

## بررسی تاثیر تجربه حسابرسان بر حق الزحمه حسابرسان و کیفیت حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

دکتر علی اکبر نونهال نهر

استادیار گروه حسابداری، واحد بستان آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، بستان آباد، ایران  
anonahal@gmail.com

سعید اکبرپور

کارشناسی ارشد حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران. (نویسنده مسئول)  
Sakbarpour80@gmail.com

### چکیده

این پژوهش به بررسی تاثیر تجربه حسابرسان بر حق الزحمه حسابرسان و کیفیت حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد. جامعه آماری پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد و با استفاده از روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک، ۹۵ شرکت به عنوان نمونه پژوهش انتخاب، و دوره زمانی آن بین سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۳ است. از روش داده‌های تابلویی و رگرسیون حداقل مربعات معمولی با به کارگیری نرم‌افزار *EViews* جهت آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که تجربه حسابرسان بر حق الزحمه حسابرسان تاثیر مثبت و معنادار دارد. یعنی حسابرسان هرچه تجربه بیشتری داشته باشند حق الزحمه بیشتری دریافت می‌کند و تجربه حسابرسان بر کیفیت حسابرسان تاثیر ندارد.

واژه‌های کلیدی: تجربه حسابرسان، حق الزحمه حسابرسان، کیفیت حسابرسان

### مقدمه

پژوهشگران از دیرباز متوجه تاثیر تجربه بر قضاوت و تصمیم‌گیری بوده‌اند. برای مثال در رشته‌های بسیار تخصصی نظیر حسابرسان و حسابداری، آگاهی از تفاوت‌هایی که در فرآیندهای تصمیم‌گیری و روش تجربی متخصصین در مقابل تازه کارها وجود دارد، در طراحی ابزارهای کمکی برای تصمیم‌گیری (مثل سیستم‌های خبره و پشتیبان تصمیم‌گیری) و پیشبرد برنامه‌های آموزشی کارکنان بسیار ارزشمند می‌باشد (عبدالحمیدی و رایت<sup>۱</sup>، ۱۹۸۷) در حسابرسان صورت‌های مالی، قضاوت نقش بسیار مهمی ایفا می‌کند، بطوری که تمام مراحل حسابرسان (برنامه ریزی، اجرای عملیات و اظهارنظر) با قضاوت همراه است. همچنین متغیرهای مربوط به شخص قضاوت‌کننده می‌تواند بخشی از علل اختلاف در قضاوت‌ها را تشریح کند (حساس یگانه و کثیری، ۱۳۸۲). شخصی که در یک حوزه تجربه بیشتری دارد اقلام بیشتری را در حافظه خود دارد و درک خوبی نسبت به فراوانی نسبی رویدادها دارد. علاوه بر آن، تجربه زیاد منجر به ساختار طبقه بندی پیچیده‌تر می‌شود. حسابرسان با تجربه، بهتر می‌توانند اشتباهات را شناسایی کنند و توضیحات قابل قبول‌تری درباره اشتباهات گزارش‌های مالی فراهم کنند (بستانیان، ۱۳۸۷). معلومات و تجربه از ویژگی‌های کلیدی قضاوت حرفه‌ای است. بدون وجود معلومات و تجربه، افراد حرفه‌ای نمی‌توانند

<sup>1</sup> Abdolmohammadi & Wright

نیازهای مشتریان یا استانداردهای حرفه‌ای را برآورده نمایند. مطالعات انجام شده توسط انجمن حسابداری در کانادا<sup>۲</sup> (۱۹۹۵) نگرشی را نسبت به دانش تخصصی مطرح ساخت که به موجب آن تجربیات و آموزش‌های ویژه مولد معلومات است و معلومات جهت اجرای وظایف حسابرسی با استعدادهای فطری ترکیب می‌شود، اگر چه حسابرسانی که به طور متوسط با تجربه‌تر بودند کارایی بیشتری نسبت به حسابرسان کم تجربه‌تر از خود نشان دادند؛ اما معلومات و استعدادهای ذاتی، متغیرهای بهتری برای توضیح عملکرد جلوه نمود. کسب این استعداد تا حدی ذاتی و تا اندازه‌ای نیز اکتسابی است. همه افرادی که تجربیات مشابهی در یک زمینه دارند لزوماً استعداد یکسانی در حل مسائل نخواهند داشت. در حقیقت حسابرسان مجرب و با معلوماتی که استعداد حل مسائل را ندارند فاقد دانش تخصصی لازم برای بعضی از کارهای حسابرسی خواهند بود (مهمام، ۱۳۸۳). جدایی مالکیت و مدیریت در شرکت‌های سهامی به دلیل عدم تقارن اطلاعاتی ناشی از ساختار فعالیت اقتصادی در شرکت‌های سهامی بزرگ و تضاد منافع احتمالی میان مدیران و مالکان ایجاب می‌نماید به منظور کاهش هزینه‌های نمایندگی، گزارش‌های تهیه شده توسط مدیریت توسط اشخاص مستقل و با صلاحیت حسابرسی شود. ورشکستگی شرکت‌هایی نظیر انرون، ورلد کام و پارمالات به همراه بانک‌های بزرگی همچون لهمان برادرز، نورتن راک و ... در سال‌های اخیر منجر به نشانه رفتن انگشت اتهام به سوی حرفه حسابداری شد. در این مورد الزام مؤسسات حسابرسی به تغییر دوره‌ای صاحب‌کاران خود به عنوان راه حلی برای بهبود استقلال حسابرسان مورد توجه قرار گرفت. چرا که بسیاری از افراد به ویژه قانون‌گذاران اعتقاد داشتند روابط طولانی مدت حسابرس و صاحبکار، توان نظارتی حسابرس و همچنین کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد. موافقان تغییر اجباری حسابرس بر این عقیده هستند که حسابرسان بعد از حضور طولانی مدت در کنار یک صاحبکار به دلیل وابستگی‌های اقتصادی، انگیزه بیشتری برای حفظ صاحبکار و پذیرش دیدگاه‌ها و خواسته‌های وی خواهند داشت که این امر استقلال آن‌ها را مخدوش می‌کند. به اعتقاد آن‌ها دوره‌ی تصدی طولانی باعث ایجاد یک سری روابط عاطفی می‌شود تا حدی که احساس وفاداری در حسابرسان ایجاد می‌کند و بدین ترتیب استقلال آن‌ها را به خطر می‌اندازد. مخالفان تغییر اجباری، شاید این دیدگاه را تایید کنند اما آن‌ها اعتقاد دارند مخارج اجرا و اعمال این قانون بیش از منافع آن است. از طرفی، آن‌ها استدلال می‌کنند که عوامل دیگری نظیر نیاز به حفظ اعتبار و شهرت و ترس از طرح دعاوی حقوقی علیه آن‌ها وجود دارد که حسابرسان را وادار به حفظ استقلال می‌کند. از دیدگاه حسابرسان توانایی‌های حسابرسی و انگیزه‌های اقتصادی بر کیفیت حسابرسی موثر است حسابرسان حرفه‌ای و مجرب درک بالاتری از اشتباهات مرتکب شده در تهیه‌ی صورت‌های مالی دارند که این امر می‌تواند کیفیت تصمیمات حسابرسی را افزایش دهد؛ اما از طرف دیگر، ممکن است حق الزحمه پرداختی بیشتر به حسابرسان باعث وابستگی اقتصادی حسابرسان به صاحب‌کاران شود و استقلال حسابرسان از بین رود که این منجر به کیفیت پایین حسابرسی می‌گردد. مزاد حق الزحمه‌های پرداختی به حسابرسان نسبت به حق الزحمه‌های استاندارد باعث از بین بردن استقلال حسابرسان می‌گردد که این منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد (آیکسن هووا، ۲۰۰۹). با توجه به موارد بالا توجه به موارد بالا سوال اصلی این پژوهش آیا تجربه حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه دارد؟

