش ریسک‌های ذاتی در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی پرداخته شده است. سایمونیک و استین^۱ (۱۹۹۶) اشاره کردند که حسابرسی کسب‌وکاری است که حسابرسان باید ریسک نرخ بازده نامشخصی را در آن در نظر گیرند و در تصمیم‌گیری در خصوص قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، آن را لحاظ کنند (همان منبع).

از سوی دیگر، کمیته حسابرسی به‌عنوان یک سازوکار کنترلی، نظام کنترل داخلی را قوی‌تر و کیفیت گزارش‌های مالی را بهبود می‌بخشد. در واقع، ویژگی‌های کمیته حسابرسی موجب عملکرد بهتر شرکت می‌شود. طبق نظریه نمایندگی، کمیته حسابرسی مسئولیت پاسخگویی به صاحبان سهام در نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی را برعهده دارد. کمیته حسابرسی یک کمیته فرعی تحت چارچوب حاکمیت شرکتی است که هیئت‌مدیره برخی از مسئولیت‌های نظارتی را به آن محول می‌کند (بذرافشان، ۱۳۹۵). این نظارت با هدف جلوگیری از اقدام‌های فرصت‌طلبانه مدیران که موجب زیان‌های مالی خواهد شد، صورت می‌گیرد.

تخصیص اعضای کمیته حسابرسی باعث می‌شود آنان روش‌های حسابرسی مناسبی را به کار گیرند و همچنین، قادر به شناسایی و پیشگیری ریسک‌های غیرمنتظره نیز باشند. این امر، ریسک حسابرسی را کاهش می‌دهد و موجب می‌شود تا مسئولیت حسابرس کمتر شود (نگروهو و فوآد، ۲۰۱۷). پرسونز^۲ (۲۰۰۹) بیان کرد که هر چه تخصیص مالی کمیته بیشتر باشد، احتمال کشف معاملات صوری و اشتباه در صورت‌های مالی افزایش می‌یابد. چوی^۳ و همکاران (۲۰۱۴) هم نشان دادند که بازده غیرعادی در شرکت‌های دارای کمیته حسابرسی کمتر است. در مقابل آبرناتی^۴ و همکاران (۲۰۱۳) به این نتیجه رسیدند که رابطه‌ای بین ویژگی‌های کمیته و هزینه‌های تولیدی غیرعادی به‌عنوان معیاری از مدیریت سود مثبتی بر فعالیت‌های واقعی، وجود ندارد.

تخصیص مالی به اعضای کمیته حسابرسی امکان می‌دهد تا شناخت بهتری از مسائل

1. Simunic and Stein
2. Persons
3. Choi
4. Abernathy

حسابرسی، ریسک‌های محیطی شرکت، خطرها و رویه‌های حسابرسی پیشنهادی برای حل و فصل این مسائل و ریسک‌ها داشته باشند. با این نتایج انتظار می‌رود بین حق‌الزحمه حسابرسی و تخصص مالی کمیته حسابرسی، ریسک‌های محیطی و حق‌الزحمه حسابرسی، ارتباطی مثبت وجود داشته باشد؛ به طوری که کمیته حسابرسی دارای تخصص مالی قوی می‌تواند موجب کاهش ریسک صاحبکار و همچنین، کاهش حق‌الزحمه حسابرسی شود. این مطالعه به دو دلیل انجام شده است؛ **نخست**، اعتماد سهامداران با رسوایی‌های مختلف حسابداری و ریسک‌های محیطی شرکت‌ها و بحران‌های مالی که تنظیم‌کنندگان و سازندگان بازار را وا داشت که بر نیاز به اعضای کمیته حسابرسی برای داشتن تخصص مالی، تاکید کنند. وجود تخصص مالی بیشتر در کمیته در نهایت بر تصمیم‌های هیئت‌مدیره از جمله سیاست کاهش ریسک صاحبکار و کاهش حق‌الزحمه، تاثیر می‌گذارد. وجود تخصص مالی در کمیته حسابرسی آنها را از اتهام به ضعف در نقش کاهش ریسک صاحبکار حفظ کرده و منافع سهامداران را بهتر به کار می‌گیرند. دوم، مفهوم روبه‌رشدی وجود دارد که چگونه تخصص مالی در کمیته حسابرسی، باعث بهبود کارایی هیئت‌مدیره در کاهش ریسک‌های محیطی شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود بنابراین، با توجه به اهمیت تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی، این مورد باید تجزیه و تحلیل شود که چگونه تخصص مالی کمیته حسابرسی بر سیاست کاهش ریسک صاحبکار و بهبود حق‌الزحمه حسابرسی، تاثیر می‌گذارد.

پژوهشگران برای برآورد الگوی حق‌الزحمه حسابرسی، از متغیرهای زیادی استفاده کرده‌اند. یکی از این موارد، ریسک محیطی شرکت است. در صورتی که ریسک محیط شرکت در سطح بالایی برآورد شود، حسابرس برای رسیدگی به صورت‌های مالی، سطح تردید حرفه‌ای خود را افزایش می‌دهد که این امر موجب افزایش حجم رسیدگی حسابرس و در نتیجه، افزایش هزینه حسابرسی می‌شود (گالون^۱، ۱۹۸۲). به طور کلی، حق‌الزحمه حسابرسی تابعی از مقدار زمان صرف‌شده در انجام عملیات حسابرسی و زیان مورد انتظار آینده (از دست دادن شهرت، از دست دادن مشتری، دعاوی حقوقی و غیره) است. ریسک صاحبکار بر این دو عامل اثرگذار است و حسابرسان ریسک صاحبکار را باید در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، در نظر گیرند. زیان مورد انتظار آینده با افزایش ریسک ورشکستگی، افزایش می‌یابد؛ چراکه احتمال تحریف کشف‌نشده در شرکت‌های

ورشکسته، خیلی بالاتر است. علاوه بر این، انتظار می‌رود حساب‌برسان جهت جلوگیری از اقامه دعاوی حقوقی، تلاش خود را در برابر شرکت‌هایی با احتمال ورشکستگی بالا، افزایش دهند (همان منبع). هامادا^۱ (۱۹۷۲)، لو^۲ (۱۹۷۴) و گاهلون و گنتری^۳ (۱۹۸۲) نشان دادند که ریسک شرکت تابعی از اهرم مالی، اهرم عملیاتی و ریسک تجاری است. از آنجایی که حق‌الزحمه حسابرسی تحت تأثیر ریسک شرکت قرار می‌گیرد، این سه عامل باید در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در نظر گرفته شود. در حالی که انتظار می‌رود همه ابعاد مختلف ریسک تحت تأثیر تصمیم‌های مربوط به حق‌الزحمه حسابرسی قرار گیرد، ممکن است سه عامل پیش‌گفته به یک اندازه در تصمیم‌گیری قیمت‌گذاری حسابرسی، مهم نباشند (نیکین و سالستروم، ۲۰۱۵).

حق‌الزحمه حسابرسی در برنامه‌ریزی و اجرای مناسب و باکیفیت کار حسابرسی مالی، مؤثر است. کیفیت پایین حسابرسی موجب کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود و این امر نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می‌شود، بلکه زمینه‌ساز کاهش اعتبار فرایند حسابرسی در ابعاد کلان است (تنانی و علوی، ۱۳۹۲). کمیته حسابرسی یکی از مهم‌ترین ارکان حاکمیت شرکتی است که نقش مهمی در فرآیند حسابرسی و گزارشگری مالی دارد، در نتیجه، انتظار می‌رود بر دامنه حسابرسی، میزان تلاش حسابرسی و در نتیجه حق‌الزحمه حسابرسی، تأثیرگذار باشد. کمیته حسابرسی کیفیت اطلاعات را به‌طور مستقیم از طریق نظارت بر گزارشگری مالی و به‌طور غیرمستقیم با اعمال مراقبت و توجه به کنترل‌های داخلی و حسابرسی مستقل، افزایش می‌دهد و در انتها، بهبود کیفیت اطلاعات و کنترل‌های قوی می‌تواند منجر به افزایش اعتماد و اطمینان سرمایه‌گذاران از کیفیت گزارشگری مالی شود (رحیمیان و توکل‌نیا، ۱۳۹۰). بدیهی است در یک چنین فضای اعتمادی، حساب‌برسان مستقل زمان کمتری برای حسابرسی صورت‌های مالی صرف و حق‌الزحمه کمتری طلب کنند. وجود کمیته حسابرسی منجر به ارتباط مناسبی بین هیئت‌مدیره، حساب‌برسان مستقل و حساب‌برسان داخلی می‌شود (ویندرام و سونگ^۴، ۲۰۰۴). این کمیته عملیات حسابرسی را انجام نمی‌دهد، بلکه با تأکید بر مسئولیت و منابع مورد نیاز حسابرسی، اجرای فرایند حسابرسی را تسهیل می‌کند (لایوینگستون^۵،

1. Hamada
2. Lev
3. Gahlon and Gentry
4. Windram
5. Livingston

(۲۰۰۵).

