

## چسبندگی حق الزحمه حسابرسی

تاریخ دریافت: ۹۶/۹/۷

تاریخ پذیرش: ۹۷/۹/۱۱

روح اله قیطاسی<sup>۱</sup>فتح اله حاجی زاده<sup>۲</sup>احمد الفتی<sup>۳</sup>

## چکیده:

در این مطالعه به بررسی رفتار چسبندگی حق الزحمه حسابرسی با استفاده از ادبیات حسابداری مدیریت و ادبیات اقتصادی پرداخته می‌شود. رفتار قیمتی حق الزحمه حسابرسی در واکنش به تغییرات در متغیرهایی مانند اندازه، پیچیدگی و ریسک به منظور بررسی چسبندگی حق الزحمه حسابرسی و رقابت در بازار خدمات حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد. جامعه آماری تحقیق، شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۵ است که حق الزحمه حسابرسی را در صورت‌های مالی افشا نموده‌اند. در این تحقیق از مدل حق الزحمه حسابرسی سیمیونیک (۱۹۸۰) و چسبندگی اندرسون و همکاران (۲۰۰۳) استفاده شده است. پس از کنترل عوامل کیفیت حسابرسی، اندازه، ریسک، سودآوری، پیچیدگی، اظهار نظر حسابرسی تغییر حسابرسی در مدل قیمت‌گذاری حسابرسی، یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که حق الزحمه حسابرسی با تغییر عوامل مؤثر در مدل حق الزحمه حسابرسی فوراً تعدیل نمی‌شود و بزرگی نسبی کاهش در حق الزحمه حسابرسی از بزرگی نسبی افزایش در حق الزحمه حسابرسی کمتر است که حاکی از چسبندگی حق الزحمه حسابرسی است. همچنین اختلاف بین تعدیلات فرآیندها و کاهنده حق الزحمه حسابرسی با افزایش دوره زمانی کاهش می‌یابد.

واژگان کلیدی: حق الزحمه حسابرسی، چسبندگی، رفتار قیمت، رقابت

۱- کارشناسی ارشد حسابداری، عضو هیات علمی دانشگاه ایلام نویسنده مسئول. پست الکترونیک: rgheitasi64@gmail.com

۲- کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه ایلام

۳- کارشناسی ارشد مدیریت مالی، دانشگاه تهران

## □ مقدمه

در این مقاله، با استفاده از ادبیات اقتصادی به بررسی تغییرات، چسبندگی و پراکندگی رفتار حق‌الزحمه حسابرسي پرداخته می‌شود که ممکن است برای حساب‌رسان، مدیران، کمیته‌های حسابرسي و قانون‌گذاران ارزش علمی داشته باشد. قیمت‌های چسبان با تغییر در شرایط مانند افزایش در هزینه‌ها، فوراً تعدیل نمی‌شوند. بنابراین، اگر حق‌الزحمه حسابرسي با وجود تغییر شرایط حسابرسي، ثابت باقی بماند یا کمتر از میزان مورد انتظار تغییر کند، می‌تواند به‌عنوان چسبان توصیف شود. از سال ۱۹۷۰ قیمت‌گذاری و رقابت در بازار خدمات حسابرسي از موارد نگران‌کننده برای نهادهای نظارتی و همچنین محققان و پژوهشگران بوده است. کوشولی و همکاران (۲۰۱۰) مشاهده کردند که ماهیت حسابرسي به‌عنوان یک محصول اعتباربخش می‌تواند به شارژ هزینه زیاد، حسابرسي بیش از حد یا حسابرسي کمتر از واقع منجر شود. تمرکز زیاد بازار بر خدمات حسابرسي و همچنین قصور حسابرسي در انتشار گزارشات با کیفیت، منجر به تحقیقاتی در آمریکا، انگلیس و اروپا شده است. (دیوان محاسبات آمریکا ۲۰۰۸، خزانه آمریکا ۲۰۰۸، کمیسیون اروپا ۲۰۱۰، مجلس انگلیس ۲۰۱۱). در حالی که گزارش‌های اخیر در آمریکا به این نتیجه رسیدند که تمرکز مداوم در بازار حسابرسي برای شرکتهای عمومی بزرگ نیازمند اقدام فوری است (GAO, ۲۰۰۸). خزانه‌داری ایالات متحده آمریکا (۲۰۰۸) گزارش داد که در نتیجه ادغام و مرگ آرتور اندرسن، شرکتهای حسابرسي بزرگ اندکی، با تمرکز خاص در میان شرکتهای دولتی بزرگ جهانی وجود دارد. کمیسیون اروپا (۲۰۱۰) بیان کرد که به نظر می‌رسد بازار در بخشهای خاصی بیش از حد تمرکز دارد و زمانی که صاحبکاران در مورد حساب‌رسان خود تصمیم می‌گیرند در انتخاب حسابرسي واجد شرایط سهل‌انگاری می‌کنند. همچنین مجلس انگلیس (۲۰۱۱) نگرانی خود را در مورد گسترش تمرکز بازار بر خدمات حسابرسي بیان کرد. بنابراین قیمت‌گذاری خدمات حسابرسي و گسترش رقابت در بازار خدمات حسابرسي همچنان می‌تواند به‌عنوان اطلاعات مربوط تلقی گردد. اگرچه ادبیات غنی در مورد حق‌الزحمه حسابرسي مانند عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسي (های و همکاران، ۲۰۰۶)، وجود صرف (مبالغ اضافی) حق‌الزحمه حسابرسي به‌عنوان کیفیت (سیمونیک، ۱۹۸۰؛ گراس ول و همکاران، ۱۹۹۵)، تخصص حسابرسي (کراس ول و همکاران، ۱۹۹۵؛ کارسون و فارگر، ۲۰۰۷؛ کارسون، ۲۰۰۹)، اثر حاکمیت شرکتی (کارسلو و همکاران، ۲۰۰۲؛ کچل و ویلکنس، ۲۰۰۶)، استقلال حسابرسي (انتل و همکاران، ۲۰۰۶) و تغییرات در رژیم‌های حقوقی (چوی و همکاران، ۲۰۰۸ و ۲۰۰۹) وجود دارد، اما این بخش از موضوعات رفتار حق‌الزحمه حسابرسي کمتر مورد تحقیق قرار گرفته است.

در این مطالعه، به منظور بسط ادبیات رفتار حق‌الزحمه حسابرسي، به بررسی این موضوع پرداخته می‌شود که چرا:

مدل حق‌الزحمه حسابرسي به طور کامل سطح حق‌الزحمه حسابرسي را توضیح نمی‌دهد؟

افزایش حق‌الزحمه حسابرسي نسبت به کاهش آن محتمل‌تر است؟

اگر صاحبکار، حسابرسي خود را تغییر دهد، حق‌الزحمه حسابرسي پایین‌تر پیشنهاد می‌شود؟

