

فصلی بودن حسابرسی، کیفیت افشاء اطلاعات و کیفیت حسابرسی

یاسمن پزشک

کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی، گروه حسابداری، تهران، ایران.

زهرا پورزمانی

دانشیار، عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی، گروه حسابداری، تهران، ایران. (مسئول مکاتبات)

Zahra.poorzamani@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۱/۲۸ تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۴/۲۵

چکیده

در این پژوهش، کنش کیفیت افشاء و فصلی بودن حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی به صورت تجربی تحلیل گردید. کیفیت افشاء با استفاده از امتیازهای امتیازهای تعلق گرفته به هر شرکت توسط سازمان بورس و اوراق بهادار، فصلی بودن حسابرسی با توجه به سال مالی شرکت‌ها و حق الزحمه حسابرسی با استفاده از لگاریتم طبیعی حق الزحمه پرداخت شده توسط شرکت بابت خدمات حسابرسی مستقل اندازه‌گیری شد. نمونه آماری پژوهش شامل تعداد ۱۲۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۵ است. در این پژوهش از آمار توصیفی شامل جداول و نمودارها، شاخص‌های گرایش مرکزی، پراکندگی، توزیعی جهت توصیف نمونه موردبررسی و از روش رگرسیون مبتنی بر داده‌های ترکیبی جهت تحلیل داده‌های مرتبط به جنبه‌های تحقیق استفاده شد. برای استخراج داده‌ها از نرم‌افزار اکسل و برای انجام آزمون‌های آماری از نرم‌افزار ایویوز استفاده گردید. و از آزمون چاو برای بررسی این که آیا داده‌های ترکیبی جهت برآورد تابع مورد نظر کارآمدتر خواهد بود یا نه، و برای بررسی معنی‌دار بودن مدل رگرسیون از آماره فیشر استفاده شده است. همچنین برای بررسی معنی‌دار بودن ضرایب متغیرهای توضیحی مدل رگرسیون از آماره تی استیودنت و از آزمون دوربین-واتسون برای بررسی عدم خودهمبستگی باقیمانده‌های مدل استفاده شده است. نتایج نشان داد بین کیفیت افشاء و حق الزحمه حسابرسی رابطه معنی‌دار و منفی وجود دارد. همچنین، بین کیفیت افشاء و حق الزحمه حسابرسی در فصل شلوغ حسابرسی رابطه معنی‌دار و منفی وجود دارد. اما در فصول خلوت میان این دو متغیر ارتباط معنی‌داری مشاهده نشد.

واژه‌های کلیدی: حق الزحمه حسابرسی، کیفیت افشاء، فصلی بودن حسابرسی.

۱- مقدمه

حسابرسی فصلی می‌باشد. این بدان دلیل می‌باشد که انتخاب پایان سال مالی توسط صاحب‌کاران حسابرسی به‌طور متحد در سراسر سال تقویمی توزیع نشده است. اکثریت شرکت‌های در بورس اوراق بهادار پایان سال مالی آن‌ها اسفندماه می‌باشد. این شاخه بندی پایان سال مالی فصلی بودن حسابرسی را به حرفه حسابرسی معرفی می‌نماید که منتج به فصل شلوغ و فصل تعطیل حسابرسی می‌شود. این ممکن است ساختار هزینه‌های شرکت‌های حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد، که در عوض کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد که موضوع مطالعه ما می‌باشد.