به عقیده ابوت و همکاران^۱ (۲۰۰۳)، کمیته حسابرسی می‌تواند از دو طریق بر حق‌الزحمه حسابرسی اثر بگذارد؛ نخست از طریق انتخاب حسابرسان و دوم از طریق تاثیر خود بر برنامه و دامنه حسابرسی. اعضای کمیته حسابرسی باید از دانش و تخصص حسابداری مالی لازم و کافی برخوردار باشند. اعضای دارای تخصص مالی نقش‌های نظارتی خود را در فرآیند گزارشگری مالی به‌طور موثرتری انجام می‌دهند (دیفوند^۲ و همکاران، ۲۰۰۵). در مقابل، یافته‌های ویسواناتان و کریشان (۲۰۰۹) حاکی از رابطه‌ای منفی بین تخصص مالی کمیته و حق‌الزحمه حسابرس است. به عبارت دیگر، کیفیت بالای کمیته تلاش حسابرسی را کاهش می‌دهد و در نتیجه، حق‌الزحمه کمتری را مطالبه می‌کند.

پیشینه تحقیق

در این بخش، مروری کوتاه بر پژوهش‌های مرتبط با موضوع تحقیق ارائه شده است. نگره‌هو و فواد^۳ (۲۰۱۷) به بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی (شامل استقلال کمیته حسابرسی، تعداد جلسه‌های کمیته حسابرسی، تجربه و دانش مالی اعضای کمیته حسابرسی و اندازه کمیته حسابرسی)، پاداش هیئت‌مدیره و پیچیدگی حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرس پرداختند. نتایج حاکی از آن بود که استقلال کمیته حسابرسی و تعداد جلسه‌های کمیته ارتباط معناداری با حق‌الزحمه حسابرسی ندارد؛ در حالی که تجربه و دانش مالی اعضای کمیته حسابرسی، رابطه منفی و معناداری با آن دارند. همچنین، اندازه کمیته حسابرسی، پاداش هیئت‌مدیره و پیچیدگی حسابرسی اثر مثبتی بر حق‌الزحمه حسابرسی دارند.

وو^۴ (۲۰۱۲) به بررسی رابطه میان حاکمیت شرکتی و حق‌الزحمه حسابرسی پرداخت. وی دریافت که میان حاکمیت شرکتی و حق‌الزحمه حسابرسی، ارتباط منفی و معناداری وجود دارد. اما در بررسی نمونه‌ها به‌صورت زیرمجموعه‌ای از نمونه‌ی کل، نتایج حاکی از آن بود که تأثیر حاکمیت شرکتی بر هزینه‌های حسابرسی متأثر از رشد شرکت است. به بیان دیگر، ارتباط منفی میان حاکمیت شرکتی و حق‌الزحمه حسابرسی از لحاظ آماری در گروه شرکت‌هایی که رشد ملایمی طی دوره مورد آزمون داشتند، معنادار بود و برای

1. Abbott
2. Defond
3. Nugroho
4. Wu

شرکت‌هایی که طی دوره موردنظر رشد سریع یا منفی را تجربه کرده بودند، معنادار نبوده است.

نیکین و همکاران (۲۰۱۵)، اثر ریسک بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی را در انگلستان بررسی کردند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که حق‌الزحمه خدمات حسابرسی با ابعاد ریسک (ریسک مالی، ریسک عملیاتی و ریسک تجاری) رابطه مثبتی دارد. طبق یافته‌های پژوهش، هزینه‌های نمایندگی، حجم عملیات شرکت و پیچیدگی حسابرسی، از توانایی توصیف حق‌الزحمه خدمات حسابرسی برخوردار هستند.

زارعی و عبدی (۱۳۸۹) با بررسی تاثیر وجود حسابرسی داخلی بر کاهش رخداد تحریف‌های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت‌ها به این نتیجه رسیدند که میان کمیته حسابرسی ضعیف و کیفیت نازل اطلاعات، تحریف با اهمیت، وجود ریسک محیطی و ضعف کنترل‌های داخلی، رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

بررسی یافته‌های دیگر نیز نشان می‌دهد که تخصص مالی اعضای کمیته بر ریسک محیطی شرکت اثر منفی و معناداری دارد (چوی و همکاران، ۲۰۱۴). همچنین، اثر تخصص مالی اعضای کمیته با حق‌الزحمه، رابطه منفی و معناداری است (کریشان و همکاران، ۲۰۱۳) و در نهایت، ریسک و حق‌الزحمه رابطه منفی و معناداری با یکدیگر دارند (نیکین و سالستروم، ۲۰۱۵).

فرضیه‌های پژوهش

حسابرسان جهت قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی از عوامل گوناگونی استفاده می‌کنند. این عوامل شامل ریسک، حجم و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی است. در واقع، حسابرسی حرفه‌ای است که در آن نرخ نامشخص بازده توسط ریسک برآورد و این ریسک در قیمت‌گذاری حسابرسی منعکس می‌شود (سایمونیک و استین^۱، ۱۹۹۶). بمبر و همکاران^۲ (۱۹۹۳) عنوان کردند که ریسک‌های محیطی شرکت بر حق‌الزحمه حسابرسی اثرگذار است.

از سوی دیگر، کمیته حسابرسی به‌عنوان یک سازوکار کنترلی، نظام کنترل داخلی را قوی‌تر و کیفیت گزارش‌های مالی را بهبود می‌بخشد. تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی در پیشگیری و جلوگیری از وقوع اشتباه در فرایند گزارشگری مالی، می‌تواند

1. Simunic
2. Bamber

به گونه‌ای مؤثر عمل کند (یاتیم و همکاران^۱، ۲۰۰۶). این موضوع باعث می‌شود کنترل داخلی صاحب‌کار به شکلی قوی‌تر عمل کند و همچنین، ریسک ذاتی حسابرسی را کاهش دهد. با این وجود، با توجه به حجم آزمون محتوای مورد نیاز، حق‌الزحمه حسابرسی کاهش می‌یابد (نگروهو و فوآد، ۲۰۱۷). چنین انتظار می‌رود که هرچقدر کمیته حسابرسی اثربخش‌تر باشد (در نتیجه ویژگی‌های آن)، باید ریسک‌های محیطی و در نتیجه حق‌الزحمه کاهش یابد؛ این در حالی است که با وجود پرریسک بودن شرکت و وجود کمیته حسابرسی، حسابرس حق‌الزحمه کمتری را تقاضا خواهد کرد.

بر اساس مبانی نظری و پیشینه مطرح‌شده، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر طراحی و تدوین شده است:

فرضیه اول: تخصص مالی کمیته حسابرسی، با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معناداری دارد.

فرضیه دوم: تخصص مالی کمیته حسابرسی، با ریسک‌های محیطی شرکت رابطه منفی و معناداری دارد.

فرضیه سوم: تخصص مالی کمیته حسابرسی، رابطه میان ریسک مالی و حق‌الزحمه حسابرسی را تضعیف می‌کند.

فرضیه چهارم: تخصص مالی کمیته حسابرسی، رابطه میان ریسک عملیاتی و حق‌الزحمه حسابرسی را تضعیف می‌کند.

فرضیه پنجم: تخصص مالی کمیته حسابرسی، رابطه میان ریسک تجاری و حق‌الزحمه حسابرسی را تضعیف می‌کند.

روش‌شناسی پژوهش

مدل تحلیلی پژوهش

پیش از پرداختن به مدل‌های پژوهش، لازم به ذکر است که تعریف همه متغیرهای مورد استفاده در مدل‌های مذکور، در جدول (۱) ارائه شده است.