مدیران و کمیته‌های حسابرسی باید در مورد حق الزحمه حسابرسی نگران باشند؟

## □ مبانی نظری

تحقیق در خصوص چسبندگی، در حسابداری مدیریت به خوبی به اثبات رسیده است. مطالعات حسابداری مدیریت نشان می‌دهد که رابطه بین فروش و بخش‌هایی از مخارج مانند هزینه‌های فروش، عمومی و اداری متناسب با مقدار افزایش یافته و کاهش یافته نیست و این هزینه‌ها بیشتر افزایش می‌یابند، تا کاهش (اندرسون و همکاران، ۲۰۰۳). با این وجود، نوع رفتار هزینه‌ای حق الزحمه حسابرسی، به‌ویژه در طول زمان، به خوبی مشخص نیست و بررسی رفتار حق الزحمه حسابرسی در طول زمان می‌تواند درک ما را از بازار حسابرسی بهبود بخشد. مطالعات اندکی رفتار حق الزحمه حسابرسی را در طول زمان بررسی کرده‌اند (های و کنچل، ۲۰۱۰؛ فرانسیس و واگ، ۲۰۰۵). منون و ویلیامز (۲۰۰۰) روندهای بلندمدت در حق الزحمه حسابرسی و ارتباط آن با تغییر در عوامل محیطی مانند استانداردهای حسابرسی را بررسی نمودند. فرگوسن و استاک (۲۰۰۲) تخصص صنعت حسابرسی در طی دوره‌هایی که افزایش تمرکز در بازار خدمات حسابرسی وجود دارد، های و کنچل (۲۰۱۰) تغییرات مربوط به مقررات‌زدایی، تغییرات بودجه حسابرسی توسط بدارد و همکاران (۲۰۰۸)، اترج و همکاران (۲۰۰۸) مورد بررسی قرار گرفته است. کاشلی و همکاران (۲۰۱۰) بیان کردند که شواهد محدودی وجود دارد که بیان می‌کند حق الزحمه حسابرسی به آرامی و تاحدودی غیرقابل پیش‌بینی به تغییرات در محرک‌های حسابرسی واکنش نشان می‌دهد و پیشنهاد کردند که این موضوع به تحقیقات بیشتری نیاز دارد. به اعتقاد یاسوکاتا و کنجی اوارا (۲۰۱۱) حسابداری مدیریت، با شناسایی و پیش‌بینی چگونگی رفتار هزینه‌ها نسبت به تغییرات سطح فعالیت یا سطح درآمد می‌تواند وظیفه مباشرت خود را به خوبی انجام دهد. شناخت رفتار هزینه، از مباحث مهم حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت است. در مدل سنتی رفتار هزینه، هزینه‌ها متناسب با تغییر محرک هزینه تغییر می‌کنند؛ یعنی میزان تغییر هزینه‌ها به میزان تغییر در سطح فعالیت و نه به جهت تغییر بستگی دارد. بر مبنای ادبیات حسابداری بهای تمام شده، بین هزینه‌ها و حجم فعالیت، رابطه‌ای متقارن وجود دارد، اما تحقیقات اخیر نشان می‌دهد که شدت کاهش هزینه‌ها بر اثر کاهش حجم فعالیت، کمتر از شدت افزایش هزینه‌ها در اثر افزایش حجم فعالیت است. به این رفتار نامتقارن هزینه‌ها، «چسبندگی هزینه‌ها» یا «رفتار چسبنده» گفته می‌شود (کردستانی و مرتضوی، ۱۳۹۱). درک و تشخیص بین چسبندگی هزینه (ادبیات حسابداری مدیریت) و چسبندگی قیمت (ادبیات اقتصادی) مهم است. چسبندگی هزینه نوسان در کل هزینه‌ها را بیان می‌کند که تحت کنترل مدیران در واحدهای تجاری است، در حالی که چسبندگی قیمت یا چسبندگی حق الزحمه حسابرسی، قیمت‌گذاری یک بخش واحد (در این مطالعه حق الزحمه حسابرسی) را بیان می‌کند که بین مدیران صاحبکار و حسابرسی، مورد مذاکره و توافق قرار می‌گیرد. بنابراین از ادبیات اقتصادی برای اثبات فرضیات تحقیق استفاده می‌شود.

بازار خدمات حسابرسی رقابتی است. شواهد مربوط به رقابت‌پذیری در بازار حسابرسی برای

قانون‌گذاران مفید و با اهمیت خواهد بود. جامعه تحقیقات حسابرسی تمایل خواهد داشت از این واقعیت آگاه شود که آیا مدل‌های حق‌الزحمه حسابرسی از طریق تغییر در عوامل حق‌الزحمه حسابرسی مانند حق‌الزحمه سال قبل تأثیر می‌پذیرد؟ مدل حق‌الزحمه حسابرسی فعلی براساس این فرض ضمنی است که حق‌الزحمه حسابرسی براساس عوامل تعیین‌کننده حق‌الزحمه حسابرسی در یک نقطه زمانی است، و براساس حساب‌هایی نیست که هرگونه انعطاف‌ناپذیری یا چسبندگی در سطح حق‌الزحمه را تحت تأثیر قرار می‌دهد. رفتار قیمت و چسبندگی حق‌الزحمه حسابرسی به دلایل دیگر نیز با اهمیت است. پژوهش‌های اخیر اثر رویدادهایی را بررسی نموده‌اند که بر حسابرسان در تغییر حق‌الزحمه حسابرسی تأثیرگذار هستند. دوگر و همکاران (۲۰۱۰) اثر زمانی تغییرات در استانداردهای حسابرسی از طریق مقایسه حق‌الزحمه واقعی با حق‌الزحمه پیش‌بینی شده توسط مدلی که براساس حق‌الزحمه سالهای قبل می‌باشد را بررسی نمودند. اترج و همکاران (۲۰۱۱) فشار حق‌الزحمه حسابرسی را با مقایسه حق‌الزحمه حسابرسی در سال ۲۰۰۸ (مرکز رکود) با حق‌الزحمه حسابرسی برآورد شده از طریق مدل حق‌الزحمه حسابرسی سالهای قبل تعیین کردند.

این مطالعه شواهدی را در مورد اینکه حق‌الزحمه حسابرسی می‌تواند چسبنده تلقی شود و اختلاف بین تغییرات فزاینده و کاهنده که باید در توسعه مطالعاتی مانند دوگر و همکاران (۲۰۱۰) و اترج و همکاران (۲۰۱۱) مفید باشد، مورد بررسی قرار می‌دهد.

منافع اقتصادی حسابرسان از طریق حق‌الزحمه‌ای تأمین می‌شود که از انعقاد قرارداد با صاحبکاران عاید می‌شود. آنان برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، از عوامل گوناگونی استفاده می‌کنند و تحقیقات زیادی نیز در رابطه با شناسایی و ارزیابی این عوامل انجام شده و در اغلب این مطالعات، عوامل توصیفی شامل عوامل ریسک، حجم و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی مورد توجه قرار گرفته است. حق‌الزحمه خدمات حسابرسی توسط حسابرسان و با توجه به ارزیابی وی از حجم و ریسک کار حسابرسی تعیین می‌گردد. مطالعات گذشته، اهمیت حق‌الزحمه‌های بالقوه حسابرسی را به‌عنوان یکی از ملاحظات اولیه در ارزیابی ریسک و بازده مرتبط با صاحبکار احتمالی نشان می‌دهد (جان استون و بداد، ۲۰۰۳). ایچنسهر و شیلدز (۱۹۸۳) بیان می‌کنند که به‌طور کلی، حق‌الزحمه حسابرسی، متغیری کلیدی در موضوع انتخاب حسابرسان واحد تجاری می‌باشد. سیمیونیک (۱۹۸۰) و رابین (۱۹۸۸) به شواهدی دال بر وجود رقابت در قیمت‌گذاری خدمات در میان حسابرسان پی‌بردند. باب و همکاران (۱۹۹۶) به این نتیجه دست یافتند که مدل‌های خاص تعیین حق‌الزحمه حسابرسی، از ابزارهای قدرتمند تجزیه و تحلیل در بازار حسابرسی می‌باشند. سیمیونیک و آستین (۱۹۹۶) بیان کردند که حق‌الزحمه‌های حسابرسی به‌وسیله ریسک تجاری تعیین می‌شوند. در نتیجه، حق‌الزحمه حسابرسی باید هزینه‌های مورد انتظار ادراک حسابرسان از ریسک تجاری پیش روی واحد تجاری را منعکس کند. از زمانی که سیمیونیک (۱۹۸۰)، یکی از مدل‌های اولیه قیمت‌گذاری حسابرسی را طراحی کرد، در بسیاری از مطالعات قیمت‌گذاری حسابرسی مورد توجه قرار گرفت (لیون و ماهر، ۲۰۰۵؛ بل و همکاران، ۲۰۰۱). مؤسسات حسابرسی باید ریسک مرتبط با ارائه خدمات حرفه‌ای در شرایط خاص را به‌طور مناسب در نظر بگیرند. در حین اینکه حسابرسان، ریسک‌های مرتبط با