افزایش اندازه شرکت‌ها، تخصصی شدن امور و تفکیک مدیریت از مالکیت موجب بروز تضاد منافع و ایجاد هزینه‌های نمایندگی شده است. در چنین شرایطی مدیران با ارائه اطلاعات مالی شرکت سعی می‌نمایند هزینه‌های نمایندگی را کاهش دهند. اما احتمال وجود سوگیری و آلودگی در اطلاعات ارائه شده توسط مدیریت، نیاز به استفاده از خدمات کارشناسانه یک شخص مستقل با عنوان حسابرس را مطرح می‌نماید. در این چارچوب حسابرسی ابزاری جهت حفاظت و تحقق مفهوم پاسخگویی محسوب می‌شود. نقش حسابرسی در جوامع کنونی از طریق مکانیزم حرفه‌ای صورت می‌پذیرد و شرط کافی در فعالیت‌های حرفه‌ای عموماً تأمین منافع عمومی است. این واقعیت بدان معنی نیست که منافع اقتصادی حسابرس حرفه‌ای نباید مدنظر قرار گیرد، بلکه این منافع باید از طریق حق‌الزحمه‌ای تأمین شود که از انعقاد قرارداد با صاحب‌کاران عاید حسابرس می‌شود. حسابرسان جهت قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی از عوامل گوناگونی استفاده می‌کنند. عوامل توصیفی که در اغلب مطالعات مدنظر قرار گرفته‌اند شامل کیفیت گزارش حسابرسی، شهرت صاحب‌کار، اندازه صاحب‌کار، تخصص صنعتی موسسه حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی، بودجه زمانی، ریسک شرکت صاحب‌کار و دعاوی حقوقی بوده است. در چنین وضعیتی، حسابرسی موفق است که بتواند با توجه به ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی، بهترین برآورد را از حق‌الزحمه خود داشته باشد تا ضمن حفظ کیفیت کار، آن را با حداقل هزینه انجام دهد (ایوانز و شوارتز، ۲۰۱۴).

با توجه به نقش اطلاعاتی شفافیت گزارشگری مالی به نظر می‌رسد شفافیت گزارشگری مالی می‌تواند از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و کاهش میزان خطر حسابرسی، و در نتیجه کار حسابرسی کمتر باعث کاهش حق‌الزحمه حسابرسی گردد. منظور از شفافیت، افشای عمومی اطلاعات موثق و به موقع

است که استفاده‌کنندگان را قادر می‌سازد تا از عملکرد و وضعیت مالی و روش‌های مدیریت، ارزیابی صحیحی به عمل آورند. برای نیل به شفافیت، لازم است شرکت افشاهای به موقع، صحیح، مرتبط و کافی از اطلاعات کمی و کیفی را ارائه نماید به‌نحوی که استفاده‌کنندگان، توان انجام یک ارزیابی مناسب در مورد فعالیت‌ها و وضعیت ریسک آن شرکت را بیابند که در این راستا نقش کیفیت افشاء اطلاعات از اهمیت زیادی برخوردار می‌باشد (ویانگ و همکاران، ۲۰۱۴).

با توجه به مطالب فوق و با توجه به دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار مبنی بر آن که صورت‌های مالی سالانه حسابرسی شده شرکت اصلی و تلفیقی گروه، حداقل ۱۰ روز قبل از برگزاری مجمع عمومی عادی و حداکثر ۴ ماه پس از پایان سال مالی و همچنین می‌بایست صورت‌های مالی سالانه حسابرسی نشده حداکثر ۶۰ روز پس از پایان سال مالی و در مورد شرکت‌هایی که ملزم به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی هستند حداکثر ۹۰ روز پس از پایان سال مالی، مطابق استانداردهای ملی و یا فرم‌هایی که توسط سازمان ارائه می‌شود، ظرف مهلت‌های مقرر تهیه و افشا نماید. می‌بایست مجمع عمومی عادی تشکیل شود که در خصوص تصویب ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌باشد و از سوی دیگر بیشتر شرکت‌های در بورس اوراق بهادار سال مالی منتهی به اسفندماه هستند این پژوهش تلاش بر آن دارد که فصلی بودن حسابرسی با توجه به بازه‌ی شلوغی حسابرسی و تعطیلی حسابرسی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی را بررسی نماید.