برای آزمون فرضیه اول پژوهش از مدل (۱) به شرح زیر استفاده شده است:

$$LN\text{Fee}_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACEDU_{it} + \beta_2 LN\text{TA}_{it} + \beta_3 MB_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 A_Size_{it} + \varepsilon_{it}$$

برای آزمون فرضیه دوم پژوهش به ترتیب از مدل‌های (۲)، (۳) و (۴) به شرح زیر استفاده شده است:

$$\begin{aligned} LEVR_{it} &= \beta_0 + \beta_1 ACEDU_{it} + \beta_2 LNTA_{it} + \beta_3 MB_{it} + \beta_4 ROA_{it} \\ &\quad + \beta_5 A_Size_{it} + \varepsilon_{it} \\ OLR_{it} &= \beta_0 + \beta_1 ACEDU_{it} + \beta_2 LNTA_{it} + \beta_3 MB_{it} + \beta_4 ROA_{it} \\ &\quad + \beta_5 A_Size_{it} + \varepsilon_{it} \\ BRisk_{it} &= \beta_0 + \beta_1 ACEDU_{it} + \beta_2 LNTA_{it} + \beta_3 MB_{it} + \beta_4 ROA_{it} \\ &\quad + \beta_5 A_Size_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

برای آزمون فرضیه سوم پژوهش از مدل (۲) به شرح زیر استفاده شده است:

$$\begin{aligned} LNAFee_{it} &= \beta_0 + \beta_1 LEVR_{it} + \beta_2 ACEDU_{it} + \beta_3 LEVR_{it} * ACEDU_{it} \\ &\quad + \beta_4 LNTA_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

برای آزمون فرضیه چهارم پژوهش از مدل (۲) به شرح زیر استفاده شده است:

$$\begin{aligned} LNAFee_{it} &= \beta_0 + \beta_1 OLR_{it} + \beta_2 ACEDU_{it} + \beta_3 OLR_{it} * ACEDU_{it} \\ &\quad + \beta_4 LNTA_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

برای آزمون فرضیه پنجم پژوهش از مدل (۳) به شرح زیر استفاده شده است:

$$\begin{aligned} LNAFee_{it} &= \beta_0 + \beta_1 OLR_{it} + \beta_2 ACEDU_{it} + \beta_3 OLR_{it} * ACEDU_{it} \\ &\quad + \beta_4 LNTA_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

۱. شرکت قبل از سال ۱۳۹۱ در بورس پذیرفته شده و تا پایان سال ۱۳۹۷ در بورس فعال باشد.
۲. به دلیل ماهیت متفاوت عملیات و ساختار صورت‌های مالی، شرکت نباید از صنایع واسطه‌گری مالی و پولی، بانک‌ها و موسسات اعتباری، شرکت‌های سرمایه‌گذاری و سایر واسطه‌گری‌های مالی باشد.
۳. به منظور حذف آثار فصلی و مناسبتی، سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفند باشد و طی بازه زمانی تحقیق تغییر سال مالی نداشته باشد.
۴. اطلاعات مالی شرکت‌ها در دسترس باشد.

پس از اعمال محدودیت‌های فوق، تعداد ۱۰۱ شرکت به عنوان شرکت‌های برگزیده، انتخاب شدند.

جدول (۱) تعریف عملیاتی متغیرهای تحقیق

نام	نام متغیر
LNAFEE	حق الزحمه حسابرسی: عبارت از لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی پرداختی توسط شرکت است
ACEDU	تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی: از تقسیم تعداد اعضای که دارای مدرک تحصیلی حسابداری و حسابرسی هستند، بر تعداد کل اعضای کمیته حسابرسی حاصل شده است
LEVR	ریسک مالی: از تقسیم جمع بدهی‌ها به ارزش دفتری دارایی‌ها به دست آمده است
OLR	ریسک عملیاتی: از تقسیم درصد تغییرات سود قبل از بهره و مالیات تقسیم بر درصد تغییرات درآمد فروش حاصل شده است.
BR	ریسک تجاری: ریسک تجاری در حقیقت تغییرپذیری سود قبل از بهره و مالیات شرکت است
LNTA	اندازه شرکت: از طریق محاسبه لگاریتم دارایی‌های شرکت در پایان سال مالی اندازه‌گیری شده است
MB	رشد شرکت: عبارت از نسبت ارزش بازار سهام شرکت به ارزش دفتری آن است
ROA	بازده دارایی‌ها: از نسبت سود خالص به مجموع دارایی‌ها به دست می‌آید.
A_SIZE	اندازه موسسه حسابرسی: اگر حسابرس سازمان حسابرسی باشد برابر یک و در غیر این صورت برابر صفر است

تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته پژوهش، حق الزحمه حسابرسی است که برای سنجش آن بر اساس سجادی و همکاران (۱۳۸۴) از لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی استفاده شده است.

متغیرهای مستقل پژوهش شامل تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و ریسک‌های محیطی شرکت (شامل ریسک مالی، ریسک عملیاتی و ریسک تجاری) است. تعریف عملیاتی این متغیرها عبارت هستند از:

- متغیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی، از تقسیم تعداد اعضای که دارای مدرک تحصیلی حسابداری و حسابرسی هستند، بر تعداد کل اعضای کمیته حاصل شده است (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۱).
- برای سنجش ریسک مالی، از اهرم مالی که از تقسیم جمع بدهی به ارزش دفتری دارایی‌ها به دست می‌آید، استفاده شده است. اهرم مالی عامل فزاینده ریسک مالی است. هر چقدر انحراف (یا احتمال انحراف) از پیش‌بینی بیشتر باشد، ریسک مالی شرکت نیز بیشتر است (نیکینن و سالستروم، ۲۰۰۵).
- برای سنجش ریسک عملیاتی، از درصد تغییرات سود قبل از بهره و مالیات تقسیم بر درصد تغییرات درآمد فروش است. اهرم عملیاتی نقش مهمی در محاسبه پیش‌بینی

- سود قبل از بهره و مالیات و ریسک تجاری دارد. این اهرم به هزینه ثابت عملیاتی (هزینه ثابت به جز بهره وام‌ها) بستگی دارد (نیکینن و سالستروم، ۲۰۰۵).
- ریسک تجاری، بخشی از ریسک شرکت می‌باشد که مربوط به ترکیب دارایی‌ها و تصمیم‌های عملیاتی شرکت است. ریسک تجاری در حقیقت تغییرپذیری سود قبل از بهره و مالیات شرکت است. هر قدر اهرم عملیاتی بزرگ‌تر باشد، ریسک تجاری شرکت نیز بزرگ‌تر است و با تغییر کوچکی در عملیات شرکت، ریسک تجاری شرکت تغییر می‌کند. ریسک تجاری از حاصل تقسیم خالص فروش شرکت بر کل دارایی‌های آن به دست می‌آید (نیکینن و سالستروم، ۲۰۰۵).
 - در واقع، ریسک مالی میزان ناتوانی شرکت در رویارویی با بدهی‌های خود را نشان می‌دهد از طرفی ریسک عملیاتی میزان ناتوانی شرکت در رویارویی با هزینه‌های ثابت را نشان می‌دهد (وستون و همکاران^۱، ۲۰۰۴).
 - متغیرهای کنترلی این پژوهش نیز عبارت هستند از:
 - اندازه شرکت (LNTA) با محاسبه لگاریتم طبیعی دارایی‌های شرکت در پایان سال اندازه‌گیری شده است (ابوت^۲ و همکاران، ۲۰۰۳؛ چان^۳ و همکاران، ۲۰۱۳)،
 - رشد شرکت (MB) که از نسبت ارزش بازار سهام شرکت به ارزش دفتری سهام آن به دست می‌آید،
 - بازده دارایی‌های (ROA) که از نسبت سود خالص به مجموع دارایی‌ها به دست می‌آید، و
 - اندازه موسسه حسابرسی (A_Size) برابر یک خواهد بود، اگر حسابرس مستقل انتخاب شده سازمان حسابرسی باشد؛ در غیراین صورت مقدار آن برابر صفر لحاظ می‌شود.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

چنانچه در جدول (۲) مشهود است، حدود ۶۰ درصد اعضای کمیته حسابرسی دارای تخصص مالی هستند. حداقل و حداکثر این متغیر به ترتیب صفر و یک است. به طور

1. Weston et all
2. Abbott
3. Chan

میانگین حدود ۵۸ درصد از دارایی‌های شرکت‌های نمونه از طریق بدهی‌ها تامین مالی شده است. و میانگین خالص فروش شرکت بر کل دارایی‌های آن نیز در حدود ۸۷ درصد می‌باشد. آمار توصیفی متغیرهای پژوهشی به اختصار در جدول (۲) ارائه شده است.