<sup>2</sup> Canadian Institute of Chartered Accountants

## مبانی نظری پژوهش

### تجربه حسابرس

تجربه فرآیند حصول دانش یا مهارت در یک مقطع زمانی خاص است که از طریق مشاهده و انجام دادن کاری حاصل می شود (الهی و همکاران، ۱۳۸۳). تجربه برای انسان همانند نور خفیف یک کشتی است که فقط راه را روشن می کند. از نظر اسپنسر تجربه نوعی آزمایش یا آزمون. شخصی که در یک حوزه تجربه بیشتری دارد اقلام بیشتری را در حافظه خود دارد و درک خوبی نسبت به فراوانی نسبی رویدادها دارد. علاوه بر آن، تجربه زیاد منجر به ساختار طبقه بندی پیچیده تر می شود. حسابرسان با تجربه، بهتر می توانند اشتباهات را شناسایی کنند و توضیحات قابل قبول تری درباره اشتباهات گزارش های مالی فراهم کنند (بستانیان، ۱۳۸۷). مطالعات انجام شده توسط انجمن حسابداری در کانادا (۱۹۹۵) نگرشی را نسبت به دانش تخصصی مطرح ساخت که به موجب آن تجربیات و آموزش های ویژه مولد معلومات است و معلومات جهت اجرای وظایف حسابرسی با استعدادهای فطری ترکیب می شود، اگر چه حسابرسی که به طور متوسط با تجربه تر بودند کارایی بیشتری نسبت به حسابرسان کم تجربه تر از خود نشان دادند؛ اما معلومات و استعدادهای ذاتی، متغیرهای بهتری برای توضیح عملکرد جلوه نمود. کسب این استعداد تا حدی ذاتی و تا اندازه ای نیز اکتسابی است. همه افرادی که تجربیات مشابهی در یک زمینه دارند لزوماً استعداد یکسانی در حل مسائل نخواهند داشت. در حقیقت حسابرسان مجرب و با معلوماتی که استعداد حل مسائل را ندارند فاقد دانش تخصصی لازم برای بعضی از کارهای حسابرسی خواهند بود (مهام، ۱۳۸۳).

### کیفیت حسابرسی

از کیفیت حسابرسی تعریف های گوناگونی کرده اند. در ادبیات حرفه ای کیفیت حسابرسی در رابطه با میزان رعایت استانداردهای حسابرسی مربوطه تعریف می شود. در مقابل پژوهشگران حسابداری ابعادی چندگانه برای کیفیت حسابرسی قائلند و این ابعاد اغلب به تعاریفی که ظاهری متفاوت دارند منجر می شود. عمومی ترین تعریف ها از کیفیت حسابرسی عناصر زیر را در بر می گیرد:

- احتمال وجود اشتباهات عمده در صورت های مالی که حسابرس بتواند آن ها را کشف و گزارش کند.
  - احتمال این که حسابرس برای صورت های مالی حاوی اشتباهات با اهمیت گزارش مشروط صادر نکند.
  - سنجش برای توان حسابرس در کاهش اشتباهات و تحریفات جانبدارانه و بهبود کیفیت داده های حسابداری
  - دقت اطلاعاتی که حسابرس درباره آن ها گزارش صادر کرده است .
- تعاریف مذکور درجات متفاوتی از ابعاد شایستگی و استقلال حسابرسان در انجام حسابرسی (استقلال واقعی) و همچنین چگونگی درک استفاده کنندگان از استقلال آن ها را در بر می گیرند (علوی طبری و همکاران، ۱۳۸۸).
- اگر چه کیفیت درک شده حسابرسی می تواند با کیفیت واقعی حسابرسی مرتبط باشد اما لزوماً یکسان نیست. بنابراین، حسن شهرت و مراقبت حرفه ای برای حفظ ویژگی های واقعی کیفیت حسابرسی و کیفیت درک شده استفاده می شود. به علاوه، باید در نظر داشت که مراقبت حرفه ای حسابرس کیفیت اطلاعات صورت های مالی را تحت تاثیر قرار می دهد در حالی که حسن شهرت حسابرس چگونگی درک ذی نفعان از اطلاعات مذکور را متاثر می سازد.

## حق الزحمه حسابرسی

حق الزحمه حسابرسی باید بر اساس مدت زمان لازم برای اجرای عملیات حسابرسی تعیین شود. در یک بازار رقابتی برای خدمات حسابرسی، حق الزحمه اضافی دریافتی به وسیله حسابرسان به علت استفاده بهینه از زمان برای انجام خدمات اعتباردهی است. تکمیل سریع عملیات حسابرسی ممکن است هزینه بیشتری در برداشته باشد. زیرا، حسابرسان درگیر فعالیت‌هایی مانند اضافه کاری یا افزایش هزینه فرصت حسابرسی می‌شوند. با این وجود، دیدگاه متفاوتی وجود دارد که بر اساس آن حق الزحمه حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه مثبت دارد. زیرا، با افزایش حق الزحمه میزان آزمون‌های محتوای حسابرسی نیز افزایش می‌یابد هم‌چنین، رابطه با کارمندان ارشد یا مذاکره با مدیریت درباره نتیجه کار حسابرسی نیز افزایش می‌یابد (واعظ و احمدی، ۱۳۹۳). حق الزحمه حسابرسی به صورت قرارداد بین حسابرسان و صاحب کار پیش از آغاز کار حسابرسی داخل قرارداد گنجانده می‌شود. با وجود این، معمولاً بندهای «فرار» داخل قرارداد گنجانده می‌شود که به حسابرسان اجازه انجام کارهای اضافی و دریافت هزینه اضافه کاری‌ها را در وضعیت غیرقابل مشاهده، از جمله وجود مشکل تداوم فعالیت یا عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی، می‌دهد. قراردادهای حسابرسی معمولاً مختص به رویدادهای غیرمترقبه‌ای که منجر به کاهش حق الزحمه حسابرسی می‌شوند، نیست. توافق‌های قراردادی و سایر موارد، منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود. مباحث مطرح شده در بالا، از جمله هزینه‌های قراردادهای حسابرسان و سایر هزینه‌ها، اغلب سبب افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود و کمتر شاهد کاهش مبلغ حق الزحمه هستیم (باغی، ۱۳۹۳).