هزینه خدمات حسابرسی اطلاعات را بین صاحب‌کاران و حسابرسان انتقال می‌دهد و به هر دو آن‌ها (ارائه‌دهندگان و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی) اجازه می‌دهد تا انگیزه داشته باشند و با اطلاعات موجود در آن قیمت‌ها راهنمایی شوند. فهم این موضوع که چگونه قیمت‌های حسابرسی تعیین می‌شوند مهم می‌باشد. زیرا خود قیمت حسابرسی، سازمان، توزیع و تولید خدمات حسابرسی و همچنین مصرف چنین خدماتی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. در این خصوص، توزیع پایان سال مالی به‌عنوان یک الگوی مورد نیاز در هر سال تقویمی که مصرف و تولید خدمات حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد نشان‌دهنده یک ارزش فصلی بودن مهم برای درک، توضیح و حتی کمی بالقوه دارد. بر این اساس هدف این پژوهش بررسی تأثیر فصلی بودن خدمات حسابرسی بر ارتباط میان کیفیت افشای اطلاعات و حق‌الزحمه حسابرسی است.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

امروزه کمتر کسی می‌تواند اهمیت شفافیت گزارشگری مالی را نادیده بگیرد، زیرا سهامداران و اعتبار دهندگان تصمیمات با اهمیت سرمایه گذاری خود را بر اساس اطلاعات مالی شرکت‌ها می‌گیرند. آن‌ها خواستار اطلاعات بیشتر و شفاف‌تری درباره عملکرد شرکت هستند. افشای کامل همراه با شفافیت گزارشگری مالی می‌تواند شرایط مطمئنی را ایجاد کرده و اعتماد سرمایه گذاران را ارتقا دهد. شفافیت تاثیر مثبتی بر عملکرد شرکت‌ها دارد و می‌تواند از منافع سهامداران حفاظت کند. صورت‌های مالی مبهم میزان بدهی شرکت را پنهان کرده و چنانچه شرکت در آستانه ورشکستگی باشد، این شرایط پنهان می‌ماند. از این رو شفافیت دارای جذابیت زیادی برای سهامداران است (کردستانی و علوی، ۱۳۸۹).

از دیدگاه استفاده کنندگان اطلاعات مالی، گزارش حسابرسی بسیار با ارزش است. این ارزش تابعی از گروه‌های استفاده کننده و علاقه‌مند به اطلاعات شرکت می‌باشد. حال این سوال مطرح می‌شود که واحدهای تجاری حاضرند چه بهایی برای خدمات دریافتی از حسابرسان مستقل پرداخت کنند و آیا این بها توسط خودشان تعیین می‌شود، یا حسابرسان بهای خدمات خود را تعیین می‌کند و یا اینکه توسط مراجع حرفه‌ای تعیین می‌شود. درک نحوه تعیین حق‌الزحمه حسابرسی هم برای حسابرسان، هم صاحبکاران آن‌ها و هم اشخاصی که سیاستگذاری و قانونمندی را دنبال می‌کنند، اهمیت دارد. ایجاد مدل‌هایی که حق‌الزحمه حسابرسی را به شکل مناسبی تعیین می‌کنند (مثل مدل سایمونیک که در آن حق‌الزحمه تابعی از هزینه حسابرسی - ساعات کارکرد ضربدر نرخ شارژها - و صرف ریسکی است که حسابرسان به خاطر خطر طرح دعاوی دادگاهی و زیان‌های آتی احتمالی صاحبکار در نظر می‌گیرند)، یکی از بهترین ابزارهایی است که می‌تواند به تحلیل بازار کار حسابرسی و تداوم فعالیت در شرایط رقابتی کمک کند (وو، ۲۰۱۲).