جدول (۲): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد	تعداد مشاهدات	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
حق‌الزحمه حسابرسی	LNAFEE	۷۰۷	۶/۹۸۰	۶/۹۴۴	۸/۴۰۸	۴/۷۸۷	۰/۸۱۵
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	ACEDU	۷۰۷	۰/۵۹۶	۰/۶۶۷	۱	۰	۰/۳۸۴
ریسک مالی	LEVR	۷۰۷	۰/۵۸۳	۰/۶۱۲	۰/۸۷۹	۰/۱۸۴	۰/۱۹۴
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی*ریسک مالی	LEVR*ACEDU	۷۰۷	۰/۳۴۰	۰/۳۳۹	۰/۸۷۹	۰	۰/۲۵۸
ریسک عملیاتی	OLR	۷۰۶	-۴/۴۲۲	۱/۱۷۱	۲۰/۲۲۸	-۴۳۴۶/۰۶۰	۱۶۴/۶۰۷
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی*ریسک عملیاتی	OLR*ACEDU	۷۰۶	-۴/۶۵۲	۰/۲۶۴	۲۰/۲۲۸	-۴۳۴۶/۰۶۰	۱۶۳/۶۹۷
ریسک تجاری	BR	۷۰۶	۰/۸۶۹	۰/۷۸۴	۱/۶۷۹	۰/۳۶۹	۰/۴۰۱
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی*ریسک تجاری	BR*ACEDU	۷۰۶	۰/۵۱۸	۰/۴۶۹	۱/۶۷۹	۰	۰/۴۲۸
اندازه شرکت	LNTA	۷۰۷	۱۳/۸۱۵	۱۳/۸۶۶	۱۵/۳۴۷	۱۰/۴۹۲	۰/۹۷۶
رشد شرکت	MB	۷۰۷	۴/۲۶۸	۳/۳۷۸	۱۲/۶۰۴	-۱۱۴/۴۷۷	۷/۴۳۰
بازده دارایی‌ها	ROA	۷۰۷	۰/۱۳۱	۰/۱۰۳	۰/۳۹۱	-۰/۰۶۲	۰/۱۳۸
اندازه حسابرس	A_Size	۷۰۷	۰/۲۰۲	۰	۱	۰	۰/۴۰۲

آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

پایایی به این معناست که میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس آنها، در

بین سال‌های مختلف ثابت بوده است. بدین منظور، از آزمون لوین، لین و چو^۱ استفاده شده و نتایج آزمون مذکور در جدول (۳) نشان داده شده است. بر اساس نتایج حاصل، متغیرهای پژوهش در دوره بررسی، پایا بوده‌اند؛ زیرا احتمال آماره آزمون لوین، لین و چو برای تمام متغیرها، کمتر از سطح خطای ۵٪ بوده است.

آزمون نرمال بودن پسماند مدل‌های رگرسیونی

به منظور بررسی نرمال بودن پسماند مدل‌های رگرسیونی فرضیه‌های پژوهش از آزمون جارک-برا در محیط نرم‌افزاری ایویوز استفاده شده است. با توجه به نتایج آزمون جارک-برا برای هر سه مدل کمتر از ۰/۰۵ است، فرض صفر این آزمون رد می‌شود. زمانی که اندازه نمونه به اندازه کافی بزرگ باشد، انحراف از فرض نرمال بودن به طور معمول بی‌اهمیت و پیامدهای آن ناچیز است. در شرایط مذکور، با توجه به قضیه حد مرکزی می‌توان دریافت که حتی اگر باقیمانده‌ها نرمال نباشند، آماره‌های آزمون که به طور مجانبی از توزیع نرمال پیروی می‌کنند، بدون تورش هستند و از کارایی برخوردارند. لذا با توجه به این مطالب می‌توان فرض نرمال بودن جمله خطا را نادیده گرفت.

جدول (۳): نتایج آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد	آماره لوین، لین و چو	احتمال آماره لوین، لین و چو
حق الزحمه حسابرسی	LNAFEE	-۴۲۰/۳۹۴	۰,۰۰۰۰
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	ACEDU	-۱۷/۰۷۱۳	۰,۰۰۰۰
ریسک مالی	LEVR	-۲۷/۷۰۳۶	۰,۰۰۰۰
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی*ریسک مالی	LEVR*ACEDU	-۴۳/۰۵۸۵	۰,۰۰۰۰
ریسک عملیاتی	OLR	-۷۵/۸۸۵۱	۰,۰۰۰۰
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی*ریسک عملیاتی	OLR*ACEDU	-۰/۳۹۲۷۳	۰,۰۰۰۰
ریسک تجاری	BR	-۳۵/۹۵۷۳	۰,۰۰۰۰
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی*ریسک تجاری	BR*ACEDU	-۴۱/۶۳۱۶	۰,۰۰۰۰
اندازه شرکت	LNTA	-۱۵/۱۴۶۰	۰,۰۰۰۰
رشد شرکت	MB	-۱۰/۱۹۷۳	۰,۰۰۰۰
بازده دارایی‌ها	ROA	-۲۵/۴۳۱۴	۰,۰۰۰۰
اندازه حسابرس	A_Size	-2/34177	۰,۰۰۹۶

آزمون ناهمسانی واریانس

به منظور بررسی ناهمسانی واریانس نیز از آزمون وایت استفاده شده که نتایج آن نشان می‌دهد فرضیه صفر آزمون مبنی بر وجود همسانی واریانس در مدل، رد می‌شود.

آزمون نبود هم خطی

هم خطی به معنای وجود رابطه خطی شدید بین متغیرهای توضیحی یک رگرسیون است. نبود هم خطی، یک حالت کاملاً ایده آل است؛ پس در بررسی هم خطی، بحث شدت و ضعف آن مطرح می‌باشد. هم خطی یک مشکل درون نمونه‌ای است و بررسی آن نیازی به استنباط آماری ندارد. وجود هم خطی شدید بین متغیرهای توضیحی یک مدل، موجب تورش ضرایب آن و بی اعتباری آزمون معناداری ضرایب خواهد بود (سوری، ۱۳۹۳). یکی از شیوه‌های بررسی هم خطی، محاسبه آماره عامل تورم واریانس است. چنانچه این آماره از عدد ۱۰ کوچکتر باشد، هم خطی شدیدی وجود ندارد (مومنی و فعال قیومی، ۱۳۹۱). در جدول (۴) مقادیر عوامل تورم واریانس متغیرهای مدل پژوهش، گزارش شده است. نتایج نشان می‌دهد که بین متغیرهای توضیحی مدل رگرسیونی پژوهش، هم خطی شدیدی وجود ندارد.

جدول (۴): نتایج آزمون نبود هم خطی

متغیر	نماد	عامل تورم واریانس
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	ACEDU	۲/۵۹۸۰۵۹
ریسک مالی	LEVR	۵/۰۹۲۳۴۸
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی*ریسک مالی	LEVR*ACEDU	۶/۷۳۳۱۴
ریسک عملیاتی	OLR	۶/۷۹۹۲۳
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی*ریسک عملیاتی	OLR*ACEDU	۲/۹۸۳۵۸۴
ریسک تجاری	BR	۶/۱۵۳۲۴۳
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی*ریسک تجاری	BR*ACEDU	۱/۳۴۷۰۸۱
اندازه شرکت	LNTA	۱/۰۹۹۲۱۹
رشد شرکت	MB	۱/۵۴۰۸۳۱
بازده دارایی‌ها	ROA	۱/۱۰۷۴۹۴
اندازه حسابرس	A_Size	۲/۵۹۸۰۵۹

مدل‌های رگرسیونی فرضیه‌های پژوهش

مدل رگرسیونی فرضیه اول

جدول (۵): نتایج برازش مدل رگرسیونی اثرات ثابت فرضیه اول پژوهش

$LNAFee_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACEDU_{it} + \beta_2 LNTA_{it} + \beta_3 MB_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 A_Size_{it} + \varepsilon_{it}$				
متغیر	نماد	ضرایب رگرسیونی	آماره تی	احتمال آماره تی
تخصیص مالی اعضای کمیته حسابرسی	ACEDU	-۰/۲۳۴۶۶۹	۱۰/۰۴۳۱۱	۰/۰۰۰۰
اندازه شرکت	LNTA	۰/۴۴۳۹۸۹	۲۵/۶۶۰۷۱	۰/۰۰۰۰
رشد شرکت	MB	۰/۰۰۱۰۰۵	۰/۵۷۶۷۲۸	۰/۵۶۴۳
هابازده دارایی	ROA	-۰/۳۱۶۵۰۲	-	۰/۰۰۰۳
اندازه حسابرس	A_Size	-۰/۰۸۰۵۲۹	-۱/۲۸۱۰۶۴	۰/۲۰۰۷
ضریب خطا	C	۰/۷۶۰۹۲۹	۳/۱۳۴۵۱۵	۰/۰۰۱۸
آماره آزمون اف لیمر	احتمال آماره آزمون اف لیمر	آماره آزمون هاسمن	احتمال آماره آزمون هاسمن	
۷/۷۱۶۸۵۸	۰/۰۰۰۰	۱۷/۰۷۲۱۵۰	۰/۰۰۴۴	
ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	دوربین - واتسون	آماره اف	احتمال آماره اف
۰/۹۶۴۹۳۷	۰/۹۵۸۸۰۰	۱/۵۶۲۱۴۴	۱۵۷/۲۵۵۷	۰/۰۰۰۰

رویه تحلیل دو آزمون اف لیمر و هاسمن چنین است که چون احتمال حاصل در آزمون اف لیمر کمتر از سطح خطای ۵٪ است، مدل تلفیقی مناسب نیست و باید از یکی از شیوه‌های اثرات تصادفی یا ثابت، استفاده شود. آزمون هاسمن نشان داد که اثرات ثابت، مدل مناسبی است؛ زیرا سطح احتمال این آزمون از ۵٪ کمتر است.