صاحبکار را ارزیابی می‌کند، معقولانه به نظر می‌رسد که دو ریسک مرتبط با صاحبکاران، یعنی ریسک تجاری و ریسک حسابرسی بر یکدیگر تأثیر بگذارند (جانستون، ۲۰۰۰). بسیاری از محققان، این نظریه را تأیید می‌کنند که ارتباط مثبتی بین بعضی از مفاهیم ریسک و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد (سیمونیک، ۱۹۸۰؛ بل و همکاران، ۲۰۰۱؛ بدارد و جانستون، ۲۰۰۴) بدین ترتیب، حسابرسان باید در تعیین حق الزحمه حسابرسی، مشخصه‌های ریسک صاحبکار خود را در نظر گرفته و ریسک‌های مربوط را از طریق حق الزحمه‌های بالاتر جبران کنند. همچنین نتایج آنان این موضوع را تأیید می‌کند که حسابرسان نباید تنها روی ریسک مربوط به تهیه صورت‌های مالی تأکید کنند، بلکه باید دید وسیع‌تری نسبت به رفتار تجاری صاحبکار داشته باشند (آن و همکاران، ۲۰۰۶؛ لیون و ماهر، ۲۰۰۵). بل و همکاران (۲۰۰۱)، طی تحقیقات تجربی دریافتند که ریسک تجاری بالا، میزان ساعات کار حسابرسی را بالا برده و بدین ترتیب با افزایش ریسک تجاری، حق الزحمه حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. لیون و ماهر (۲۰۰۵)، به شواهدی دست یافتند که در بازار حسابرسی، زمانی که حسابرسان ریسک تجاری را در سطح صاحبکار ارزیابی می‌کنند، هزینه‌های مورد انتظار خود، از صاحبکار را به شکل حق الزحمه‌های بالاتر حسابرسی دریافت می‌کنند. لذا هنگامی که حسابرسان سازوکاری برای تعیین ریسک تجاری صاحبکار دارند، حق الزحمه‌های حسابرس، این سازوکار را منعکس خواهد نمود، اما بعضی از حسابرسان ادعا می‌کنند که ریسک تجاری را نمی‌توان صریحاً در تعیین حق الزحمه‌های حسابرسی گنجانند، زیرا نمی‌توان آن را به‌طور دقیق اندازه‌گیری نمود (بل و همکاران، ۲۰۰۱). ریسک‌های صاحبکار را می‌توان به‌وسیله مجموعه‌ای از متغیرهای توضیحی اندازه‌گیری نمود که شامل اهرم، اندازه، فرصت‌های رشد و دیگر ویژگی‌های واحد تجاری است. (گیول و تسوی، ۲۰۰۱؛ نیکینن و سال استروم، ۲۰۰۵). نوع دیگر ریسک، ریسکی است که حسابرس از جنبه هزینه‌های دعوای یا مشکلات اعتباری با آن مواجه می‌شود (هوستون و همکاران، ۱۹۹۹؛ گیول و تسوی، ۲۰۰۱). مک الیستر و دراسمیت (۱۹۸۲) معتقد بودند که ریسک تجاری یا ابهامی که صاحبکار با آن روبرو می‌شود، بر ماهیت، زمان‌بندی و ابعاد فرآیند حسابرسی اجرا شده تأثیر می‌گذارد. در نتیجه متغیرهایی که ویژگی‌های ریسک صاحبکار را منعکس می‌کنند، باید رابطه مثبتی با حق الزحمه حسابرسی داشته باشند (نیکینن و سال استروم، ۲۰۰۵).

رقابت بازار به‌طور بالقوه توانایی حسابرس برای مطالبه صرف ریسک را محدود می‌کند. پترسون و اسمیت (۲۰۰۳) بیان کردند که حسابرس فقط زمانی تلاش خود را افزایش می‌دهد که هزینه‌های مورد انتظار قصور حسابرسی نسبت به هزینه‌های تلاش اضافی بیشتر باشد. ملاحظات هزینه - منفعت می‌تواند حسابرس را از صرف تلاش بیشتر دلسرد کند. تلاش بیشتر حسابرس احتمالاً منجر به حق الزحمه حسابرسی بالاتر و تأخیر طولانی‌تر حسابرسی شود. تأخیر طولانی حسابرسی می‌تواند محرک منفی برای انتظار بازار از اظهار نظر مشروط باشد. همچنین حسابرسی سخت‌گیرانه به‌طور بالقوه باعث افزایش ثبت‌های تعدیلی کاهنده سود می‌شود، که می‌تواند تعارضات حسابرس - مدیریت را تشدید کند. در یک بازار حسابرسی رقابتی، این کار می‌تواند باعث شود صاحبکاران، حسابرسان بیشتری را تعویض کنند. در مجموع، اگر هزینه‌های بالقوه مربوط به تلاش اضافی، مازاد بر هزینه‌های

مورد انتظار شکست حسابرسی باشد، حسابرسان تلاش خود را افزایش نمی‌دهد (زاو، ۲۰۱۰). تلاشی که حسابرسان در جهت حفظ اعتبار و شهرت به کار می‌گیرند و یا ترس از احتمال طرح دعاوی حقوقی علیه آنها ساختارهایی است که مانع رفتارهای نامناسب حسابرسان می‌شود. آن‌ها معتقدند حسابرسان با گذشت زمان، شناخت بهتری از فعالیتهای صاحبکار به دست آورده و تجربه بیشتری کسب می‌کنند و به این ترتیب توانایی آنها در مورد مناسب بودن یا نبودن روشهای حسابداری و گزارشگری افزایش می‌یابد. بنابراین رابطه طولانی مدت حسابرسان و صاحبکار می‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد (چن و همکاران، ۲۰۰۴). به اعتقاد آنها تغییر حسابرسان باعث خواهد شد اعتماد سرمایه‌گذاران به انکاپذیری صورتهای مالی کاهش، و از این رو اعتبار حسابرسی کاهش یابد. از سوی دیگر هزینه‌های حسابرسی، چه برای حسابرسان و چه برای صاحبکار، افزایش خواهد یافت (ساینت، ۲۰۰۴).

#### □ پیشینه تحقیق

کردستانی و مرتضوی (۱۳۹۱)، به شناسایی عوامل تعیین کننده چسبندگی هزینه‌های شرکت‌ها پرداختند. براساس نتایج تحقیق، چسبندگی هزینه‌های فروش، عمومی و اداری در دوره بعد از کاهش فروش، وارونه می‌شود و کاهش فروش در دو دوره متوالی، موجب کاهش چسبندگی بهای تمام شده کالای فروش رفته و هزینه‌های فروش، عمومی و اداری در دوره دوم می‌شود و هرچه میزان دارایی‌ها بیشتر باشد، چسبندگی بهای تمام شده کالای فروش رفته و هزینه‌های فروش، عمومی و اداری بیشتر می‌شود. در تحقیق خالقی مقدم و کرمی (۱۳۸۷)، قدرت پیش‌بینی سود توسط مدل مبتنی بر تغییرپذیری و چسبندگی هزینه، با سایر مدل‌ها مقایسه شد. این تحقیق نشان داد که دقت پیش‌بینی مدل مبتنی بر تغییرپذیری هزینه و چسبندگی هزینه به صورت معناداری بیشتر از مدل‌های دیگر است. نمازی و دوانی پور (۱۳۸۹)، به بررسی تجربی رفتار چسبندگی هزینه‌ها در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج نشان می‌دهد در ازای ۱٪ افزایش در سطح فروش، هزینه‌های اداری، عمومی و فروش ۶۵٪ افزایش می‌یابد؛ در حالی که در ازای ۱٪ کاهش در سطح فروش هزینه‌های اداری، عمومی و فروش ۴۱٪ کاهش می‌یابد.

رجبی و محمدی (۱۳۸۷) به بررسی رابطه هزینه‌های نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در ایران پرداختند. بر این اساس عوامل اثرگذار بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی به همراه شاخص‌های هزینه‌های نمایندگی به‌عنوان متغیرهای مستقل و حق‌الزحمه خدمات حسابرسی به‌عنوان متغیر وابسته تعیین شده است. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد بین برخی از عوامل مرتبط با هزینه‌های نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی رابطه‌ای معنی‌دار وجود دارد. سجادی و زارعی (۱۳۸۶)، به بررسی تأثیر ویژگی‌های موسسه حسابرسی و صاحبکار بر حق‌الزحمه حسابرسی از دیدگاه شرکای موسسه‌های حسابرسی پرداختند. نتایج نشان می‌دهد، تخصص صنعت موسسه حسابرسی، کیفیت گزارش حسابرسی، میزان دعاوی حقوقی صاحبکار و تنگناهای فرآیند گزارش حسابرسی در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی مؤثر است. همچنین، نتایج نشان می‌دهد که

شهرت موسسه حسابرسی، استقلال حسابرسان موسسه حسابرسی و شهرت صاحبکار در تعیین حق الزحمه حسابرسی مؤثر نیست.