برخی از کشورها براساس چرخه طبیعی تجارت آنها سال مالی را انتخاب می‌نمایند (هابرمن و کاندل ۱۹۸۹^۴، اسمیت و پورکائو ۱۹۸۸^۵). به ویژه این که، شرکت‌هایی که در فعالیت‌های فروش خود با اختلافات فصلی بزرگی دارند ممکن است این موضوع را مفید بدانند که پایان شلوغ‌ترین زمان آنها را به عنوان پایان سال مالی انتخاب نمایند چرا که زمانی می‌باشد که کمترین موجودی کالا را دارند (هابرمن و کاندل ۱۹۸۹). با اجتناب از هم پوشانی پایان سال مالی و شلوغی فعالیت‌های تجاری، شرکت‌ها قادر خواهند بود تا تقاضاهای متضاد برای منابع اداری خود را هماهنگ نمایند (دو و ژانگ ۲۰۱۳^۶).

زمانی که شرکتی برای تاریخ پایان سال مالی خود تصمیم گرفته است ممکن است امری دشوار و هزینه بر باشد که بخواهد آن را تغییر دهد. اول اینکه، از شرکت‌ها خواسته می‌شود که خدمت درآمد داخلی را رعایت نمایند تا برای تغییر پایان سال مالی اجازه داشته باشند (اسمیت و پورکیا ۱۹۸۸^۷). دوم اینکه، شرکت‌ها هم چنین تحت قوانینی می‌باشند از قوانین بورس اوراق بهادار تهیه می‌نمایند. سوم اینکه، شرکت‌ها هم چنین باید گزارش انتقال را با پوشش دوره انتقال تهیه نمایند (دو و ژانگ ۲۰۱۳). صورت‌های مالی برای دوره تغییر نیز باید حسابرسی شود در صورتی که دوره ای بیش از شش ماه را پوشش می‌دهد. با این وجود، شرکت‌ها ممکن است متحمل هزینه‌های زیادی شوند چراکه این گزارش‌گری مازاد و الزامات حسابرسی هزینه بر می‌باشد. در نهایت، تغییری در پایان سال مالی نیز احتمالاً هزینه‌های اداری شرکت را افزایش می‌دهد چنان که شرکت‌ها باید سیستم حسابداری خود را تعدیل نمایند تا مطابق با دوره گزارشگری جدید باشد. این هزینه‌های تغییر ممکن است توضیح دهنده بالقوه این موضوع باشند که چرا شرکت‌ها به ندرت پس از تاسیس خواهان تغییر پایان سال مالی خود می‌باشند.

پیشینه پژوهش

ووک ماند و همکاران (۲۰۱۷)^۸ به تاثیر بر انتخاب حسابرسان و قیمت گذاری حسابرسی پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که تنظیم کننده مجزا به عنوان ابزارهای اضافی، مدت زمان بررسی حسابرسان را در ارزیابی می‌کنند. آنها تأثیر دوره‌های جستجو حسابرسان در انتخاب یک حسابرسان جانشین، قیمت گذاری ممیزی‌های اولیه با توجه به تغییر حسابرسان و واکنش بازار سهام به پایان دادن به یک حسابرسان قدیمی، بررسی طولانی مدت داخلی و عدم رعایت موارد دیگر شرکت‌های حسابرسانی بررسی نمودند. استدلال می‌کنند که جستجوهای طولانی برای یک حسابرسان جدید، نشانگر حضور خطر ابتلا به سرمایه گذاران، تنظیم کننده‌ها و دانشگاهیان است. نتایج اصلی ما براساس تجزیه و تحلیل رگرسیون چند متغیری زیر است. اولاً ما متوجه می‌شویم که مشتریان با دوره‌های حسابرسانی طولانی مدت کمتر به حسابرسان جانشین پذیرفته می‌شوند. دوم این که، پس از بررسی برای همبستگی‌هایی که قبلاً مشخص شده است، می‌بینیم که هزینه‌های حسابرسانی برای مشتریانی که دارای دوره‌های جستجو طولانی هستند بالاتر است.