آماره دوربین - واتسون این مدل در حدود ۱/۵۶ محاسبه شده است. در واقع با توجه به اینکه این مقدار بسیار به عدد ۲ نزدیک است و بین ۲/۵ تا ۱/۵ قرار دارد، می‌توان ادعا کرد که پسماندهای این مدل خودهمبسته نیستند؛ بنابراین این فرض کلاسیک رگرسیون نیز تایید می‌شود. مقدار آماره اف (۱۵۷/۲۵۵) و احتمال آن (۰/۰۰۰) نیز نشان می‌دهد که رگرسیون مورد استفاده معنادار است. همچنین، مقدار ضریب تعیین تعدیل شده حاکی از آن است که این مدل ۹۵/۸۸ درصد از تغییرات حق‌الزحمه حسابرسی را توضیح و تبیین می‌کند. از سوی دیگر همان گونه که در جدول (۵) ذکر شده، ضریب متغیر تخصص مالی

اعضای کمیته حسابرسی در حدود ۰/۲۳۵- و سطح احتمال آن هم ۰/۰۰۰ محاسبه شده است؛ یعنی اثر این متغیر بر حق الزحمه حسابرسی معنادار است. بدین ترتیب بر اساس یافته‌های حاصل، فرضیه اول پژوهش رد نمی‌شود؛ یعنی، تخصص مالی کمیته حسابرسی، با حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معناداری دارد.

مدل رگرسیونی فرضیه دوم

جدول (۶): نتایج برازش مدل رگرسیونی اثرات ثابت فرضیه اول پژوهش

$ENVIROMENTALRisk_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACEDU_{it} + \beta_2 LNTA_{it} + \beta_3 MB_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 A_Size_{it} + \varepsilon_{it}$				
متغیر	نماد	LEVR	OLR	BR
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	ACEDU	-۰/۰۰۵۹	-۰/۰۱۱۵	-۰/۰۳۶۱
اندازه شرکت	LNTA	-۰/۰۰۱۸	-۰/۱۱۰۶	-۰/۰۰۰۰
رشد شرکت	MB	۰/۹۷۶۹	۰/۰۰۰۱	۰/۰۴۴۹
هابازده دارایی	ROA	-۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰
اندازه حسابرس	A_Size	۰/۰۵۰۷	-۰/۰۰۷۵	۰/۵۸۲۱
ضریب خطا	C	۰/۰۰۰۰	۰/۴۷۹۶	۰/۰۰۰۰
احتمال آماره اف لیمر		۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰
احتمال آماره هاسمن		۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۹۷۰۵۱۲	۰/۸۱۶۲۵۰	۰/۹۴۱۷۴۹
دوربین - واتسون		۱/۶۰۷۴۶۲	۲/۱۷۴۴۶۵	۱/۸۱۷۸۸۹
آماره اف		۲۲۱/۹۸۵۱	۵/۷۸۰۹۰۹	۱۰۹/۳۹۵۹
احتمال (آماره اف)		۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰

رویه تحلیل دو آزمون اف لیمر و هاسمن چنین است که چون احتمال حاصل در آزمون اف لیمر برای هر سه مدل یادشده کمتر از سطح خطای ۵٪ است، مدل تلفیقی مناسب نیست و باید از روش اثرات تصادفی یا ثابت استفاده شود. آزمون هاسمن نشان داد که اثرات ثابت مدل مناسبی است؛ زیرا سطح احتمال این آزمون برای هر سه مدل از ۵٪ کمتر است.

آماره دوربین - واتسون مدل‌های فوق به ترتیب در حدود ۱/۶، ۲/۲ و ۱/۸ محاسبه شده است. در واقع با توجه به اینکه این مقدار بین ۲/۵ تا ۱/۵ قرار دارد، می‌توان ادعا کرد که پسماندهای این مدل خودهمبسته نیستند؛ بنابراین این فرض کلاسیک رگرسیون نیز تایید می‌شود. همچنین، با توجه به اینکه احتمال آماره اف برای مدل‌های فرضیه دوم پژوهش از

سطح معناداری ۰/۰۵ کوچکتر است، می‌توان ادعا کرد که مدل‌های پژوهش توانسته است رفتار متغیر وابسته را به گونه‌ای مناسب برازش کند و این مدل در سطح ۹۵٪ اطمینان، معنادار است. همچنین مقدار ضریب تعیین تعدیل‌شده در جدول (۶)، حاکی از آن است که این مدل‌ها به ترتیب ۹۷، ۸۲ و ۹۴ درصد از ریسک‌های محیطی شرکت را توضیح و تبیین می‌کنند.

بدین ترتیب بر اساس یافته‌های حاصل، فرضیه دوم پژوهش رد نمی‌شود؛ یعنی، تخصص مالی کمیته حسابرسی، با ریسک‌های محیطی شرکت رابطه منفی و معناداری دارد.

مدل رگرسیونی فرضیه سوم

جدول (۷): نتایج برازش مدل رگرسیونی اثرات ثابت فرضیه سوم پژوهش

$LNAFee_{it} = \beta_0 + \beta_1 LEVR_{it} + \beta_2 ACEDU_{it} + \beta_3 LEVR * ACEDU_{it} + \beta_4 LNTA_{it} + \varepsilon_{it}$				
متغیر	نماد	ضرایب رگرسیونی	آماره تی	احتمال آماره تی
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	ACEDU	-۰/۳۵۶۸۵۰	۴/۵۰۷۹۰۹	۰/۰۰۰۰
ریسک مالی	LEVR	۰/۲۲۷۱۴۷	۲/۱۰۹۹۶۴	۰/۰۳۵۳
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی * ریسک مالی	LEVR_ACEDU	-۰/۱۸۹۶۴۲	-۱/۶۰۳۰۹۰	۰/۱۰۹۴
اندازه شرکت	LNTA	۰/۴۴۸۷۸۷	۲۵/۳۵۷۲۵	۰/۰۰۰۰
رشد شرکت	MB	۰/۰۰۰۶۷۴	۰/۳۸۶۵۲۷	۰/۶۹۹۲
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۲۳۶۰۷۴	-۲/۱۳۷۲۷۲	۰/۰۳۳۰
اندازه حسابرس	A_Size	-۰/۰۶۹۳۰۷	-۱/۰۹۸۲۳۴	۰/۲۷۲۵
ضریب خطا	C	۰/۵۴۲۴۷۳	۲/۰۴۱۶۲۳	۰/۰۴۱۶
آماره آزمون اف لیمر	احتمال آماره آزمون اف لیمر	آماره آزمون هاسمن	احتمال آماره آزمون هاسمن	
۷/۶۷۹۲۲۳	۰/۰۰۰۰	۱۶/۵۵۳۲۷۲	۰/۰۲۰۵	
ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل‌شده	دورین - واتسون	آماره اف	احتمال آماره اف
۰/۹۶۵۲۵۳	۰/۹۵۹۰۳۶	۱/۵۷۱۹۸۹	۱۵۵/۲۵۳۹	۰/۰۰۰۰

رویه تحلیل دو آزمون اف لیمر و هاسمن چنین است که چون احتمال حاصل در آزمون اف لیمر کمتر از سطح خطای ۵٪ است، مدل تلفیقی مناسب نیست و باید از یکی از شیوه‌های اثرات تصادفی یا ثابت استفاده شود. آزمون هاسمن نشان داد که اثرات ثابت مدل مناسبی است؛ زیرا سطح احتمال این آزمون از ۵٪ کمتر است.

آماره دورین - واتسون این مدل در حدود ۱/۵۷ محاسبه شده است. در واقع با توجه به اینکه این مقدار به عدد ۲ نزدیک است و بین ۲/۵ تا ۱/۵ قرار دارد، می‌توان ادعا کرد که پسماندهای این مدل خودهمبسته نیستند؛ بنابراین این فرض کلاسیک رگرسیون نیز تایید می‌شود. مقدار آماره اف (۱۵۵/۲۵) و احتمال آن (۰/۰۰۰) هم نشان می‌دهد که رگرسیون مورد استفاده معنادار است. همچنین، مقدار ضریب تعیین تعدیل شده حاکی از آن است که این مدل در حدود ۹۶ درصد از تغییرات حوالزحمه حسابرسی را توضیح و تبیین می‌کند.