## پیشینه پژوهش

منصوری سرنجیانه و تنانی (۱۳۹۲) بررسی عکس العمل بازار سهام نسبت به حق الزحمه های غیرعادی حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق حاکی از آن است که بازار سهام نسبت به حق الزحمه های غیرعادی حسابرسی به طور مثبت عکس العمل نشان می‌دهد. به عبارتی، از نظر سرمایه گذاران، حق الزحمه های غیرعادی حسابرسی باعث ارتباط بیشتر اطلاعات شرکت با قیمت سهام می‌شود که این به نوعی منجر به افزایش کیفیت حسابرسی می‌گردد.

بنی مهد و همکاران (۱۳۹۱) اثر حق الزحمه حسابرسی بر اظهار نظر حسابرسان بررسی کردند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که میان حق الزحمه حسابرسان، اندازه صاحبکار، گزارش زیان توسط صاحبکار و سن شرکت مورد رسیدگی و صدور گزارش مقبول حسابرسی رابطه ای معنی دار وجود دارد. بر اساس نتایج پژوهش، حق الزحمه حسابرسان رابطه ای مستقیم با صدور گزارش مقبول حسابرسی دارد. اندازه شرکت، سن شرکت و گزارش زیان رابطه ای معکوس با گزارش مقبول حسابرسی دارد. هم چنین تغییر حسابرسان، نوع حسابرسان، مدت تصدی حسابرسان با صدور گزارش مقبول حسابرسی رابطه ای ندارند. حضرتی و پهلوان (۱۳۹۱) به بررسی رابطه بین کیفیت گزارش حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. روشهای آماری مورد استفاده جهت آزمون فرضیه‌ها، رگرسیون چندمتغیره می‌باشد. تحقیق حاضر شامل ۴ فرضیه می‌باشد که به بررسی رابطه بین مدیریت سود، بندهای مشروط در گزارش حسابرسی، نوع حسابرسان و ترکیب هیأت مدیره با میزان حق الزحمه حسابرسی، می‌پردازد. نتایج نشان می‌دهد که چهار عامل ذکر شده رابطه مستقیم و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارد.

خدادادی و حاجی زاده (۱۳۹۰) نیز در تحقیقی با عنوان نظریه نمایندگی و حق الزحمه حسابرسی مستقل: آزمون فرضیه جریان های نقد آزاد، به بررسی تاثیر هزینه‌های نمایندگی ناشی از فرضیه جریان های نقد آزاد بر حق الزحمه حسابرسی پرداختند. تحقیق برای دوره زمانی ۱۳۸۵ تا ۱۳۸۸ و به صورت الگوی رگرسیون داده‌های تلفیقی انجام گرفت و نتایج کلی آن مویده

وجود ارتباط مثبت و معنی‌دار بین هزینه‌های نمایندگی ناشی از جریان های نقد آزاد شرکت و حق الزحمه حسابرسی بود. همچنین شواهد نشان داد در شرکتهای دارای جریان های نقدی آزاد زیاد، بین سطح بدهی و حق الزحمه حسابرسی ارتباط مثبت و معنی‌دار و بین نسبت فرصت های رشد آتی و حق الزحمه حسابرسی، ارتباط منفی و معنی‌دار وجود دارد.

چیراز و کدیریک<sup>۳</sup> (۲۰۱۳) با پژوهشی در مورد حق الزحمه حسابرسی و ساختار مالکیت سهامداران در بین شرکت های فرانسوی نشان دادند که بین سهامداران دولتی و حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی معنادار و بین سهامداران نهادی و حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت معناداری وجود دارد.

چانگ و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۳) بررسی این موضوع پرداختند که آیا اجباری شدن افشای حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی تأثیری در افزایش کیفیت حسابرسی دارد یا خیر و در تحقیقات خود به این نتیجه رسیدند که میان افشای حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معنی‌دار وجود دارد.

کندی و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۲) تأثیر هفت متغیر اندازه شرکت، نسبت حقوق صاحبان سهام، سوددهی، شرکتهای تابعه ی بین المللی، اندازه مؤسسه ی حسابرسی، حق الزحمه ی حسابرسی و نوع صنعت را بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در بورس مالزی مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که اندازه شرکت و حق الزحمه ی حسابرسی به میزان قابل توجهی تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را تحت تأثیر قرار میدهند، اما به رابطه معناداری بین نوع صنعت، نسبت حقوق صاحبان سهام، سود دهی، شرکتهای تابعه و اندازه مؤسسه حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی نرسیدند.

رحمان خان و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۱) در پژوهشی دیگر در کشور بنگلادش تاثیر ساختار مالکیت شرکت بر حق الزحمه حسابرسی بررسی و نتایج آنان نشان داد که بین مالکیت سهام توسط مدیران اجرایی، سرمایه گذاران نهادی و سهامداران عمومی با حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی معناداری وجود دارد.

### روش‌شناسی پژوهش

از آنجایی که این پژوهش به بررسی تاثیر تجربه حسابرس<sup>۷</sup> بر حق الزحمه حسابرسی<sup>۸</sup> و کیفیت حسابرسی<sup>۹</sup> در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد؛ بنابراین این پژوهش از نظر روش پژوهش، در زمره پژوهش های توصیفی جای می گیرد. مطالعات توصیفی به توصیف و تفسیر شرایط و روابط موجود می‌پردازد. این پژوهش از نظر هدف پژوهش، در زمره پژوهش های کاربردی جای می گیرد. در این نوع پژوهش ها، هدف کشف دانش تازه ای است که کاربرد مشخصی را درباره فرآورده یا فرآیندی در واقعیت دنبال می کند. به عبارت دقیق تر، پژوهش کاربردی تلاشی برای پاسخی به یک معضل یا مشکل عملی است که در دنیای واقعی وجود دارد. در پژوهش های کاربردی، نظریه ها یا اصولی که در پژوهش های پایه، تدوین می شوند، برای حل مسائل اجرایی و واقعی به کارگرفته می شوند. طرح این پژوهش با استفاده از رویکرد پس رویدادی است. از روش پس رویدادی زمانی استفاده می شود که پژوهشگر پس از وقوع رویدادها به بررسی موضوع می پردازد.

<sup>3</sup> Chiraz & Cedric

<sup>4</sup> Chang et al

<sup>5</sup> Kennedy et al

<sup>6</sup> Rahman Khan et al

<sup>7</sup> Auditor Experience

<sup>8</sup> Audit Fees

<sup>9</sup> Audit Quality

## جامعه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، و برای دوره زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۳ می-باشد.

در این پژوهش با توجه به شرایط متغیرها از روش نمونه گیری حذف سیستماتیک برای رسیدن به نمونه استفاده شده است.

## فرضیه‌ها

۱- بین حق الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرسی رابطه ی مثبت وجود دارد.

۲- بین کیفیت حسابرسی و تجربه حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد.

## تعریف عملیاتی متغیرها

متغیر مستقل

۱. تجربه حسابرسی (*AEXP*)

تجربه (تخصص)<sup>۱۰</sup> در یک زمینه عبارت است از برخورد با یک مورد خاص که فرصتی را برای کسب دانش (اطلاعات در حافظه ذخیره و دانش مورد نظر کسب می شود) فراهم می کند (لایبی<sup>۱۱</sup>، ۱۹۹۵).