لونتیس و همکاران (۲۰۱۳)^۹ به بررسی اثر هنجارهای اجتماعی بر قیمت گذاری حسابرسی پرداختند. در این مقاله

عوامل تعیین قیمت گذاری حسابرسی در دانشگاه ها پرداختند. این تحقیق عوامل تعیین کننده هزینه های حسابرسی برای دانشگاه ها را مورد بررسی قرار می دهد. یافته های آنها نشان می دهد که هزینه های حسابرسی در دانشگاه های انگلستان به طور مثبت تحت تاثیر اندازه، تعداد شرکت های تابعه، میزان کمک های مالی، سطح بدهی ها، در انگلستان و استفاده از حسابرسی مستقر در لندن است. آنها همچنین می بینند که دانشگاه های با تحصیلات بیشتر (با استفاده از طیف وسیعی از اقدامات) و دانشگاه هایی با مازاد عملیاتی بیشتر، هزینه های حسابرسی پایین تر را پرداخت می کنند.

فلستچر و همکاران (۲۰۱۲)^{۱۳} به بررسی اثرات اندازه و قیمت گذاری حسابرسی پرداختند. این مطالعه با هدف توضیح دادن نقش تاثیرات مختلف اندازه بر قیمت گذاری حسابرسی با استفاده از داده های بازار آلمان انجام شده است. در مقابل نتایج ما نشان می دهد که فقط حسابرسی Big4 می توانند حق بیمه حسابرسی را با ارائه خدمات غیر حسابرسی کسب کنند، همچنین داده های مبتنی بر بیانیه های غیر مالی (لوگرم تعداد کارکنان، پروکسی) با اندازه مناسب تر برای تحقیق در مورد قیمت گذاری حسابرسی است. در مقایسه با متغیرهای اندازه ای که تاکنون استفاده شده است، به همین ترتیب آنها چگونه اندازه حسابرسی و حسابرسی، قیمت گذاری حسابرسی را تحت تاثیر قرار می دهد و جایگزین مناسب تری استفاده می شود.

لیو و همکاران (۲۰۱۲)^{۱۴} به بررسی مالکیت دولتی، اندازه شرکت حسابرسی و قیمت گذاری حسابرسی پرداختند. این مطالعه شواهد تجربی در مورد تاثیر مالکیت دولتی بر رفتار قیمت گذاری حسابرسی براساس داده های شرکت های ثبت شده در چین را ارائه می دهد. یافته های آنها، با کنترل انتخاب حسابرسی، نشان می دهد که شرکت های دولتی (SOEs) هزینه های حسابرسی پایین تر از غیر SOE ها دارند. نتایج همچنین نشان دهنده آن است که تعامل قابل توجهی بین نوع SOE (یعنی متعلق به دولت مرکزی و محلی) و اندازه شرکت حسابرسی است که همچنین بر حسابرسی تاثیر می گذارد. به طور خاص، حسابرسی بزرگ تمایل دارند که هزینه های حسابرسی کمتر از سکوها مرکزی (استان، شهر و شهرستان) هزینه های حسابرسی پایین تر را به عهده بگیرند، در حالی که حسابرسی کوچک هزینه های بالاتر از SOE های محلی را پرداخت می کنند.

العی^{۱۵} (۲۰۱۱)، به بررسی رابطه بین اقلام تعهدی اختیاری و حق الزحمه حسابرسی شرکت های آمریکایی طی سال های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۶ پرداخت. نتایج مطالعه وی نشان داد

شواهدی مبنی بر تأثیر هنجارهای اجتماعی بر قیمت گذاری حسابرسی با مطالعه شرکت های وابسته به الکل، اسلحه گرم، قمار، نیروی اتمی نظامی و صنایع دخانیات که اغلب به عنوان شرکت «گناه» شناخته می شوند. علاوه بر این، آنها نشان می دهند که سطوح قیمت گذاری حسابرسی در گروه «گناه» هم به دیدگاه های سیاسی غالب و هم در سطح «معایب» نمایش داده شده توسط شرکت های «گناه» بستگی دارد. قیمت گذاری حسابرسی را با ارائه شواهدی مبنی فعالیت های روزمره و ارزش های غالب، روابط و درک ها نقش مهمی را در تصمیم گیری های مربوط به قیمت گذاری حسابرسی ایفا می کند.