جدول (۸): نتایج برازش مدل رگرسیونی اثرات تصادفی فرضیه چهارم پژوهش

$LNAFee_{it} = \beta_0 + \beta_1 OLR_{it} + \beta_2 ACEDU_{it} + \beta_3 OLR * ACEDU_{it} + \beta_4 LNTA_{it} + \varepsilon_{it}$				
متغیر	نماد	ضرایب رگرسیونی	آماره تی	احتمال آماره تی
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	ACEDU	-۰/۲۲۷۴۵۷	۹/۵۵۶۱۵۸	۰/۰۰۰۰
ریسک عملیاتی	OLR	۰/۰۰۱۱۱۵	-۱/۱۷۹۱۸۱	۰/۰۰۲۱
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی * ریسک عملیاتی	OLR_ACEDU	۰/۰۰۱۱۹۵	۱/۲۵۸۸۹۴	۰/۲۰۸۶
اندازه شرکت	LNTA	۰/۴۵۸۲۸۹	۲۵/۱۸۸۵۸	۰/۰۰۰۰
رشد شرکت	MB	۰/۰۰۰۷۶۲	۰/۴۳۴۰۹۹	۰/۶۶۴۴
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۲۸۱۵۵۱	-۳/۱۶۴۸۵۸	۰/۰۰۱۶
اندازه حسابرس	A_Size	-۰/۰۸۲۵۸۳	-۱/۳۳۳۳۳۲	۰/۱۸۲۹
ضریب خطا	C	۰/۵۶۵۹۸۸	۲/۲۳۷۰۷۷	۰/۰۲۵۶
آماره آزمون اف لیمر	احتمال آماره آزمون اف لیمر	آماره آزمون هاسمن	احتمال آماره آزمون هاسمن	
۷/۸۳۵۳۶۸	۰/۰۰۰۰	۱۶/۴۰۵۶۷۱	۰/۰۲۱۷	
ضریب تعیین	ضریب تعیین شده تعدیل	دورین - واتسون	آماره اف	احتمال آماره اف

$LNAFee_{it} = \beta_0 + \beta_1 OLR_{it} + \beta_2 ACEDu_{it} + \beta_3 OLR * ACEDU_{it} + \beta_4 LNTA_{it} + \varepsilon_{it}$				
متغیر	نماد	ضرایب رگرسیونی	آماره تی	احتمال آماره تی
۰/۹۶۵۰۳۵	۰/۹۵۸۷۶۸	۱/۵۶۸۸۷۹	۱۵۳/۹۹۰۶	۰/۰۰۰۰

همان گونه که در جدول (۷) ذکر شده، ضریب تعاملی دو متغیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و ریسک مالی، $0/189-$ و سطح احتمال آن $0/109$ محاسبه شده است. در واقع اثر تعاملی این دو متغیر بر حق الزحمه حسابرسی معنی دار نیست؛ اما از آنجا که ضریب این جمله تعاملی منفی است، می توان گفت که اثر مثبت ریسک مالی بر حق الزحمه حسابرسی با افزایش تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی کاهش می یابد. بدین ترتیب بر اساس یافته های حاصل، فرضیه سوم پژوهش تایید نمی شود؛ زیرا معنا-داری ضریب جمله تعاملی بیانگر آن است که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی، رابطه بین ریسک مالی و حق الزحمه حسابرسی را تعدیل نمی کند.

مدل رگرسیونی فرضیه چهارم

رویه تحلیل دو آزمون اف لیمر و هاسمن چنین است که چون احتمال حاصل در آزمون اف لیمر کمتر از سطح خطای ۵٪ است، مدل تلفیقی مناسب نیست و باید از روش اثرات تصادفی یا ثابت استفاده شود. آزمون هاسمن نشان داد که اثرات تصادفی مدل مناسبی است؛ زیرا سطح احتمال این آزمون از ۵٪ بیشتر است.

آماره دورین - واتسون این مدل در حدود $1/57$ محاسبه شده است. در واقع با توجه به اینکه این مقدار به عدد ۲ نزدیک است و بین $2/5$ تا $1/5$ قرار دارد، می توان ادعا کرد که پسماندهای این مدل خودهمبسته نیستند؛ بنابراین این فرض کلاسیک رگرسیون نیز تایید می شود. مقدار آماره اف ($153/99$) و احتمال آن ($0/000$)، نشان می دهد که رگرسیون مورد استفاده معنادار است. همچنین، مقدار ضریب تعیین تعدیل شده حاکی از آن است که این مدل بیش از ۹۶ درصد از تغییرات حق الزحمه حسابرسی را توضیح و تبیین می کند.

جدول (۹): نتایج برازش مدل رگرسیونی اثرات تصادفی فرضیه پنجم پژوهش

$LNAFee_{it} = \beta_0 + \beta_1 BR_{it} + \beta_2 ACEDu_{it} + \beta_3 BR * ACEDu_{it} + \beta_4 LNTA_{it} + \varepsilon_{it}$				
متغیر	نماد	ضرایب رگرسیونی	آماره تی	احتمال آماره تی
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	ACEDU	-۰/۱۰۲۸۰۹	۱/۷۰۸۲۰۶	۰/۰۱۷۱
ریسک تجاری	BR	۰/۰۶۶۷۵۵	-۰/۰۱۴۳۳۶	۰/۰۰۰۰
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی*ریسک تجاری	BR_ACEDU	۰/۱۱۳۷۴۵	۲/۰۳۷۶۵۷	۰/۰۸۲۰
اندازه شرکت	LNTA	۰/۴۷۵۱۹۶	۲۲/۷۷۲۹۹	۰/۰۰۰۰
رشد شرکت	MB	۰/۰۰۱۱۴۲	۰/۶۴۰۹۶۲	۰/۵۲۱۸
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۴۲۷۲۱۷	-۴/۰۳۶۷۹۴	۰/۰۰۰۱
اندازه حسابرس	A_Size	-۰/۰۸۰۰۹۹	-۱/۱۹۸۷۱۲	۰/۲۳۱۱
ضریب خطا	C	۰/۳۶۴۷۵۶	۱/۲۱۵۹۳۷	۰/۲۲۴۵
آماره آزمون اف لیمر	احتمال آماره آزمون اف لیمر	آماره آزمون هاسمن	احتمال آماره آزمون هاسمن	
۷/۷۴۷۳۷۳	۰/۰۰۰۰	۲۰/۲۲۲۳۷۰	۰/۰۰۵۱	
ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	دوربین - واتسون	آماره اف	احتمال آماره اف
۰/۹۶۲۰۶۰	۰/۹۵۵۲۶۰	۱/۵۷۰۷۱۹	۱۴۱/۴۷۹۷	۰/۰۰۰۰

همان گونه که در جدول (۸) ذکر شده، ضریب تعاملی دو متغیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و ریسک عملیاتی ۰/۰۰۱۱ و سطح احتمال آن ۰/۲۰۸ محاسبه شده است. در واقع، اثر تعاملی این دو متغیر بر حق الزحمه حسابرسی معنادار نیست. بدین ترتیب بر اساس یافته‌های حاصل، فرضیه چهارم پژوهش تایید نمی‌شود؛ زیرا معناداری ضریب جمله تعاملی بیانگر آن است که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی رابطه بین ریسک عملیاتی و حق الزحمه حسابرسی را تعدیل نمی‌کند.

مدل رگرسیونی فرضیه پنجم

رویه تحلیل دو آزمون اف لیمر و هاسمن چنین است که چون احتمال حاصل در آزمون اف لیمر کمتر از سطح خطای ۵٪ است، مدل تلفیقی مناسب نیست و باید از یکی از شیوه-های اثرات تصادفی یا ثابت استفاده شود. آزمون هاسمن نشان داد که اثرات تصافی مدل مناسبی است؛ زیرا سطح احتمال این آزمون از ۵٪ بیشتر است.

آماره دورین - واتسون این مدل در حدود ۱/۵۷ محاسبه شده است. در واقع با توجه به اینکه این مقدار به عدد ۲ نزدیک است و بین ۲/۵ تا ۱/۵ قرار دارد، می توان ادعا کرد که پسماندهای این مدل خودهمبسته نیستند؛ بنابراین این فرض کلاسیک رگرسیون نیز تایید می شود. مقدار آماره اف (۵۱/۱۹) و احتمال آن (۰/۰۰۰) نشان می دهد که رگرسیون مورد استفاده معنادار است. همچنین، مقدار ضریب تعیین تعدیل شده حاکی از آن است که این مدل ۹۶ درصد از تغییرات حق الزحمه حسابرسی را توضیح و تبیین می کند.