تجربه تاثیر غیرقابل انکاری بر دقت قضاوت حسابرسی دارد. تجربه باعث افزایش توانایی های حسابرسی در پردازش اطلاعات و ایجاد راهکارهای مختلف در شرایط خاص می شود. همچنین تجربه باعث ایجاد ساختاری برای قضاوت حسابرسی می شود که این ساختارها باعث ایجاد روشهای تصمیم گیری و تفسیر اطلاعات می شود (گیبینز<sup>۱۲</sup>، ۱۹۸۴).  
در این پژوهش تجربه حسابرسی از طریق رابطه زیر محاسبه می شود:

$$AEXP = \frac{\text{مجموع داراییهای تمام صاحبکاران یک موسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص}}{\text{مجموع داراییهای صاحبکاران کل آن صنعت}}$$

متغیرهای وابسته

۱. حق الزحمه حسابرسی (*AF*)

حق الزحمه حسابرسی شامل وجهی است که بابت ارائه خدمات حسابرسی و طبق توافق یا قرارداد به حسابرسی یا موسسه حسابرسی پرداخت می شود.

حق الزحمه حسابرسی در این پژوهش، به عنوان لگاریتم طبیعی حق الزحمه، که شرکت برای خدمات حسابرسی در طول سال پرداخت می کند، اندازه گیری می شود.

۲. کیفیت حسابرسی (*AQ*)

دی آنجلو<sup>۱۳</sup> (۱۹۸۱)، کیفیت حسابرسی را ارزیابی بازار از احتمال این موضوع تعریف کرده است که حسابرسی اولاً تحریفات بااهمیت را کشف کند و ثانیاً تحریف کشف شده را گزارش نماید که بر این فرض استوار است که درک استفاده کنندگان از کیفیت حسابرسی (استنباط بازار)، بیانگر کیفیت واقعی حسابرسی می باشد.

<sup>10</sup> Experience

<sup>11</sup> Libby

<sup>12</sup> Gibbins

در این پژوهش مطابق با پژوهش‌های بکر و همکاران<sup>۱۴</sup> (۱۹۹۸) و فرانسیس و همکاران<sup>۱۵</sup> (۲۰۰۵)، از قدرمطلق ارقام تعهدی اختیاری طبق مدل تعدیل شده جونز<sup>۱۶</sup> (۱۹۹۱) به عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی استفاده می‌شود. جونز (۱۹۹۱)، ارقام تعهدی ( $TA$ ) را به صورت زیر بیان کرده است:

$$TA_{i,t} = E_{i,t} - CFO_{i,t}$$

که در آن؛

$E_{i,t}$ : سود عملیاتی در سال  $t$

$CFO_{i,t}$ : جریان نقد عملیاتی در سال  $t$

$$\frac{TA_{i,t}}{A_{t-1}} = \alpha_1 \left( \frac{1}{A_{t-1}} \right) + \alpha_2 \left( \frac{\Delta REV_{i,t}}{A_{t-1}} \right) + \alpha_3 \left( \frac{PPE_{i,t}}{A_{t-1}} \right) + \varepsilon_{i,t}$$

که در آن؛

$A_{t-1}$ : داراییهای سال قبل

$\Delta REV$ : تغییر در خالص درآمد شرکت

$PPE$ : ناخالص اموال، ماشین آلات و تجهیزات

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ : پارامترهای خاص شرکت

$\varepsilon_{i,t}$ : خطای برآورد

ارقام تعهدی غیراختیاری ( $NDA$ ) از طریق فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$NDA_{it} = \alpha_1 \left( \frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_2 \left( \frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_3 \left( \frac{PPE_{it}}{A_{i,t-1}} \right)$$

که در آن؛

$\Delta REC$ : تغییر در حسابهای دریافتی شرکت

ارقام تعهدی اختیاری ( $DA$ ) به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$DA_{i,t} = TA_{i,t} - NDA_{i,t}$$

متغیرهای کنترل

۱. اندازه شرکت<sup>۱۷</sup> ( $SIZE$ )

اندازه شرکت میزان بزرگی و کوچکی شرکتها را مشخص می‌کند. از اندازه شرکت به عنوان یک عامل اثرگذار بر شیوه تامین مالی شرکت یاد شده است. اندازه شرکت نقش تعیین کننده ای در ارتباط با محیط فعالیت شرکت دارد. اندازه شرکت از طریق لگاریتم طبیعی ارزش دفتری کل داراییهای شرکت اندازه گیری می‌شود.

۲. اهرم مالی<sup>۱۸</sup> ( $LEV$ )

مدیران شرکتها به دلیل مزایای تامین مالی از طریق بدهی، تمایل دارند از این طریق نیازهای مالی شرکت را تامین کنند، اما تامین مالی از طریق بدهی، هزینه بهره را در پی دارد و این موضوع باعث خواهد شد که شرکتها بخشی از درآمدهای خود را در

<sup>13</sup> DeAngelo

<sup>14</sup> Becker et al

<sup>15</sup> Francis et al

<sup>16</sup> Jones

<sup>17</sup> Firm Size

<sup>18</sup> Leverage



سال های آینده صرف پرداخت هزینه های تامین مالی کنند. در نتیجه، سودآوری آینده آنها کاهش خواهد یافت. اهرم مالی از طریق رابطه زیر به دست می آید:

$$LEV = \frac{\text{بدهیهای بلندمدت}}{\text{کل داراییها}}$$

۳. زیانده بودن شرکت<sup>۱۹</sup> (*LOSS*)

زیانده بودن شرکت، زمانی است که شرکت در سال مالی دچار زیان شده باشد. زیانده بودن شرکت یک متغیر مجازی است؛ اگر سود عملیاتی شرکت منفی باشد، برابر با عدد یک و در صورت مثبت بودن سود عملیاتی شرکت، عدد صفر را در اختیار می گیرد.

۴. بازده داراییها<sup>۲۰</sup> (*ROA*)

بازده داراییها، توانایی شرکت را در ایجاد سود با توجه به میزان سرمایه گذاری انجام شده در شرکت اندازه گیری می کند. بازده داراییها از طریق رابطه زیر به دست می آید:

$$ROA = \frac{\text{سود عملیاتی}}{\text{کل داراییها}}$$

۵. شدت حسابهای دریافتی<sup>۲۱</sup> (*REC*)

شدت حسابهای دریافتی از طریق رابطه زیر به دست می آید:

$$REC = \frac{\text{حسابهای دریافتی}}{\text{کل داراییها}}$$

۶. شدت موجودی کالا<sup>۲۲</sup> (*INV*)

شدت موجودی کالا از طریق رابطه زیر به دست می آید:

$$INV = \frac{\text{موجودی کالا}}{\text{کل داراییها}}$$

۷. نوع اظهارنظر حسابرس<sup>۲۳</sup> (*AUOP*)

نوع اظهارنظر حسابرس یک متغیر مجازی می باشد؛ در صورتی که گزارش حسابرس از نوع مقبول باشد، متغیر مجازی برابر با عدد یک و در غیر این صورت برابر با عدد صفر می باشد. اظهارنظر مقبول بیانگر این است که صورتهای مالی شرکت طبق اصول پذیرفته شده حسابداری و از تمام جنبه های بااهمیت به نحو مطلوب نشان داده شده است.