جولانتا (۲۰۱۴)^{۱۶} به بررسی مدل رگرسیون برای محاسبه قیمت خدمات حسابرسی از مناقصه عمومی پرداختند. نتایج حاصل می تواند تایید، به عنوان مثال قبول گواهینامه نیاز به حفظ کیفیت، استراتژی قیمت گذاری بازار ممیزی نمی کند. مزایه را می توان با استفاده از مدل رگرسیون با استفاده از مدل قیمت ریزی لوئی می تواند با تنظیم قیمت گذاری حل نمی شود، اما مدل قیمت گذاری مجموعه ای از راه های قانونی برای جلوگیری از تخلیه در مناقصه های منحصر به فرد توسط این یک مقاله باز شده است. نیاز به حفظ کیفیت، استراتژی های قیمت گذاری بازار کنونی، ضمانت کیفی را نمی دهد، پیشنهادات عمومی را می توان با استفاده از مدل رگرسیون محاسبه کرد. با مقررات قیمت گذاری حل می شود، اما مدل قیمت گذاری توسط نویسنده، راه جلوگیری از تخریب در مناقصه عمومی است.

کای ژو و همکاران (۲۰۱۲)^{۱۱} به بررسی اصلاح استانداردهای حسابداری و قیمت گذاری حسابرسی پرداختند. تاثیر آن بر قیمت گذاری تعادلی در بازار حسابرسی را بررسی می کند. می بینید که غلظت بازار ممیزی و احتمال انتشار نظرات اصلاح حسابرسی به طور قابل توجهی تغییر نمی کند، اما افزایش هزینه های حسابرسی به طور قابل توجهی پس از تصویب حسابداری جدید حسابداری در چین افتاده است. تجزیه و تحلیل عمیق تر نشان می دهد که اجرای استانداردهای حسابداری مالی مبتنی بر IFRS افزایش خطر ریسک بازار را با شرکت های ذکر شده افزایش داده و بنابراین ممیزی ها ممیزی ریسک ممیزی را افزایش می دهند و افزایش هزینه های حسابرسی افزایش می یابد و میزان افزایش هزینه های حسابرسی به طور مثبت نسبت به تفاوت تعدیل شده، بنابراین آنها نتیجه گیری می کنند که این اصلاحات تا به حال تاثیر قابل توجهی در قیمت گذاری حسابرسی در چین داشته است.

با یو و همکاران (۲۰۱۲)^{۱۲} به بررسی شواهد بیشتر در مورد

رقابت پذیری صنایع از یک طرف مسائل نمایندگی بین مدیران و سهامداران شرکت ها را کاهش داده و دقت صورت های مالی را افزایش می دهد. بنابراین ریسک ارزیابی شده حسابرسی توسط حسابرسان را کاهش داده و حسابرسان تمایل دارند برای شرکت هایی که در صنایع رقابتی فعالیت می کنند حق الزحمه کمتری را صورت حساب کنند. از طرف دیگر، رقابتی بودن صنایع می تواند ارزیابی حسابرسان از ریسک تجاری صاحبکار را افزایش دهد. بنابراین انتظار می رود که با افزایش میزان رقابت پذیری در صنعت حق الزحمه حسابرسی افزایش یابد. بین حق الزحمه حسابرسی و رقابت پذیری صنایع رابطه منفی و معناداری وجود دارد. به بیانی دیگر حسابرسان برای آن دسته از صاحبکاران خود که در صنایع با درجه رقابت پذیری بالا فعالیت می کنند حق الزحمه کمتری صورت حساب می نمایند.