جورجیو گوتی و همکاران (۲۰۱۰) طی یک پژوهش بیان داشتند که عوامل حاکمیت شرکتی با ارزیابی حسابرسی از هزینه‌های نمایندگی شرکت ارتباط دارد. همچنین بر تلاش‌های حسابرسی تأثیر گذارده و از این طریق نیز بر حق الزحمه حسابرسی مؤثر است. یعنی عوامل اداره شرکت به طور غیرمستقیم، بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر دارند. در ادامه این تحقیق آمده است که دارایی‌های سرمایه‌ای مدیریتی و پوشش تحلیل‌گری نیز با حق الزحمه حسابرسی در ارتباط است، اما نوع این ارتباط منفی است. نکته اینجاست که کلیه این ارتباطات هم از نظر آماری، هم از نظر اقتصادی معنادار و مهم تلقی می‌شوند. نیکینن و دیگران (۲۰۰۵)، اثر ریسک بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در کشور انگلستان را بررسی نموده‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که حق الزحمه خدمات حسابرسی با ابعاد ریسک (ریسک مالی، ریسک عملیاتی و ریسک تجاری) رابطه‌ای مستقیم دارد. طبق یافته‌های پژوهش هزینه‌های نمایندگی، حجم عملیات شرکت و پیچیدگی حسابرسی از توانایی توصیف حق الزحمه خدمات حسابرسی برخوردار هستند. تی‌لور و دیگران (۱۹۹۹)، اثر عوامل خرد (شامل ویژگی‌های حسابرسی و واحد مورد حسابرسی) و کلان اقتصادی (قانونگذاری، میزان افشای اطلاعات و دعاوی طرح شده علیه حسابرسان) بر حق الزحمه خدمات حسابرسی را در ۲۰ کشور مختلف و در سطح بین‌المللی بررسی نموده‌اند. طبق نتایج پژوهش، شرایط محیطی (قانونگذاری، میزان افشا و دعاوی طرح شده علیه حسابرسان) بر نوسانات حق الزحمه حسابرسی در بازار جهانی خدمات حسابرسی تأثیر می‌گذارد و میان میل به قانونگذاری بیشتر، سطوح افشای اطلاعات بالاتر و طرح دعاوی بیشتر علیه حسابرسان با حق الزحمه بیشتر خدمات حسابرسی، رابطه مستقیم وجود دارد. سیمونیک (۱۹۸۰)، شرایط کسب منافع اقتصادی حسابرسان را در بازار خدمات حسابرسی ایالت متحده را بررسی کرده است. براساس این پژوهش، حق الزحمه خدمات حسابرسی شامل سه عامل هزینه فعالیت حسابرسی، سود مورد انتظار حسابرسی از ارائه این خدمات و ریسک ارائه خدمات مذکور است و به نظر می‌رسد در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، باید این عوامل مورد توجه قرار گیرند.

### □ فرضیه‌های تحقیق

- فرضیه ۱: حق الزحمه حسابرسی با تغییر عوامل مؤثر در مدل حق الزحمه حسابرسی فوراً تعدیل نمی‌شود.
- فرضیه ۲: بزرگی نسبی کاهش در حق الزحمه حسابرسی هنگامی که یک کاهش مورد انتظار باشد، کمتر است از بزرگی نسبی افزایش در حق الزحمه حسابرسی هنگامی که یک افزایش مورد انتظار باشد.
- فرضیه ۳: اختلاف بین تعدیلات فزاینده و کاهنده حق الزحمه حسابرسی با افزایش دوره زمانی کاهش می‌یابد.

## □ اندازه‌گیری متغیرها

تعریف و اندازه‌گیری متغیرها در مدل قیمت‌گذاری حسابرسی به شرح زیر می‌باشد:

### □ ۱- متغیر وابسته: حق‌الزحمه حسابرسی (LAF)

این مطالعه حق‌الزحمه حسابرسی را با استفاده از لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه به منظور کاهش ناهمگونی پسماندها اندازه‌گیری می‌کند (لیون و ماهر، ۲۰۰۵).

### □ ۲- متغیرهای مستقل

#### □ ۱-۲ کیفیت حسابرسی

پالمراس (۱۹۸۶)، فرانسویس و سایمن (۱۹۸۷)، سایمن و فرانسویس (۱۹۸۸) همگی عقیده داشتند که ارتباط مثبتی بین کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی وجود دارد. این مطالعه سازمان حسابرسی را در نظر می‌گیرد که به‌طور سنتی به‌عنوان متغیر نشان دهنده کیفیت حسابرسی می‌باشد. انتظار می‌رود که علامت AUDITER مثبت باشد.

#### □ ۲-۲ اندازه واحد مورد حسابرسی

هر اندازه کسب و کار صاحبکار بزرگ‌تر باشد، پیچیدگی آن نیز به‌مراتب بیشتر خواهد بود (فرانسویس و سیمون، ۱۹۸۷). به این خاطر که کسب و کار بزرگ‌تر و پیچیده‌تر نیاز به تلاش بیشتری دارد، انتظار می‌رود که حق‌الزحمه حسابرسی بیشتر شود. همچنین بل و همکاران (۲۰۰۱) بیان می‌دارند که بین اندازه صاحبکار و احتمال خطر حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد. انتظار می‌رود علامت لگاریتم مجموع دارایی‌ها (LNTA)، نسبت دارایی جاری به کل دارایی‌ها (CATA) و نسبت دارایی جاری (بجز موجودی‌ها) به بدهی جاری (QUICK) مثبت باشد.

#### □ ۳-۲ ریسک مالی واحد تجاری

اهرم به‌طور عمده ریسک مالی صاحبکار را اندازه‌گیری می‌کند. تحقیقات گذشته نشان می‌دهند که حسابرسان هنگام حسابرسی صاحبکار با مشکلات مالی، باید تلاش بیشتری را برای جلوگیری از ریسک دادخواهی علیه خود انجام دهند (جان استون، ۲۰۰۰؛ جان استون و همکاران، ۲۰۰۴). بنابراین در این مطالعه از نسبت کل بدهی (LEV) و نسبت بدهی بلندمدت (DE) به‌منظور نشان دادن ریسک مالی استفاده می‌شود و انتظار علامت مثبت برای این متغیر می‌رود. به‌طور کلی، سابقه زیان صاحبکار، با مشکل مالی واحد مورد حسابرسی در ارتباط می‌باشد. این شاخص به نظر می‌رسد که نشان دهنده ریسک تجاری یا ریسک عملیاتی واحد مورد حسابرسی و به‌طور غیرمستقیم ریسک تجاری حسابرس باشد (سیمونیک، ۱۹۸۰). علامت مورد انتظار معمولاً مثبت می‌باشد. اما بعضی از تحقیقات نشان می‌دهند که علامت مورد انتظار منفی است، زیرا حسابرسان حق‌الزحمه حسابرسی را برای صاحبکاران دارای مشکلات مالی، پایین می‌آورند. لذا هیچ‌گونه پیش‌بینی راجع به ضریب LOSS نمی‌کنیم.



## ۲-۴ سودآوری

بازده دارایی‌های صاحبکار (ROA) شاخصی به منظور ارزیابی ظرفیت سودآوری واحد تجاری بوده و علامت مورد انتظار منفی می‌باشد (سیمونیک، ۱۹۸۰، جان استون و همکاران، ۲۰۰۴). اما فرانکل و همکاران (۲۰۰۲) دریافته‌اند هنگامی که واحدهای تجاری هزینه نمایندگی بالایی را به دلیل افزایش جریان وجه نقد آزاد دارند، بازده دارایی ممکن است به عنوان متغیر نشان دهنده هزینه نمایندگی بوده و در نتیجه علامت مورد انتظار مثبت باشد. لذا هیچ پیش‌بینی راجع به علامت ضریب ROA نمی‌شود.

## ۲-۵ پیچیدگی حسابرسی

واحدهای تجاری با حساب‌های دریافتی و موجودی بالا محیط عملیاتی پیچیده‌تری دارند، که این مساله ریسک تجاری بیشتری را موجب شده و خود باعث افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود. سایمن و فرانسیس (۱۹۸۸) رابطه مثبت معناداری بین این متغیر و متغیر پیچیدگی دریافتند. علامت مورد انتظار (LININVAR) مثبت می‌باشند.