### یافته های پژوهش

به منظور بررسی مشخصات عمومی متغیرها و تجزیه و تحلیل دقیق آنها، آشنایی با آمار توصیفی مربوط به متغیرها لازم است. جدول (۱)، آمار توصیفی داده های مربوط به متغیرهای مورد استفاده در تحقیق را نشان می دهد.

<sup>19</sup> Firm Loss

<sup>20</sup> Return on Assets

<sup>21</sup> Receivables Intensiveness

<sup>22</sup> Inventory Intensiveness

<sup>23</sup> Audit Opinion



در جدول (۱) مقدار میانگین برای متغیر تجربه حسابرس برابر با (۰,۲۰۷) می باشد که نشان می دهد بیشتر داده ها حول این نقطه تمرکز یافته اند. میانه متغیر تجربه حسابرس برابر با (۰,۰۹۴) است که نشان می دهد نیمی از داده ها کمتر از این مقدار و نیمی دیگر بیشتر از این مقدار هستند. مقادیر انحراف معیار متغیرهای پژوهش نشان می دهد اندازه شرکت و شدت موجودی کالا به ترتیب دارای بیشترین و کمترین میزان پراکندگی می باشند. با توجه به اینکه ضریب چولگی متغیرهای پژوهش مثبت می باشند؛ بنابراین توزیع دارای چوله به راست است که از نظر قرینگی دارای تفاوت زیادی با توزیع نرمال است. با توجه به اینکه ضرایب کشیدگی تمامی متغیرها مثبت می باشند، می توان چنین اظهار نمود که توزیع متغیرها از توزیع نرمال بلندتر بوده و داده ها حول میانگین متمرکزتر شده اند.

جدول ۱، آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

شاخص ها	AEXP	AF	AQ	SIZE	LEV	ROA	REC	INV
میانگین	۰,۲۰۷	۶,۴۷۳	۰,۱۳۱	۱۳,۷۳	۰,۰۷۱	۰,۱۸۱	۰,۲۴۴	۰,۲۴۵
میانه	۰,۰۹۴	۶,۴۰۱	۰,۰۹۱	۱۳,۶۲	۰,۰۴۴	۰,۱۶۳	۰,۲۳۳	۰,۲۳۴
ماکزیمم	۱,۰۰۰	۹,۶۰۶	۱,۱۳۰	۱۸,۵۳	۰,۴۹۳	۰,۶۷۵	۰,۶۷۷	۰,۶۷۷
مینیمم	۰,۰۰۰۳	۲,۹۴۴	۰,۰۰۰۲	۹,۹۴۹	۰,۰۰۰	-۰,۲۴۸	۰,۰۰۰۱	۰,۰۰۰۱
انحراف معیار	۰,۲۴۰	۰,۸۷۸	۰,۱۳۰	۱,۴۱۰	۰,۰۷۹	۰,۱۳۷	۰,۱۲۶	۰,۱۲۶
چولگی	۱,۳۵۲	۰,۵۰۳	۲,۵۶۹	۰,۶۲۵	۲,۳۷۲	۰,۵۷۳	۰,۷۷۶	۰,۷۹۵
کشیدگی	۳,۸۱۱	۳,۸۶۶	۱۴,۲۸	۴,۲۶۶	۹,۱۳۴	۳,۷۹۷	۳,۶۸۸	۳,۷۱۹

### توزیع فراوانی

لازم به ذکر است که متغیرهای نوع اظهارنظر حسابرس (AUOP) و زیانده بودن شرکت (LOSS) به عنوان متغیرهای مجازی با عدد صفر و یک در این پژوهش معرفی شده است، جدول (۲) و جدول (۳) فراوانی به صورت زیر برای متغیرهای فوق در نظر گرفته شده است:

جدول (۲) نشان می دهد که کل داده های مربوط به متغیر نوع اظهارنظر حسابرس (AUOP)، شامل ۵۷۰ داده می باشد که از این تعداد ۲۷۱ عدد شامل صفر (گزارش حسابرس غیرمقبول بوده است)، و ۲۹۹ عدد شامل یک (گزارش حسابرس مقبول بوده است) می باشد. درصد بیان شده حاکی از ۱۰۰ درصد تعداد داده، ۴۷,۵ درصد عدد صفر و ۵۲,۵ درصد عدد یک را به خود اختصاص داده است.

جدول ۲، توزیع فراوانی متغیر نوع اظهارنظر حسابرس (AUOP)

		فراوانی	درصد	درصد معتبر	درصد تجمعی
معتبر	۰	۲۷۱	۴۷,۵	۴۷,۵	۴۷,۵
	۱	۲۹۹	۵۲,۵	۵۲,۵	۱۰۰,۰
	کل	۵۷۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	

جدول (۳) نشان می دهد که کل داده های مربوط به متغیر زیانده بودن شرکت (LOSS)، شامل ۵۷۰ داده می باشد که از این تعداد ۵۳۸ عدد شامل صفر (مربوط به داده های سودده)، و ۳۲ عدد شامل یک (مربوط به داده های زیانده) می باشد. درصد بیان شده حاکی از ۱۰۰ درصد تعداد داده، (۹۴,۴) درصد عدد صفر و (۵,۶) درصد عدد یک را به خود اختصاص داده است.

جدول ۳، توزیع فراوانی متغیر زیانده بودن شرکت (LOSS)

		فراوانی	درصد	درصد معتبر	درصد تجمعی
معتبر	۰	۵۳۸	۹۴.۴	۹۴.۴	۹۴.۴
	۱	۳۲	۵.۶	۵.۶	۱۰۰.۰
	کل	۵۷۰	۱۰۰.۰	۱۰۰.۰	

### آزمون نرمال بودن

نرمال بودن متغیرها، شرط اولیه انجام کلیه آزمون‌های پارامتریک می‌باشد. به منظور بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف<sup>۲۴</sup> (K-S) استفاده شد. که نتایج این آزمون بدین شرح است:  
همان طوری که در جدول (۴) مشاهده می‌شود، سطح معنی داری در متغیرهای وابسته که بیشتر از ۵ درصد است، با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت متغیرهای فوق دارای توزیع نرمال هستند. به عبارت دیگر، چون مقدار سطح معنی داری (Sig) بیشتر از ۵ درصد می‌باشد؛ لذا در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرض  $H_1$  رد، و فرض  $H_0$  تأیید می‌شود.