طبری و همکاران (۱۳۹۱) به بررسی مسئله ی نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل آزمونی مبتنی بر فرضیه ی جریان های نقدی آزاد پرداختند. به منظور بررسی ارتباط بین هزینه های نمایندگی ناشی از جریان های نقدی آزاد و حق الزحمه ی حسابرسی، شرکت های نمونه ی تحقیق بر حسب سطوح جریان های نقدی و فرصت های رشد به چهار گروه تقسیم شدند و سپس ارتباط بین سطح حق الزحمه ی حسابرسی گروه ها و متغیرهای آزمایشی هزینه ی نمایندگی مورد سنجش قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان می دهد که حق الزحمه ی حسابرسی در شرکت هایی که جریان های نقدی آزاد آن ها بالا و فرصت های رشد آن ها زیاد می باشد، بالاتر از شرکت هایی است که جریان های نقدی آزاد آن ها پایین اما فرصت های رشد بالایی دارند. به علاوه در شرکت هایی که جریان های نقدی آزاد و فرصت های رشد آن ها بالا باشد، با افزایش میزان بدهی ها میانگین حق الزحمه ی حسابرسی افزایش می یابد. اما بر طبق نتایج حاصل، افزایش میزان سود تقسیمی موجب کاهش مسئله ی نمایندگی ناشی از جریان های نقدی آزاد نمی شود.

پور حیدری و همکاران (۱۳۹۴) هدف این تحقیق، درک عوامل موثر بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی و سنجش رقابت پذیری بازار حق الزحمه حسابرسی از طریق بررسی چسبندگی حق الزحمه حسابرسی می باشد. مطالعه رفتار حق الزحمه حسابرسی، می تواند علت عدم کاربرد الگوهای حق الزحمه حسابرسی را در برآورد مبلغ دقیق آن روشن سازد. شواهد تحقیق نشان می دهد که حق الزحمه های حسابرسی دارای چسبندگی است. به عبارتی با تغییر شرایط، تغییر قابل ملاحظه و سریع در مبلغ حق الزحمه صورت نمی گیرد. به علاوه، تغییرات مثبت در حق الزحمه، بیشتر از تغییرات منفی

که بین اقلام تعهدی اختیاری و حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. همچنین پاداش مدیریت بر رابطه بین اقلام تعهدی اختیاری و حق الزحمه حسابرسی تاثیر منفی و معنی داری دارد.

لونتیس و دیمیترپلوس (۲۰۱۰)، رابطه بین قیمت گذاری حسابرسی، کیفیت سود و استقلال هیات مدیره، ۹۷ شرکت یونانی را برای پنج سال مالی بررسی کردند. آن ها این تحقیق را در کارگزاری نهادی با مدیریت سود بیش از حد و حاکمیت شرکتی با سازوکار ضعیف انجام دادند. نتایج تحقیق نشان می دهد که بین استقلال حسابرسی و قیمت گذاری حسابرسی رابطه ای مثبت وجود دارد. همچنین، نتایج نشان داد که بین قیمت گذاری حسابرسی و مدیریت سود برای شرکت های کوچک رابطه ای مثبت وجود دارد.

گریفین و همکاران (۲۰۱۰)، به بررسی ارتباط بین جریان های نقدی آزاد، فرصت های رشد با حق الزحمه ی حسابرسی پرداختند. آن ها دریافته اند، جریان های نقدی و فرصت های رشد، ریسک ذاتی حسابرسی و تلاش حسابرسان برای دستیابی به سطح معقول ریسک حسابرسی را تحت تاثیر قرار می دهند. همچنین این محققان استدلال کردند که وجود میزان بهینه ی بدهی، تقسیم سود بالا و همچنین بازخرید سهام شرکت، باعث کاهش جریان های نقدی آزاد در دسترس و بنابراین کاهش مسئله ی نمایندگی و میزان حق الزحمه ی درخواستی حسابرسان می شود.