همان گونه که در جدول (۹) ذکر شده، ضریب تعاملی دو متغیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و ریسک تجاری ۰/۱۱۳ و سطح احتمال آن ۰/۰۸۲ محاسبه شده است. در نتیجه، رابطه این دو متغیر در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار نیست. در واقع، اثر تعاملی این دو متغیر بر حق الزحمه حسابرسی معنادار نیست.

بدین ترتیب بر اساس یافته های حاصل، فرضیه پنجم پژوهش تایید نمی شود؛ زیرا معنا-داری ضریب جمله تعاملی بیانگر آن است که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی رابطه بین ریسک تجاری و حق الزحمه حسابرسی را تعدیل نمی کند.

بحث و نتیجه گیری

حسابرسان جهت قیمت گذاری خدمات حسابرسی از عوامل گوناگونی استفاده می کنند و پژوهش های زیادی نیز در رابطه با شناسایی و ارزیابی این عوامل انجام شده است. عواملی که در اغلب موارد مدنظر قرار گرفته اند، شامل عوامل ریسک، حجم و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی بوده است. در واقع، حسابرسی حرفه ای است که در آن نرخ نامشخص بازده توسط ریسک برآورد می شود و این ریسک در قیمت گذاری حسابرسی منعکس می گردد (سایمونیک و استین، ۱۹۹۶). بمبر و همکاران (۱۹۹۳) عنوان کردند که ریسک های محیطی شرکت بر حق الزحمه حسابرسی اثرگذار است. از سوی دیگر، کمیته حسابرسی به عنوان یک سازوکار کنترلی، نظام کنترل داخلی را قوی تر و کیفیت

گزارش‌های مالی را بهبود می‌بخشد. تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی در پیشگیری و جلوگیری از وقوع اشتباه در فرایند گزارشگری مالی، می‌تواند به گونه‌ای مؤثر عمل کند (یاتیم و همکاران، ۲۰۰۶). این موضوع باعث می‌شود کنترل داخلی صاحب کار به شکلی قوی‌تری عمل کند و همچنین، ریسک ذاتی حسابرسی را کاهش دهد؛ با این وجود، با توجه به حجم آزمون محتوای موردنیاز، حق‌الزحمه حسابرسی کاهش می‌یابد (نگروهو و فوآد، ۲۰۱۷).

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول نشان داد که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی به‌عنوان یکی از ویژگی‌های کمیته حسابرسی، با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معناداری دارد. این نتیجه همسو با نظر ویسواناتان و همکاران (۲۰۰۹) و برخلاف نظر ابوت و همکاران (۲۰۰۳) است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم بیان‌کننده آن است که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ریسک مالی، عملیاتی و تجاری (معیارهای ریسک‌های محیطی شرکت)، ارتباط منفی و معناداری دارد. بر این اساس با تقویت تخصص مالی کمیته حسابرسی، ریسک‌های محیطی کاهش می‌یابند. این نتایج با نتیجه پژوهش نیکین و سالستروم (۲۰۰۵) همسو و برخلاف نظر آبرناتی و همکاران (۲۰۱۴) است؛ به گونه‌ای که وجود کمیته حسابرسی موجب افزایش کنترل‌های داخلی و افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. در نتیجه، حسابرس برای رسیدگی به صورت‌های مالی، سطح تردید حرفه‌ای خود را می‌دهد که این امر موجب کاهش حجم رسیدگی حسابرس و در نتیجه کاهش هزینه حسابرسی می‌شود. (دوگار و همکاران ۲۰۱۰).

اما باید این نکته را در نظر داشت که کمیته حسابرسی صرف‌نظر از نحوه طراحی و تشکیل آن، تنها می‌تواند اطمینانی معقول از دستیابی به اهداف از جمله کاهش ریسک‌های محیطی و حق‌الزحمه حسابرسی برای واحد مورد بررسی تامین کند.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم حاکی از آن است که اثر تعاملی متغیر تخصص مالی کمیته حسابرسی بر رابطه بین ریسک مالی و حق‌الزحمه حسابرسی، معنادار نیست؛ اما از آنجا که ضریب این جمله تعاملی منفی است، می‌توان گفت که اثر مثبت ریسک مالی بر حق‌الزحمه حسابرسی با افزایش تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی، کاهش می‌یابد. بنابراین بر اساس شواهد حاصل، فرضیه سوم تحقیق تایید نمی‌شود؛ زیرا معناداری ضریب جمله تعاملی بیانگر آن است که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی، رابطه بین ریسک مالی و حق‌الزحمه حسابرسی را تعدیل نمی‌کند.

یافته‌های فرضیه چهارم حاکی از آن است که اثر تعاملی متغیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ریسک عملیاتی و حق‌الزحمه حسابرسی، معنادار نیست؛ بنابراین، فرضیه چهارم تحقیق تایید نمی‌شود. معناداری ضریب جمله تعاملی بیانگر آن است که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی، رابطه بین ریسک عملیاتی و حق‌الزحمه حسابرسی را تعدیل نمی‌کند.

نتایج آزمون فرضیه پنجم نیز بیانگر آن است که اثر تعاملی متغیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ریسک تجاری، معنادار نیست. بنابراین، فرضیه پنجم تحقیق تایید نمی‌شود؛ زیرا معناداری ضریب جمله تعاملی بیانگر آن است که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی، رابطه بین ریسک مالی و حق‌الزحمه حسابرسی را تعدیل نمی‌کند.

به طور کلی، می‌توان چنین نتیجه گرفت که با وجود تشکیل کمیته حسابرسی، ریسک‌های محیطی (ریسک مالی، ریسک عملیاتی، ریسک تجاری) توجه بیشتری از حسابرس مستقل را جلب می‌کند. در این خصوص، می‌توان چنین اظهار داشت که تشکیل کمیته، به معنای اثربخش بودن آن نیست. کمیته حسابرسی در ایران از سال ۱۳۹۱ به بعد شکل گرفته است و می‌توان ادعا کرد که از دیدگاه کاربران مالی و حتی خود حساب‌برسان، هنوز به صورت خوب و اثربخشی جا نیفتاده است؛ به گونه‌ای که حساب‌برسان با وجود ریسک محیطی شرکت، اهمیت کمتری به حضور کمیته حسابرسی می‌دهند. این موضوع را می‌توان با محدودیت‌های ذاتی کنترل‌های داخلی و یا نوظهور بودن کمیته حسابرسی، توجیه کرد. با توجه به یافته‌های پژوهش علوی و قائمی (۱۳۹۶)، مواردی چون نظارت ناکافی سازمان بورس و نامناسب بودن نحوه جبران خدمت اعضای کمیته حسابرسی و نیز تعلق نگرفتن پاداشی مانند پاداش اعضای هیئت‌مدیره، موجب کاهش اثربخشی هر چه بیشتر کمیته‌های حسابرسی می‌شود.

بنابراین، پیشنهاد می‌شود که نهادهای ناظر و حرفه‌ای در جهت حذف محدودیت‌های غالب بر فعالیت کمیته‌های حسابرسی، بکوشند و با در نظر گرفتن این موارد در تدوین منشور کمیته و الزام به رعایت آن، اقدامات لازم برای اثربخشی و کارایی کمیته را در راستای بهبود حاکمیت شرکتی، انجام دهند.

همچنین به محققان پیشنهاد می‌شود، اثر سایر ویژگی‌های کمیته حسابرسی از قبیل استقلال کمیته حسابرسی، اندازه کمیته حسابرسی بر ارتباط آن‌ها را همراه با در نظر گرفتن تعداد بیشتری از متغیرهای کنترلی، مورد بررسی قرار گیرد. در ضمن، در پژوهش‌های آتی

با توجه به اهمیت موارد مرتبط با ارزش‌های اخلاق حرفه‌ای و اخلاق شرکتی، توجه بیشتری به این موضوع مبذول شود تا ضمن تایید رابطه مثبت بین سطح اخلاق حرفه‌ای و عملکرد شرکت‌ها، موجب گسترش اخلاق حرفه‌ای شود و روند تاثیرگذاری و نظارت کمیته حسابرسی بر محیط شرکت با سرعت بیشتری انجام گیرد. برای نمونه، می‌توان رابطه‌های اخلاق حرفه‌ای و مسئولیت اجتماعی، پاسخگویی و حتی شفافیت مالی در شرکت‌ها را بررسی کرد. با توجه به نوظهور بودن کمیته حسابرسی در ایران، پژوهش‌های اندکی در این زمینه انجام شده است، بنابراین، پیشنهاد می‌شود تا در پژوهش‌های آتی، تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر موضوع‌های دیگری از قبیل سازوکارهای حاکمیت شرکتی، محدودیت‌های ذاتی کنترل‌های داخلی و کیفیت حسابرسی، مورد بررسی قرار گیرد.