## ۲-۶ اظهار نظر حسابرسی

در مدل قیمت‌گذاری حسابرسی سایمونیک (۱۹۸۰) اظهار نظر مقبول حسابرسان بدین معنی است که آن‌ها احتمال خطر حسابرسی پایینی را احراز کردند و در نتیجه حق الزحمه حسابرسی را پایین می‌آورند. بنابراین علامت مورد انتظار (OPINION) منفی می‌باشد.

## ۲-۷ تغییر حسابرس

بعضی از شواهد نشان می‌دهد که کاهش حق الزحمه حسابرسی در مراحل اولیه خدمات حسابرسی وجود دارد (پانگ و ویتینگ تون، ۱۹۹۴). بنابراین هنگامی که واحدهای تجاری، حسابرسان را تغییر می‌دهند، حق الزحمه حسابرسی پایین‌تر خواهد آمد. علامت مورد انتظار SWITCH منفی می‌باشد.

## □ مدل پژوهش

از مدل رگرسیون تلفیقی سایمونیک (۱۹۸۰)، به‌طور گسترده در تحقیقات کراس ول و دیگران (۱۹۹۵)، های و همکاران (۲۰۰۶)، کارسون (۲۰۰۹)، چوی و همکاران (۲۰۰۹) و چان (۲۰۱۰) استفاده می‌شود. ابتدا مدل رگرسیون زیر برای هر سال برآزش می‌شود و سپس با استفاده از ضرایب به دست آمده به برآورد حق الزحمه حسابرسی پیش‌بینی شده (EAF) برای هر شرکت در هر سال می‌پردازیم. نتایج مربوط به مدل رگرسیون (۱) برای هر یک از سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۵ در جدول ۳ ارائه شده است.

$$(1) LNAF = \alpha_0 + \alpha_1 LNTA + \alpha_2 CATA + \alpha_3 QUICK + \alpha_4 DE + \alpha_5 ROA + \alpha_6 LOSS + \alpha_7 OPIN + \alpha_8 AUDITER + \alpha_9 SWITCH + \alpha_{10} LEV + \alpha_{11} LNINVAR + \varepsilon_{it}$$

LNAF: لگاریتم حق الزحمه حسابرسی، LNTA: لگاریتم مجموع دارایی‌ها؛ CATA: نسبت دارایی جاری به کل دارایی‌ها، QUICK: نسبت دارایی جاری (بجز موجودی‌ها) به بدهی جاری، DE: نسبت بدهی بلندمدت به کل دارایی‌ها، ROA: نسبت سود قبل از بهره و مالیات به کل دارایی‌ها؛ LOSS: اگر صاحبکار امسال یا دو سال گذشته زیان گزارش کرده باشد ۱ و در غیر این صورت ۰؛ OPIN: اگر حسابرس اظهار نظر مقبول استاندارد ارائه نماید ۱ و در غیر این صورت ۰؛ AUDITER: اگر حسابرس، سازمان حسابرسی باشد ۱ و در غیر این صورت ۰؛ SWITCH: اگر حسابرس تغییر کرده باشد ۱ و در غیر این صورت ۰؛ LEV: نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها؛ LNINVAR: لگاریتم مجموع حساب‌های دریافتنی و موجودی‌ها.

سپس از مدل اندرسون و همکاران (۲۰۰۳) برای بررسی نوسان و چسبندگی حق الزحمه حسابرسی از طریق سه مدل رگرسیون ۲، ۳ و ۴ به صورت زیر استفاده می‌شود.

$$(2) \text{Log}(AF_t/AF_{t-1}) = \beta_0 + \beta_1 \text{Log}(EAF_t/EAF_{t-1}) + \varepsilon$$

$$(3) \text{Log}(AF_t/AF_{t-1}) = \beta_0 + \beta_1 \text{Log}(EAF_t/EAF_{t-1}) + \beta_2 \text{Decrease\_Dummy} * \text{Log}(EAF_t/EAF_{t-1}) + \varepsilon$$

$$(4) \text{Log}(AF_t/AF_{t-1}) = \beta_0 + \beta_1 \text{Log}(EAF_t/EAF_{t-1}) + \beta_2 \text{Decrease\_Dummy} * \text{Log}(EAF_t/EAF_{t-1}) + \beta_3 \text{Log}(EAF_{t-1}/EAF_{t-2}) + \beta_4 \text{Decrease\_Dummy}_{t-1} * \text{Log}(EAF_{t-1}/EAF_{t-2}) + \varepsilon$$

متغیر Decrease\_Dummy، متغیر مصنوعی است و زمانی که  $\text{Log}(EAF_t/EAF_{t-1})$  منفی باشد برابر ۱ و در غیر این صورت صفر می‌باشد. به عبارت دیگر در زمان کاهش حق الزحمه حسابرسی پیش‌بینی شده، متغیر Decrease\_Dummy، ۱ و در زمان افزایش حق الزحمه حسابرسی پیش‌بینی شده، صفر می‌باشد. از آنجا که جامعه مورد مطالعه، شرکت‌های مختلف در انواع صنایع و در اندازه‌های متفاوت را شامل می‌شود؛ بنابراین استفاده از این مدل که مبتنی بر شاخص‌های نسبتی و لگاریتمی است باعث می‌شود که قابلیت مقایسه متغیرها در میان شرکت‌ها را افزایش دهد و تفسیر ضرایب برآورد شده را همسان کند.

### □ روش تحقیق:

#### جامعه آماری تحقیق:

کلیه شرکت‌های غیرمالی حاضر در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۵ که حائز شرایط زیر باشند:

۱- این شرکت‌ها باید قبل از سال ۱۳۸۵ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.

۲- هزینه حسابداری را در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا کرده باشند.

۳- در طول دوره بررسی تغییر سال مالی نداده باشند.

با توجه به شرایط فوق تعداد ۱۱۰ شرکت جامعه آماری تحقیق را تشکیل داد که کلیه آنها مورد بررسی قرار گرفت.

### آزمون فرضیات

برای آزمون فرضیات از روش حداقل مربعات پانل (PLS) در نرم‌افزار Eviews ۶ و Minitab ۱۵ استفاده می‌شود.

### نتایج تحقیق

جدول ۱، خلاصه آمار توصیفی متغیرها را نشان می‌دهد.

جدول ۱: آمار توصیفی

انحراف معیار	حداقل	حداکثر	میانه	میانگین	
۵,۰۹	۴,۴۲	۲۲,۶۷	۱۲,۲۱	۱۳,۴۳	LAF
۱۰,۵۵	۴,۲۲	۳۸,۴۷	۱۴,۲۸	۱۹,۲۲	LTA
۰,۲۷	۰,۱۲	۹۳۵	۰,۶۰	۰,۴۴	CATA
۱,۳۶	۰,۴۰	۵,۹۴	۰,۸۲	۱,۷۷	QUICK
۰,۱۸	۰,۰۰	۰,۶۱	۰,۱۷	۰,۲۵	DE
۰,۳۳	۰,۱۶-	۰,۷۲	۰,۲۱	۰,۱۹	ROA
۰,۳۸	۰,۰۰	۱,۰۰	۰,۰۰	۰,۲۴	LOSS
۰,۵۰	۰,۰۰	۱,۰۰	۰,۰۰	۰,۴۳	OPIN
۰,۴۵	۰,۰۰	۱,۰۰	۰,۰۰	۰,۲۸	AUDITER
۰,۴۱	۰,۰۰	۱,۰۰	۰,۰۰	۰,۲۲	SWITCH
۰,۲۴	۰,۰۷	۲,۲۳	۰,۵۲	۰,۵۳	LEV
۳,۱۴	۸,۲	۱۸,۱	۱۳,۳	۱۴,۳	LNINVAR

جدول ۲، ضرایب همبستگی پیرسون متغیرها را توصیف می‌کند. نتایج نشان می‌دهد که بین حق‌الزحمه حسابداری با متغیرهای کیفیت حسابداری و اندازه واحد مورد حسابداری رابطه مثبت و با متغیر تغییر حسابرس رابطه منفی وجود دارد که منطبق با تحقیقات قبل است.