جدول ۴، نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف (K-S)

	AEXP	AF	AQ	SIZE	LEV	ROA	REC	INV
Z آماره	۴.۶۴۷	.۹۸۹	۱.۳۲۸	۲.۰۷۳	۴.۷۸۷	۱.۶۵۱	۲.۵۹۸	۱.۳۵۳
Sig	.۰۰۰	.۲۸۲	.۰۵۹	.۰۰۰	.۰۰۰	.۰۰۹	.۰۰۰	.۰۵۱

### آزمون ناهمسانی واریانس

یکی از موضوعات مهمی که در اقتصادسنجی به آن برخورد می‌کنیم، موضوع ناهمسانی واریانس است. ناهمسانی واریانس به این معناست که در تخمین مدل رگرسیون مقادیر جملات خطا دارای واریانس‌های نابرابر هستند. مشکلات ناهمسانی واریانس منجر به افزایش واریانس ضرایب برآوردی عرض از مبدأ می‌شود و از طرفی واریانس سایر متغیرهای مستقل برآوردی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و منجر به این می‌شود که تخمین برآوردی از کارایی لازم برخوردار نباشد. جهت بررسی ناهمسانی واریانس پسماندها، از آزمون آرچ<sup>۲۵</sup> استفاده، که نتایج آن در جدول (۵) ارائه شده است:  
اطلاعات به دست آمده در جدول فوق نشان می‌دهد که احتمال فرضیه‌های پژوهش بیشتر از ۵ درصد است؛ بنابراین فرض ناهمسانی واریانس جملات اخلاص رد می‌شود.

جدول ۵، نتایج آزمون ناهمسانی واریانس فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌ها	آماره آزمون	احتمال
اول	۰.۹۹۱۱	۰.۳۱۹۹
دوم	۱.۸۹۵۹	۰.۱۶۹۱

<sup>24</sup> Kolmogorov-Smirnov

<sup>25</sup> Arch

### آزمون $F$ لیمر (چاو) و آزمون هاسمن

در جدول (۶)، با توجه به اینکه مقادیر احتمال آزمون  $F$  لیمر برای فرضیه های پژوهش کمتر از ۵ درصد است؛ از روش داده های تابلویی استفاده می شود. همچنین، با توجه به اینکه مقادیر احتمال آزمون هاسمن برای فرضیه های پژوهش کمتر از ۵ درصد است؛ بنابراین مدل اثرات ثابت پذیرفته می شود.

جدول ۶، نتایج آزمون چاو و هاسمن

فرضیه های پژوهش	آزمون $F$ لیمر (چاو)		آزمون هاسمن		روش اثرات
	$F$	$p$ -value	$F$	$p$ -value	
اول	۲.۲۴۲	۰,۰۰۰۰	۹۸.۰۶۲	۰,۰۰۰۰	ثابت
دوم	۱.۷۶۴	۰,۰۰۰۰	۲۵.۱۸۳	۰,۰۰۱۴	ثابت

### آزمون هم خطی

اگر آماره آزمون  $VIF$  به یک نزدیک بود نشان دهنده عدم وجود هم خطی است. به عنوان یک قاعده تجربی مقدار  $VIF$  بزرگتر از ۱۰ باشد هم خطی چندگانه بالا می باشد (سوری، ۱۳۹۰). با توجه به نتایج جدول (۷)، مشاهده می شود مقادیر عامل تورم واریانس کمتر از عدد ۱۰ می باشد که بیانگر عدم وجود هم خطی می باشد.

جدول ۷، آزمون هم خطی فرضیه های پژوهش

فرضیه	اول	دوم
ابعاد	$VIF$	$VIF$
۱	۱.۳۰۱	۱.۳۰۱
۲	۱.۵۶۵	۱.۵۶۵
۳	۱.۱۵۹	۱.۱۵۹
۴	۱.۱۹۰	۱.۱۹۰
۵	۱.۳۰۹	۱.۳۰۹
۶	۱.۱۵۴	۱.۱۵۴
۷	۱.۱۶۷	۱.۱۶۷
۸	۱.۱۰۲	۱.۱۰۲

### تخمین نهایی مدل

#### • آزمون فرضیه اول

فرضیه اول بیان می دارد: تجربه حسابرس بر حق الزحمه حسابرسی تاثیر مثبت دارد. طبق نتایج جدول (۸)، یکی از شروط استفاده از رگرسیون، استقلال باقیمانده هاست. از آنجایی که آماره دوربین-واتسون بین ۱,۵ و ۲,۵ می باشد، بنابراین فرض عدم همبستگی بین خطاها پذیرفته می شود. ضریب تعیین مدل بیانگر این است که حدوداً ۴۳ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل قابل توجیه است. آماره  $F$ ، حاوی تحلیل واریانس رگرسیون به منظور بررسی قطعیت وجود رابطه خطی بین دو متغیر است. از آنجایی که مقدار احتمال مدل کمتر از ۵ درصد می باشد؛ بنابراین مدل کلی رگرسیون معنادار می باشد.

- با توجه به سطح معناداری و ضریب رگرسیون ارائه شده برای متغیر مستقل پژوهش، می توان بیان کرد که تجربه حسابرس بر حق الزحمه حسابرسی تاثیر مثبت و معنادار دارد.
- با توجه به سطح معنی داری و ضرایب رگرسیون ارائه شده برای متغیرهای کنترل در فرضیه مذکور می توان بیان کرد که اندازه شرکت و شدت موجودی کالا بر حق الزحمه حسابرسی تاثیر مثبت و معنادار دارد و بازده داراییها بر حق الزحمه حسابرسی تاثیر منفی و معنادار دارد و اهرم مالی، زیانده بودن شرکت، شدت حسابهای دریافتنی و نوع اظهارنظر حسابرس بر حق الزحمه حسابرسی تاثیر ندارد.

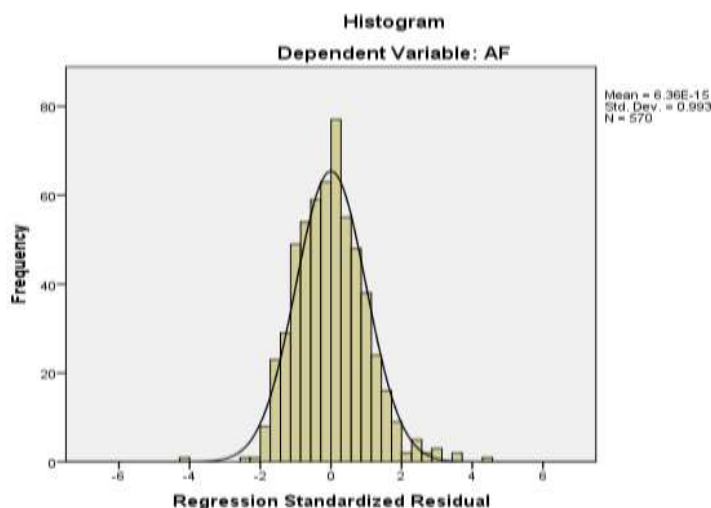
جدول ۸، خلاصه نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