یافته‌های تحقیق حاضر ضمن پر کردن خلا پژوهشی موجود در این حوزه، می‌تواند برای مدیران، سرمایه‌گذاران، سیاست‌گذاران بورس و سایر ذی‌نفعان در امر تصمیم‌گیری، راهگشا است.

منابع

- بذرافشان، آمنه (۱۳۹۵) اثرگذاری کیفیت کمیته حسابرسی بر تحقق اهداف کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، شماره ۵۲: ۱۹۶-۱۷۱.
- تنانی، محسن و علوی، سید محمد. (۱۳۹۲). بررسی مقایسه‌ای عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی از منظر حساب‌برسان مستقل و مدیران اجرایی، *مجله دانش حسابرسی*، شماره ۸: ۸۱-۶۹.
- حساس یگانه، یحیی و رجبی، روح اله. (۱۳۸۳). عوامل مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، شماره ۲: ۸۶-۵۵.
- رحیمیان، نظام‌الدین، توکل‌نیا، اسماعیل. (۱۳۹۰). تاثیر کمیته حسابرسی بر فعالیت حسابرسی داخلی. *حسابدار رسمی*، (۲۸)، صص ۷۵-۶۸.
- سازمان بورس اوراق بهادار، (۱۳۹۱) منشور فعالیت حسابرسی داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران.
- سجادی، سیدحسین، مهدی ابراهیمی. (۱۳۸۴). عوامل افزایش استقلال حسابرس مستقل، بررسی‌های حسابداری و حسابرس.
- سلیمانی، غلامرضا و مقدسی، مینا. (۱۳۹۳). نقش کنترل‌های داخلی، حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی در بهبود نظام راهبری شرکتی. *مجله پژوهش حسابداری*، شماره ۱۲: بهار، صص ۴۱-۲۷.
- سوری، علی. (۱۳۹۳). *اقتصادسنجی (پیشرفته) همراه با کاربرد Stata12 و Eviews 8*. چاپ دوم. تهران: نشر فرهنگ‌شناسی.
- صالحی، مهدی، اورادی، جواد، سالاری، قورگ، زینب. (۱۳۹۵). تاثیر وجود کمیته حسابرسی و ویژگی‌های آن بر تاخیر گزارش حسابرسی، *دانش حسابرسی*، ۷ (۲۶): ۸۳-۵۹.
- عبدلی، محمدرضا و نادعلی، علی اکبر. (۱۳۹۴). بررسی تاثیر وجود حسابرس داخلی بر کاهش رخدادهای تحریف‌های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت‌ها. *دانش حسابرسی*، شماره ۶۱، صص ۱۹۳-۱۷۷.
- عزیزخانی، مسعود و آقاییگی، زینب. (۱۳۹۲). بررسی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین و سنوات آینده دوره تصدی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس

اوراق بهادار، دانش حسابداری، شماره ۱۲: ۱۲۷-۱۰۵.

علوی، سید مصطفی، قائمی، محمد حسین. (۱۳۹۶). بررسی آسیب‌شناسی کمیته‌های حسابرسی مجله دانش حسابرسی، شماره ۶۸، صص ۱۴۷-۱۲۷.

مهربان‌پور، محمدرضا، رحیمیان، نظام‌الدین، آهنگری، مهناز و وقفی، سید حسام. (۱۳۹۵). رابطه بین مدیریت ریسک و ارزش شرکت با تاکید بر نقش ویژگی‌های مدیریت و کمیته حسابرسی. اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران.

مومنی، منصور و فعال قیومی، علی (۱۳۹۱) تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS، ناشر مؤلف، چاپ هفتم، ویرایش چهارم.

- Abbott, L., Parker S., and Peters G. (2003). The Association between Audit Committee Characteristics and Audit Fee, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22 (2): 17-31.
- Abernathy, J. L., Herman D., and Kang. T. (2013) Audit Committee Financial Expertise and Properties of Analyst Earning Forecasts. *Advances in Accounting*, 29 (1): 1-11.
- Bamber, E. M., Bamber, L. S., and Schoderbek, M. P. (1993). Audit Structure and Other Determinants of Audit Report Lag: An Empirical Analysis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 12 (1): 1-23.
- Blue Ribbon Committee. (1999). Report and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees. *The Business Lawyer*, 54 (3): 1067-1095.
- Chan, A. M. Y., Liu, G., and Sun, J. (2013). Independent Audit Committee Members' Board Tenure and Audit Fees. *Accounting and Finance*, 53 (4): 1129-1147.
- Chathoth, K. P., and Olsen, M. D. (2007). The Effect of Environment Risk, Corporate Strategy, and Capital Structure on Firm Performance, *Journal of Hospitality Management*, 26: 502- 516.
- Choi, Y. K., Han, S. H., and Lee, H. (2014). Audit Committee, Corporate Governance, and Shareholder Wealth: Evidence from Korea, *Journal of Accounting Public Policy*, 33 (5), 470-489.
- Defond, M., and X. Hu (2005). Does the Market Value Financial Expertise on Audit Committees of Board of Directors. *Journal of accounting Research*, 43 (2), 153-193.
- Gahlon, J. M., and Gentry, J. A. (1982). *On the Relationship between Systematic Risk and the Degrees of Operating and Financial Leverage. Financial Management*, 11 (2): 15-23.
- Gist, W. (1992). Explaining Variability in External Audit Fees. *Accounting and Business Research*, 23 (89): 79-84.

- Hamada, R. S. (1972). The Effect of the Firm's Capital Structure on the Market Efficiency. *Journal of Finance*, 27 (2): 435-452.
- Hu, N., Wang, F., Wang, P., Yao, L.J., and Zhang, J. (2012). The Impact of Ultimate Ownership on Audit Fees: Evidence from Chinese Listed Companies, *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 19 (3): 1-22.
- Joshi, P. L., and AL-Bastaki, H. (2000). Determinants of Audit Fees: Evidence from the Companies Listed in Bahrain, *International Journal of Auditing*, 4 (2): 129-138.
- Krishnan, G., and Vishvanathan, G. (2009). Do Auditirs Price Audit Committee's Expertise? The Case of Accounting versus Non Accounting Financial expert. *Jourval of Accounting, Auditing & Finance*, 24 (1): 115-144.
- Lev, B. (1974). On the Association between Operating Leverage and Risk. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 9 (4): 627-641.
- Livingston, P. (2005). *The Job of Audit Committee: Getting Directors on the same page. Financial Executive*, 21 (2): 24-25
- Nagy, A. (2014). Audit Partner Specialization and Audit Fees. *Managerial Auditing Journal*, 29 (6): 513-526.
- Nikkinen, J., and Sahlström, P. (2015). Risk in Audit Pricing: *The Role of Firm-specific Dimensions of Risk. Advances in International Accounting*, 18: 141-151.
- Nugroho, D. A., and Fuad, F. (2017). The Influence of Audit Committee Characteristics, Executive Compensation, and Audit Complexity towards Corporate Audit fee. *Diponegoro Journal of Accounting*, 6 (4): 252-262..
- Persons, O. S. (2009). Audit Committee Characteristics and Earlier Voluntary Ethics Disclosure among Fraud and No Fraud Firms. *International Journal of Disclosure Governance*, 6 (4), 284 -297.
- Simunic, D. A., and Stein, M. T. (1996). The Impact of Litigation Risk on Audit Pricing: A Review of the Economics and the Evidence. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 15: 119-134.
- Weston, J. P., Butler, A. W., Cornaggia, J., and Grullon, G. (2011). Corporate Financing Decisions, Managerial Market Timing, and Real Investment. *Journal of Financial Economics*, 101(3): 666-683.
- Windram, B., and Song J. (2005). Audit Committee and Quarterly Earning Management. *International Journal of Auditing*, 9 (3): 201-219.
- Wu, X. (2012). Corporate Governance and Audit Fees: Evidence from Companies Listed on the Shanghai Stock Exchange. *China Journal of Accounting Research*, 5 (4): 321-342.

Yatim, P., Kent, P., and Clarkson, P. (2006). Governance Structures, Ethnicity, and Audit Fees of Malaysian Listed Firms. *Managerial Auditing Journal*, 21 (7): 757-782.





پروپوزیشن گاہ علوم انسانی و مطالعات فرہنگی
پرتال جامع علوم انسانی