جدول ۲: ضرایب همبستگی بین متغیرها

	۱۲	۱۱	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	
۱												۱,۰۰	LAF
۲											۱,۰۰	۰,۶۱	LTA
۳									۱,۰۰	-۰,۱۳	-۰,۱۸		CATA
۴									۱,۰۰	۰,۱۷	-۰,۰۲	۰,۱۴	QUICK
۵								۱,۰۰	۰,۰۰	۰,۲۱	-۰,۲۸	-۰,۲۲	DE
۶							۱,۰۰	-۰,۰۸	۰,۲۲۲	۰,۰۹	-۰,۱۵	۰,۱۰	ROA
۷						۱,۰۰	-۰,۵۳	۰,۰۷	-۰,۰۴	-۰,۰۹	-۰,۲۲	-۰,۱۲	LOSS
۸					۱,۰۰	۰,۱۶-	۰,۳۳	-۰,۱۶	-۰,۰۱	-۰,۰۳	-۰,۰۵	۰,۱۰	OPIN
۹				۱,۰۰	۰,۲۸	-۰,۰۱	۰,۱۰	۰,۰۰	-۰,۰۵	-۰,۱۳	-۰,۰۱	۰,۲۹	AUDITER
۱۰			۱,۰۰	-۰,۲۵	-۰,۱۰	۰,۱۱	-۰,۰۷	۰,۰۵	۰,۰۱	۰,۰۴	۰,۱۰	-۰,۰۵	SWITCH
۱۱		۱,۰۰	۰,۰۳	۰,۰۵	-۰,۰۹	۰,۳۲	-۰,۴۲	۰,۲۸	-۰,۲۹	۰,۲۳	۰,۲۲-	-۰,۱۸	LEV
۱۲	۱,۰۰	-۰,۱۳	۰,۱۰	-۰,۰۳	-۰,۰۶	-۰,۲۲	۰,۱۴	-۰,۳۷	-۰,۰۲	۰,۰۲	۰,۹۱	۰,۵۳	LNINVAR

جدول ۳، نتایج مدل رگرسیون ۱ مربوط به برآورد حق الزحمه حسابرسی را برای سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۵ نشان می‌دهد. با توجه به احتمال آماره F، مدل رگرسیون طی کلیه سال‌ها در سطح اطمینان ۹۹٪ معنادار می‌باشند. با توجه به ضریب تعیین تعدیل شده، مدل رگرسیون بین ۳۳٪ تا ۶۸٪، تغییرات حق الزحمه حسابرسی را در سال‌های مختلف توضیح می‌دهد.

جدول ۳: نتایج رگرسیون مدل برآورد حق الزحمه حسابرسی

۱۳۹۱		۱۳۹۰		۱۳۸۹		۱۳۸۸		۱۳۸۷		سال
احتمال t آماره	ضریب	احتمال t آماره	ضریب	احتمال t آماره	ضریب	احتمال t آماره	ضریب	احتمال t آماره	ضریب	
۰,۱۴	۰,۶۰	۰,۰۷	۰,۳۲	۰,۱۲	۱,۹۷	۰,۱۷	۱,۵۶	۰,۲۲	۱,۱۲	مقدار ثابت
۰,۰۰	۱,۵۴	۰,۰۰	۲,۲۶	۰,۰۳	۱,۴۲	۰,۰۱	۱,۳۵	۰,۰۰	۱,۱۵	LTA
۰,۱۰	-۰,۰۶	۰,۱۱	۰,۶۲	۰,۰۴	-۰,۱۳	۰,۱۶	۰,۴۰	۰,۱۳	-۰,۰۶	CATA
۰,۰۹	۰,۱۱	۰,۲۰	۰,۱۲	۰,۰۹	۰,۱۰	۰,۱۸	-۰,۱۰	۰,۰۶	۰,۳۲	QUICK
۰,۰۳	۰,۱۲	۰,۲۸	-۰,۹۱	۰,۱۸	-۰,۹۷	۰,۱۶	-۱,۷۹	۰,۰۷	-۲,۰۴	DE
۰,۳۴	-۰,۶۶	۰,۱۵	-۱,۰۶	۰,۱۱	-۱,۴۰	۰,۱۴	-۰,۳۶	۰,۰۸	-۰,۲۱	ROA
۰,۱۸	۰,۱۶-	۰,۵۰	۰,۲۰	۰,۱۸	-۰,۴۴	۰,۰۸	۰,۰۸	۰,۲۷	۰,۱۴	LOSS
۰,۰۵	۰,۱۹	۰,۰۹	۰,۱۱	۰,۲۸	-۰,۰۳	۰,۱۹	۰,۰۲	۰,۷۲	-۰,۰۷	OPIN
۰,۰۰	۰,۷۵	۰,۰۰	۰,۷۴	۰,۱۵	۰,۳۳	۰,۱۷	۰,۳۰	۰,۰۲	۰,۴۲	AUDITER
۰,۱۴	-۰,۱۲	۰,۲۶	-۰,۲۲	۰,۱۵	-۰,۱۱	۰,۱۷	-۰,۲۱	۰,۱۹	۰,۲۲	SWITCH
۰,۱۳	۰,۰۵-	۰,۱۹	-۰,۵۴	۰,۲۲	۰,۴۸-	۰,۱۸	۰,۱۷	۰,۱۷	۰,۵۴	LEV
۰,۱۲	-۰,۲۵	۰,۰۰	-۰,۵۸	۰,۱۲	-۰,۲۷	۰,۲۴	-۰,۲۷	۰,۲۱	-۰,۱۶	LNINVAR
	۰,۵۲		۰,۶۸		۰,۴۱		۰,۳۳		۰,۵۳	ضریب تعیین تعدیل شده
	۰,۰۰		۰,۰۰		۰,۰۰		۰,۰۰		۰,۰۰	F احتمال آماره

ادامه جدول ۳: نتایج رگرسیون مدل برآورد حق الزحمه حسابرسی

۱۳۹۵		۱۳۹۴		۱۳۹۳		۱۳۹۲		سال
احتمال آماره t	ضریب	احتمال آماره t	ضریب	احتمال آماره t	ضریب	احتمال آماره t	ضریب	
۰,۰۳	۰,۹۶	۰,۱۹	۱,۰۴	۰,۳۶	۱,۶۶	۰,۲۰	۱,۰۲	مقدار ثابت
۰,۰۰	۲,۴۶	۰,۰۳	۱,۴۲	۰,۰۱	۱,۳۵	۰,۰۰	۲,۰۵	LTA
۰,۱۳	۰,۳۵	۰,۰۳	-۰,۱۹	۰,۱۱	۰,۱۹	۰,۰۹	-۰,۱۴	CATA
۰,۱۷	۰,۳۲	۰,۰۸	۰,۱۸	۰,۱۰	-۰,۱۳	۰,۰۷	۰,۲۲	QUICK
۰,۲۳	-۰,۷۱	۰,۱۵	-۰,۸۷	۰,۱۷	-۱,۴۸	۰,۰۷	-۱,۵۰	DE
۰,۱۱	-۱,۴۵	۰,۲۱	-۱,۲۱	۰,۱۹	-۰,۱۶	۰,۰۶	-۰,۲۰	ROA
۰,۳۰	۰,۲۵	۰,۱۱	-۰,۲۳	۰,۰۶	۰,۱۶	۰,۲۰	۰,۱۷	LOSS
۰,۰۷	۰,۱۸	۰,۲۱	-۰,۰۵	۰,۱۱	۰,۰۹	۰,۴۲	-۰,۰۹	OPIN
۰,۰۰	۰,۶۴	۰,۱۲	۰,۱۳	۰,۱۷	۰,۴۰	۰,۰۲	۰,۲۲	AUDITER
۰,۲۱	-۰,۲۳	۰,۱۳	-۰,۱۴	۰,۱۵	-۰,۳۱	۰,۱۷	۰,۱۲	SWITCH
۰,۱۲	-۰,۶۱	۰,۲۲	-۰,۴۸	۰,۱۵	۰,۱۹	۰,۱۲	۰,۳۴	LEV
۰,۰۳	-۰,۶۱	۰,۱۸	۰,۱۲-	۰,۲۰	-۰,۳۷	۰,۱۱	-۰,۲۱	LNINVAR
	۰,۵۹		۰,۴۶		۰,۳۶		۰,۴۲	ضریب تعیین تعدیل شده
	۰,۰۰		۰,۰۰		۰,۰۰		۰,۰۰	احتمال آماره F

ستون‌های ۱، ۲ و ۳ جدول ۴ به ترتیب نتایج آزمون فرضیات ۱، ۲ و ۳ را نشان می‌دهد. در ستون ۱ جدول ۴، با توجه به احتمال آماره t، متغیر حق الزحمه حسابرسی برآورد شده  $(\log(EAF_t/EAF_{t-1}))$  در سطح اطمینان ۹۹٪ معنادار می‌باشد. ضریب این متغیر ۰,۵۲۳ می‌باشد که نشان می‌دهد، حق الزحمه حسابرسی با تغییر عوامل مؤثر در مدل حق الزحمه حسابرسی فوراً تعدیل نمی‌شود. بنابراین فرضیه اول تحقیق را نمی‌توان رد کرد.