متغیرها	نماد	ضریب $\beta$	آماره $t$	سطح معنی داری
مقدار ثابت	$\alpha$	۱.۲۱۵	۳.۲۵۴	۰.۰۰۱۲
تجربه حسابرس	<i>AEXP</i>	۰.۵۵۰	۴.۱۴۳	۰.۰۰۰۰
اندازه شرکت	<i>SIZE</i>	۰.۳۶۹	۱۴.۸۳	۰.۰۰۰۰
اهرم مالی	<i>LEV</i>	-۰.۱۷۷	-۰.۴۷۰	۰.۶۳۸۴
زیانده بودن شرکت	<i>LOSS</i>	۰.۲۰۶	۱.۵۵۵	۰.۱۲۰۵
بازده داراییها	<i>ROA</i>	-۰.۴۷۵	-۲.۰۳۴	۰.۰۴۲۳
شدت حسابهای دریافتنی	<i>REC</i>	-۰.۳۲۹	-۱.۷۲۱	۰.۰۸۵۷
شدت موجودی کالا	<i>INV</i>	۰.۷۴۳۳۰۹	۳.۱۸۳	۰.۰۰۱۵
نوع اظهارنظر حسابرس	<i>AUOP</i>	۰.۰۸۷	۱.۴۸۱	۰.۱۳۹۱
آزمون دوربین- واتسون	ضریب تعیین	آماره $F$	احتمال $F$	
۱.۷۲۵	۰.۴۲۷	۵۲.۴۱	۰.۰۰۰۰	

#### آزمون نرمال بودن باقی مانده ها

با توجه به نمودار (۱)، مقدار میانگین بسیار کوچک (نزدیک به صفر) و انحراف معیار خطاها که نزدیک به یک است، می توان دریافت که خطاها دارای توزیع نرمال می باشند، پس می توان از رگرسیون استفاده کرد.

#### نمودار ۱، آزمون نرمال بودن توزیع خطاها برای فرضیه اول پژوهش



• آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم بیان می‌دارد: تجربه حسابرسان بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت دارد.

طبق نتایج جدول (۹)، یکی از شروط استفاده از رگرسیون، استقلال باقیمانده هاست. از آنجایی که آماره دوربین-واتسون بین ۱,۵ و ۲,۵ می‌باشد، بنابراین فرض عدم همبستگی بین خطاها پذیرفته می‌شود. ضریب تعیین مدل بیانگر این است که حدوداً ۱۹ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل قابل توجیه است. آماره  $F$ ، حاوی تحلیل واریانس رگرسیون به منظور بررسی قطعیت وجود رابطه خطی بین دو متغیر است. از آنجایی که مقدار احتمال مدل کمتر از ۵ درصد می‌باشد؛ بنابراین مدل کلی رگرسیون معنادار می‌باشد. با توجه به سطح معناداری و ضریب رگرسیون ارائه شده برای متغیر مستقل پژوهش، می‌توان بیان کرد که تجربه حسابرسان بر کیفیت حسابرسی تأثیر ندارد. با توجه به سطح معنی داری و ضرایب رگرسیون ارائه شده برای متغیرهای کنترل در فرضیه مذکور می‌توان بیان کرد که اندازه شرکت، اهرم مالی، زیانده بودن شرکت، شدت موجودی کالا و نوع اظهارنظر حسابرسان بر کیفیت حسابرسی تأثیر ندارد و بازده داراییها و شدت حسابهای دریافتی بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معنادار دارد.

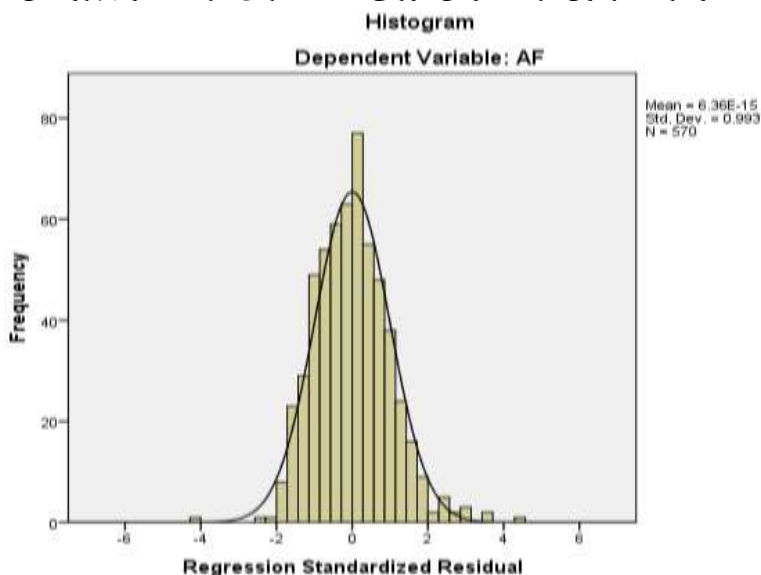
جدول ۹، خلاصه نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

متغیرها	نماد	ضریب $\beta$	آماره $t$	سطح معنی داری
مقدار ثابت	$\alpha$	-۰.۰۰۶	-۰.۰۹۶	۰.۹۲۳۵
تجربه حسابرسان	$AEXP$	-۰.۰۲۷	-۱.۱۹۲	۰.۲۳۳۷
اندازه شرکت	$SIZE$	۰.۰۰۴	۰.۹۷۰	۰.۳۳۲۱
اهرم مالی	$LEV$	-۰.۰۶۰	-۰.۹۱۳	۰.۳۶۱۱
زیانده بودن شرکت	$LOSS$	۰.۰۳۲	۱.۳۷۴	۰.۱۶۹۸
بازده داراییها	$ROA$	۰.۲۲۲	۵.۳۸۶	۰.۰۰۰۰
شدت حسابهای دریافتی	$REC$	۰.۲۸۴	۸.۳۹۶	۰.۰۰۰۰
شدت موجودی کالا	$INV$	-۰.۰۴۸	-۱.۱۶۷	۰.۲۴۳۶
نوع اظهارنظر حسابرسان	$AUOP$	۰.۰۰۶	۰.۶۶۲	۰.۵۰۸۰
آزمون دوربین-واتسون	ضریب تعیین	آماره $F$	احتمال $F$	
۱.۷۹۹	۰.۱۹۲	۱۶.۷۱	۰.۰۰۰۰	

آزمون نرمال بودن باقی مانده‌ها

با توجه به نمودار (۲)، مقدار میانگین بسیار کوچک (نزدیک به صفر) و انحراف معیار خطاها که نزدیک به یک است، می‌توان دریافت که خطاها دارای توزیع نرمال می‌باشند، پس می‌توان از رگرسیون استفاده کرد.