جدول ۴: حسابداری حق الزحمه حسابرسی

متغیر وابسته: $\log(AF_t/AF_{t-1})$			
(۳)	(۲)	(۱)	
ضریب	ضریب	ضریب	
آماره t	آماره t	آماره t	
احتمال	احتمال	احتمال	
-۰,۰۳۹	۰,۰۲۵	۰,۰۶۱	مقدار ثابت
-۰,۳۵۰	۰,۶۹	۳,۴۵	
۰,۷۸۰	۰,۷۱۰	۰,۰۰۰	
۰,۵۲۳	۰,۴۸۱	۰,۴۵۶	$\log(EAF_t/EAF_{t-1})$
۳,۸۶	۴,۳۲	۳,۹۱	
۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	
-۰,۱۶۱	-۰,۲۵۰		Decrease_Dummy* $\log(EAF_t/EAF_{t-1})$
-۱,۸۲	-۱,۷۸		
۰,۰۷۲	۰,۰۸۱		
۰,۱۹۸			$\log(EAF_{t-1}/EAF_{t-2})$
۲,۳۴۵			
۰,۰۲۴			
-۰,۰۸۶			Decrease_Dummy <sub>t-1</sub> * $\log(EAF_{t-1}/EAF_{t-2})$
-۰,۴۸۱			
۰,۶۷۳			
۰,۴۷۴	۰,۲۳۱		میزان کاهش
۰,۵۵۹	۰,۴۴۰	۰,۳۳۲	ضریب تعیین تعدیل شده
۷,۰۱	۷,۸۷	۸,۷۱	آماره F
۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	احتمال
۲,۰۳	۲,۰۲	۱,۹۵	آماره دوربین واتسون

در مدل رگرسیون (۳) چون ارزش متغیر Decrease\_Dummy در زمان افزایش حق الزحمه حسابرسی پیش‌بینی شده، صفر است؛ بنابراین ضریب  $\beta_1$  درصد افزایش در حق الزحمه حسابرسی در نتیجه ۱٪ افزایش در حق الزحمه حسابرسی پیش‌بینی شده را نشان می‌دهد. همچنین از آنجا که ارزش متغیر Decrease\_Dummy در زمان کاهش حق الزحمه حسابرسی پیش‌بینی شده، برابر یک است؛ بنابراین مجموع ضرایب  $\beta_1 + \beta_2$  بیانگر درصد کاهش در حق الزحمه حسابرسی در نتیجه

۱٪ کاهش در حق الزحمه حسابرسی پیش‌بینی شده را نشان می‌دهد. اگر حق الزحمه حسابرسی چسبنده باشد، باید درصد افزایش در حق الزحمه حسابرسی در دوره افزایش حق الزحمه حسابرسی پیش‌بینی شده بیشتر از درصد کاهش در حق الزحمه حسابرسی در دوره‌های کاهش حق الزحمه حسابرسی پیش‌بینی شده باشد. به عبارت دیگر  $\beta_1 > 0$  و  $\beta_2 < 0$  باشد.

با توجه به ستون ۲ جدول ۴، ضریب متغیر  $\log(EAF_t/EAF_{t-1})$ ، ۰,۴۸۱، و معنادار، و ضریب متغیر Decrease\_Dummy، -۰,۲۵۰، و مجموع ضرایب دو متغیر ۰,۲۳۱،  $(0,481 - 0,250)$  است که نشان می‌دهد ۱٪ کاهش در حق الزحمه حسابرسی برآورد شده تنها ۰,۲۳۱٪ کاهش در حق الزحمه حسابرسی را به همراه دارد، در حالی که ۱٪ افزایش در حق الزحمه حسابرسی برآورد شده، ۰,۴۸۱٪ افزایش در حق الزحمه را به همراه خواهد داشت. لذا درصد افزایش در حق الزحمه حسابرسی در دوره افزایش حق الزحمه حسابرسی پیش‌بینی شده بیشتر از درصد کاهش در حق الزحمه حسابرسی در دوره‌های کاهش حق الزحمه حسابرسی پیش‌بینی شده است. بنابراین با توجه به این نتایج، فرضیه دوم تحقیق را در سطح اطمینان ۹۹٪ نمی‌توان رد کرد.

ستون ۳ جدول ۴، نتایج فرضیه ۳ را نشان می‌دهد ضریب متغیر  $\log(EAF_t/EAF_{t-1})$ ، ۰,۵۲۳، و در سطح اطمینان ۹۹٪ معنادار، و ضریب متغیر Decrease\_Dummy، -۰,۱۶۱، و ضریب متغیر  $\log(EAF_{t-1}/EAF_{t-2})$ ، ۰,۱۹۸، و معنادار، و ضریب متغیر Decrease\_Dummyt، -۰,۰۸۶، و مجموع ضرایب چهار متغیر  $(0,523 - 0,161 + 0,198 - 0,086)$ ، ۰,۴۷۴ است که نشان می‌دهد ۱٪ کاهش در حق الزحمه حسابرسی برآورد شده تنها ۰,۴۷٪ کاهش در حق الزحمه حسابرسی را به همراه دارد، در حالی که در ستون دوم این مقدار کاهش ۰,۲۳۱٪ است که نشان می‌دهد با افزودن دوره مالی قبل به مدل رگرسیون، اختلاف بین تعدیلات فزاینده و کاهنده حق الزحمه حسابرسی با افزایش دوره زمانی کاهش می‌یابد. بنابراین با توجه به این نتایج، فرضیه سوم تحقیق را در سطح اطمینان ۹۹٪ نمی‌توان رد کرد.

### نتیجه‌گیری

نتایج تحقیق نشان می‌دهد که وقتی تغییراتی در عوامل تعیین کننده حق الزحمه حسابرسی رخ دهد، حق الزحمه حسابرسی به طور سریع یا متناسب تغییر نمی‌کند، به خصوص تعدیلات فزاینده نسبت به تعدیلات کاهنده بسیار بیشتر است. وقتی در دوره‌های زمانی طولانی‌تر تغییرات را بررسی می‌شود، این تفاوت بین تعدیلات فزاینده نسبت به کاهنده به تدریج کاهش می‌یابد. مشاهدات نشان می‌دهد که اختلاف بین تعدیلات فزاینده-کاهنده معکوس و در طی زمان ناپدید می‌شود و شواهدی فراهم می‌کند که بازار حسابرسی علی‌رغم هزینه‌های تغییر حسابرسی، رقابتی است. نتایج نشان می‌دهد که مدیران و کمیته‌های حسابرسی نیاز دارند مراقبت‌های بیشتری را در مدیریت حق الزحمه حسابرسی در دوره‌های که کاهنده است به کار گیرند، زیرا حق الزحمه حسابرسی معمولاً تمایل به کاهش نسبت به افزایش دارند. بنابراین نتایج نشان می‌دهد که محض اینکه واحد تجاری یک رکود را پیش‌بینی کند، شروع مذاکرات در مورد حق الزحمه حسابرسی برای کمیته‌های حسابرسی اهمیت



پیدا می‌کند. علاوه بر این، حسابرسان باید از ریسک‌ها و فرصت‌های مرتبط با تغییر در عوامل حق الزحمه حسابرسی آگاه شوند، زیرا نتایج فرصت‌های روشنی را برای حسابرسان برای افزایش سریع‌تر حق الزحمه حسابرسی، کاهش دیرتر حق الزحمه یا کاهش زودتر حجم کار حسابرسی نشان می‌دهد.

### □ محدودیت‌های تحقیق

حق الزحمه حسابرسی توسط تمام واحدهای تجاری افشا نشده است، لذا هرگونه استنباط راجع به اثر نتایج باید با احتیاط بیشتری صورت گیرد. همچنین به دلیل عدم دسترسی به داده‌های مربوط به حق الزحمه ناشی از خدمات غیرحسابرسی، اثر این متغیر که بر طبق نتایج تحقیقات پیشین به عنوان یک عامل اثرگذار بر حق الزحمه خدمات حسابرسی است، نادیده گرفته شده است. به علاوه به دلیل استخراج حق الزحمه خدمات حسابرسی از یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی ممکن است حق الزحمه یاد شده برابر با جمع خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی باشد. این موضوع می‌تواند نتایج تحقیق را تحت تأثیر قرار دهد.

### □ پیشنهاد برای تحقیقات آتی

با عنایت به مبانی نظری و یافته‌های پژوهش، پیشنهادات زیر ارائه می‌گردد: در تحقیقات آتی، می‌توان اثر صنایع مختلف را نیز مورد بررسی قرار داد. اثر سایر عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی مانند ساختارهای مالکیت و حاکمیت شرکتی نیز در نظر گرفته شود.

### □ منابع

- ۱- رجبی، روح‌اله، محمدی، حمزه، (۱۳۸۷). «هزینه‌های نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مستقل». بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۵۳، ۳۵-۵۲.
- ۲- رجبی، روح‌اله، (۱۳۸۵)، «چالش‌های تعویض حسابرسان رسمی»، شماره ۸ و ۹، ۵۳-۶۲.
- ۳- سجادی، سید حسین، زارعی، رضا، (۱۳۸۶)، «تأثیر ویژگی‌های موسسه حسابرسی و صاحبکار بر حق الزحمه حسابرسی». بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۹، ۶۷-۹۰.
- ۴- کردستانی، غلامرضا، مرتضوی، سیدمرتضی، (۱۳۹۱) «شناسایی عوامل تعیین کننده چسبندگی هزینه‌های شرکت‌ها». پژوهش‌های حسابداری مالی، سال چهارم، شماره سوم، ۱۳-۳۲.
- ۵- نمازی، محمد، دونایی‌پور، ایرج، (۱۳۸۹)، «بررسی تجربی رفتار چسبندگی هزینه‌ها در بورس اوراق بهادار تهران». بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۶۲، ۸۵-۱۰۲.

1.Allen, R. D., D. R. Hermanson, T. M. Kozloski, and R. J. Ramsay, (2006), "Auditor Risk Assessment: Insights from the Academic Literature", Accounting Horizons 20(2): 157-177.

2. Anderson, M.C., Banker, R.D. and Janakiraman, S.N. (2003), "Are selling, general, and administrative costs 'sticky'?", *Journal of Accounting Research*, Vol. 41 No. 1, 47-63.
3. Antle, R., Gordon, E., Narayanamoorthy, G. and Zhou, L. (2006), "The joint determination of audit fees, non-audit fees and abnormal accruals", *Review of Quantitative Finance and Accounting*, Vol. 27 No. 3, 235-266.
4. Bedard, J.C., Ettredge, M.L. and Johnstone, K.M. (2008), "Fee pressure and the longitudinal dynamics of audit engagement budgeting and reporting", *Advances in Accounting*, Vol. 24, 32-40.
5. Bell, T. B., Landsman, W. R., and D. A. Shackelford. (2001). "Auditors' perceived business risk and audit fees: analysis and evidence". *Journal of Accounting Research* 39: 35-43.
6. Carson, E. (2009), "Industry specialization by global audit firm networks", *The Accounting Review*, Vol. 84 No. 2, 355-382.
7. Carson, E. and Fargher, N. (2007), "Note on audit fee premiums to client size and industry specialization", *Accounting and Finance*, Vol. 47 No. 3, 423-446.
8. Causholli, M., De Martinis, M., Hay, D. and Knechel, W.R. (2010), "Audit markets, fees and production: towards an integrated view of empirical audit research", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 29. 167-215.
9. Chen, C. Y., Lin, C. J. and Lin, Y. C. (2004). "Audit partner tenure, audit firm tenure and discretionary accruals; does long auditor tenure impair earning quality?" Working paper, Hong Kong University of Science and Technology.
10. Choi, J.H., Kim, J.B., Liu, X. and Simunic, D.A. (2009), "Cross-listing audit fee premiums: theory and evidence", *The Accounting Review*, Vol. 84 No. 5, 1429-1463.
11. Doogar, R., Sivadasan, P. and Solomon, I. (2010), "The regulation of public company auditing: evidence from the transition to AS5", *Journal of Accounting Research*, Vol. 48 No. 4, 795-814.
12. Eichenseher, J.W., and D. Shields. (1983). "The correlates of CPA-firm change for publicly held corporations". *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 2:23-37.
13. Ettredge, M., Bedard, J.C. and Johnstone, K.M. (2008), "Empirical tests of audit budget dynamics", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 20 No. 2. 1-18.
14. European Commission (2010), *Green Paper: Audit Policy: Lessons from the*

Crisis, European Commission, Brussels.

15. Francis, J. R. and D.T. Simon (1987). "A test of audit pricing in the small-client segment of the U.S. audit market". *The Accounting Review* 32: 145-156

16. Francis, J.R. and Wang, D. (2005), "Impact of the SEC's public fee disclosure requirement on subsequent period fees and implications for market efficiency", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 24, Supplement, 145-160.

17. GAO (2008), *Audits of Public Companies: Continued Concentration in Audit Market for Large Public Companies does not Call for Immediate Action*, Report to Congressional Addressees, Government Accountability Office, Washington, DC, GAO-08-361.

18. Gul, F. A., and J. Tsui. (2001). "Free cash flow, debt monitoring, and audit pricing: further evidence on the role of director equity ownership". *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 20:71-84.

19. Hay, D. and Knechel, W.R. (2010), "The effects of advertising and solicitation on audit fees", *Journal of Accounting & Public Policy*, Vol. 29 No. 1, 60-81.

20. Hay, D., Knechel, W.R. and Wong, N. (2006), "Audit fees: a meta-analysis of the effect of supply and demand attributes", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 23 No. 1, 141-191.

21. House of Lords (2011), "Auditors: market concentration and their role", Select Committee on Economic Affairs. 2nd Report of Session 2010-11. Volume I: Report. HL Paper 119-I, The Stationery Office Limited, London.

22. Johnstone, K. M. (2000) "Client-acceptance decisions: simultaneous effects of client business risk, audit risk, auditor business risk, and risk adaptation". *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 19: 1-25.

23. Johnstone, K. M. and J. C. Bedard, (2003), "Risk Management in Client Acceptance Decisions", *The Accounting Review* 78(4): 1003 – 1025.

24. Knechel, W.R. and Willekens, M. (2006), "The role of risk management and governance in determining audit demand", *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 33 Nos 9/10, 1344-1367.

25. Lyon, J.D., and M.W. Maher. (2005). "The importance of business risk in setting audit fees: evidence from cases of client misconduct". *Journal of Accounting Research* 43: 133-151.

26. Nikkinen, Jussi & Petri Sahlström. (2005). "Risk in Audit Pricing: The Role of Firm-Specific Dimensions of Risk", *Advances in International Accounting*, Vol.



19, 141- 151.

27.Oxera (2006), Competition and Choice in the UK Audit Market, Report prepared for Department of Trade and Industry and Financial Reporting Council, Oxera, London.

28.Simunic, D. A. (1980). "The pricing of audit services: theory and evidence". Journal of Accounting Research 18:161-190.

29.Sinnott, W. (2004). "Are there good reasons for auditor rotation?" Financial Executive, Vol. 20. 29-32.

30.Taylor, Mark h. & Daniel T. Simon. (1999). "Determinants of Audit Fees: The Importance of Litigation, Disclosure and Regulatory Burdens in Audit Engagements in 20 Countries", The International Journal of Accounting, Vol. 34, No. 3, 375- 388.

31.US Treasury (2008), Final Report of the Advisory Committee on the Auditing Profession to the US Department of the Treasury, US Treasury, Washington, DC.

32.Zhao, Yuping. (2010) "The Audit Pricing Implications of Differential Reliability of Accruals and Cash Flows".www. ProQuest.com, UMI Number: 3397837