## نمودار ۲، آزمون نرمال بودن توزیع خطاها برای فرضیه دوم پژوهش



### بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

با نگاهی گذرا به مبانی نظری پژوهش در خصوص تاثیر تجربه حسابرس بر حق الزحمه حسابرسی، می‌توان بیان کرد که شواهد تجربی از تاثیر مستقیم تجربه حسابرس بر حق الزحمه حسابرس حمایت می‌کند؛ یعنی هرچه تجربه حسابرس بالاتر باشد، میزان کیفیت خدمات ارائه شده آن نیز بالاتر و در نتیجه حق الزحمه بیشتری دریافت می‌کند. بنابراین، حسابرسان باتجربه از اینکه درکارشان جدی و دقیق تر هستند، معمولاً خدماتی که برای صاحب‌کاران ارائه می‌کنند، باکیفیت تر می‌باشد؛ چرا که تخصص و تسلط کامل آن‌ها به کارشان بیشتر است. همان گونه که از نتایج پژوهش برمی‌آید، در بازار سرمایه ایران، ازدیاد تجربه حسابرس موجب تشدید حق الزحمه آن‌ها می‌شود. چنین به نظر می‌رسد در بازار سرمایه ایران حق الزحمه حسابرس تحت تاثیر تجربه حسابرس قرار می‌گیرد و دلیل آن می‌تواند ناشی از درک مسئولیت پذیری و یا پاسخگویی حسابرسان باتجربه درکارشان باشد و یا تقبل احساس مسئولیت بیشتر آن‌ها در قبال سایر حسابرسان در جامعه باشد و طبق نتایج پژوهش، کیفیت حسابرسی تحت تاثیر تجربه حسابرس قرار نمی‌گیرد که این مطلب با مبانی نظری پژوهش و حتی با نتایج پژوهش‌های خارجی سنخیت ندارد؛ بنابراین در بازار سرمایه ایران، تجربه حسابرس را نمی‌توان به عنوان محرکی برای کیفیت حسابرسی ذکر نمود که این موضوع به شرایط حاکم در بازار سرمایه ایران برمی‌گردد و چنین به نظر می‌رسد در محیط شرکت‌های ایرانی از جانب سهامداران، سرمایه‌گذاران، مدیران و سایر ذینفعان شرکتها روی تجربه حسابرس مانوری صورت نمی‌گیرد تا کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد. به عبارتی، دلیل این امر نشان دهنده عدم عکس‌العمل بازار و سرمایه‌گذاران نسبت به تجربه حسابرس می‌باشد و این موضوع نشان دهنده عدم شناخت کافی سرمایه‌گذاران و فعالین بازار سرمایه ایران از این مفهوم می‌باشد.

## منابع

- ✓ الهی، شعبان، آذر، عادل، رجب زاده، علی، (۱۳۸۳)، طراحی مدل تجربه سازمانی مدیران و تبیین عناصر اصلی آن، دو ماهنامه علمی و پژوهشی دانشگاه شاهد، شماره ۸، صص ۶۶-۶۹.
- ✓ باغی، محمدرشید، (۱۳۹۳)، بررسی چسبندگی حق الزحمه حسابرس، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۱، شماره ۴، صص ۴۳۱-۴۴۸.
- ✓ بستانیان، جواد، (۱۳۸۷)، قضاوت حرفه ای در حسابرسی، رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی.
- ✓ بنی مهد، بهمن، مرادزاده فرد، مهدی، زینالی، مهدی، (۱۳۹۱)، اثر حق الزحمه حسابرسی بر اظهارنظر حسابرس، حسابداری مدیریت، شماره ۱۵، صص ۴۱-۵۴.
- ✓ حساس‌یگانه، یحیی، کثیری، حسین، (۱۳۸۲)، کاربرد مفهوم اهمیت در حسابداری و تاثیر آن بر اظهار نظر حسابرسان مستقل، مطالعات حسابداری، شماره ۲، صص ۱-۳۸.
- ✓ خدادادی، ولی، حاجی زاده، سعید، (۱۳۹۰)، تئوری نمایندگی و حق الزحمه حسابرسی مستقل: آزمون فرضیه جریان های نقد آزاد. پژوهش های تجربی حسابداری مالی، سال اول، شماره دوم، صص ۷۶-۹۲.
- ✓ داروغه‌حضرتی، فاطمه، پهلوان، زهرا، (۱۳۹۱)، رابطه بین کیفیت گزارش حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، حسابداری مدیریت، دوره ۵، شماره ۳ (پیاپی ۱۴)، صص ۱۳-۲۴.
- ✓ علوی طبری، سیدحسین، رجبی، روح اله، شهبازی، منصوره، (۱۳۸۸)، رابطه نظام راهبری و حق الزحمه حسابرسی مستقل شرکت‌ها، فصلنامه دانش حسابداری، سال دوم، شماره ۵، صص ۷۵-۱۰۲.
- ✓ منصوری سرنجیانه، میکائیل، تنانی، محسن، (۱۳۹۲)، بررسی عکس‌العمل بازار سهام نسبت به حق الزحمه‌های غیرعادی حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی، سال پنجم، شماره چهارم، شماره پیاپی ۱۸، صص ۱۰۵-۱۲۰.
- ✓ مهام، کیهان، (۱۳۸۳)، تاثیر ویژگی‌های حسابرس بر قضاوت حرفه ای، فصلنامه حسابدار رسمی، سال اول، شماره ۳، صص ۴۳-۴۶.
- ✓ واعظ، سیدعلی، احمدی، رؤیا، (۱۳۹۳)، بررسی رابطه بین دو عامل حق الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه حسابداری سلامت، سال سوم، شماره ۲، صص ۷۷-۹۵.
- ✓ *Abdolmohammadi M, Wright A. (1987). An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgment. The Accounting Review, 1-13.*
- ✓ *Becker, C.L., M.L. DeFond, J. Jiambalvo, and K.R. Subramanyam. (1998). The effect of audit quality on earnings management. Contemporary Accounting Research 15 (spring): 1-24.*
- ✓ *Canadian Institute of Chartered Accountants, (1995). Professional Judgment and the Auditor, CICA Research Study Group, Toronto, CICA .*
- ✓ *Chang, H. & Chen, J. & Duh, RR. & Ittner CD. (2013). Do Mandatory Non-Audit Fee Disclosures Improve Audit Quality ?Evidence From Differential Disclosure Requirements. Working paper.*
- ✓ *Chiraz, B.A, Cedric.l (2013). Audit pricing and nature of controlling shareholders: Evidence from*
- ✓ *DeAngelo, L. (1981). Auditor size and auditor quality. Journal of Accounting & Economic (December): 183-199.*



- ✓ Francis, J., R. LaFond, P. Olsson, and K. and Schipper. (2005). *The marken Pricing of Accruals Quality*. *Journal of Accounting and Economics*, No. 2, pp295-327.
- ✓ Gibbins M. (1984). *Proposition About the Psychology of Professional Judgment in Public Accounting*. *Journal of Accounting Research*, Vol. 22, 1: 103-125.
- ✓ Jones, J. (1991). *Earnings management during import relief investigations*. *Journal of Accounting Research* 29 (Fall): 193-228.
- ✓ Kennedy. m. Emmanuel. E. Ohiorenuan. J. (2012). *Determinants of Audit Delay in Nigerian Companies: Empirical Evidence*. *Research Journal of Finance and Accounting*. ISSN 2222-1697 (Paper). Vol 3, No 6, 2012.
- ✓ Libby R. (Autumn) (1985). *Availability and the Generation of Hypotheses in Analytical* 21. *Review. Journal of Accounting Research*; 648-667.
- ✓ Rahman Khan, A., MahboobHossain, D.,&Siddiqui, j. (2011). *Corporate Ownership Concentration and Audit Fees: The Case of an Emerging Economy*. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Account*, (27), 125-131.