رجبی و خشوئی (۱۳۸۷) به بررسی هزینه های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل پرداختند. از لحاظ نظری انتظار می رود وجود رابطه نمایندگی، گسترش و تنوع آن از طریق اثرگذاری بر اندازه، ریسک و پیچیدگی واحد مورد حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی موثر باشد، اما در این رابطه شواهد کمی مستند شده است. این پژوهش درصدد بررسی رابطه هزینه های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی در ایران است. بر این اساس عوامل اثرگذار بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی به همراه شاخص های هزینه های نمایندگی به عنوان متغیرهای مستقل و حق الزحمه خدمات حسابرسی به عنوان متغیر وابسته تعیین شده است. نتایج حاصل از پژوهش نشان می دهد بین برخی از عوامل مرتبط با هزینه های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی رابطه ای معنی دار وجود دارد.

کردلر و همکاران (۱۳۹۵) به تاثیر انحصار یا رقابت صنعت بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل پرداختند. ثنوری های موجود دو پیش بینی متناقض در ارتباط با رقابت پذیری صنایع و حق الزحمه حسابرسی شرکت ها ارائه می دهند.

بر حق الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی پرداختند. یافته‌های این تحقیق نشان داد متغیرهای حجم عملیات (اندازه) شرکت، پیچیدگی عملیات شرکت، نوع موسسه حسابرسی و تورم ارتباط معنی‌داری با حق الزحمه حسابرسی دارند، ولی متغیرهای ریسک حسابرسی و تحصیلات و تجربه مسوول تهیه کننده صورت‌های مالی، با متغیر وابسته (حق الزحمه حسابرسی) فاقد ارتباط آماری بودند.

۴- روش شناسی پژوهش

روش پژوهش از نظر ماهیت و محتوا از نوع رگرسیون و همبستگی است. علت استفاده از روش همبستگی کشف روابط بین متغیرها است. تحقیق همبستگی یکی از انواع تحقیقات توصیفی است. از سوی دیگر پژوهش حاضر از نوع پس رویدادی و به شکل نیمه تجربی است، یعنی بر مبنای تجزیه و تحلیل اطلاعات گذشته و تاریخی (صورت‌های مالی شرکت‌ها) انجام می‌گیرد. همچنین این پژوهش از نوع مطالعه کتابخانه‌ای و تحلیلی علی می‌باشد. پژوهش از حیث هدف کاربردی و از حیث روش توصیفی قلمداد می‌شود. انجام این پژوهش در چهارچوب استدلال قیاسی - استقرایی صورت خواهد گرفت.

در این مطالعه برای گردآوری و تحلیل داده‌ها از نرم افزارهای اکسل و ای‌ویویز بهره گرفته خواهد شد. در این پژوهش برای آزمون فرضیه‌ها از مدل رگرسیون خطی چند متغیره استفاده خواهد شد. روش آماری مورد استفاده در این تحقیق روش داده‌های پانل می‌باشد. در این پژوهش برای آزمون فرضیه‌ها ابتدا با استفاده از آزمون F لیمر، درستی ادغام داده‌ها مورد آزمون قرار گرفته و سپس بر اساس آزمون هاسمن نوع روش آزمون (اثرات ثابت یا اثرات تصادفی) تعیین خواهد شد.

جامعه آماری این پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. بنابراین قلمرو مکانی پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و قلمرو زمانی سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۵ می‌باشد. در نتیجه دوره زمانی پژوهش یک دوره ۶ ساله خواهد بود. همچنین در این پژوهش برای این که نمونه آماری یک نماینده مناسب از جامعه آماری مورد نظر باشد، از روش حذف نظام‌مند استفاده خواهد شد و نمونه آماری پژوهش در بر دارنده شرکت‌هایی است که از شرایط زیر برخوردار باشند:

- پیش از سال ۱۳۸۸ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده و تا پایان سال ۱۳۹۵ هم در بورس فعال باشند.
- شرکت‌ها طی دوره مورد بررسی تغییر سال مالی

رخ می‌دهد و این یعنی واکنش صاحبکاران نسبت به افزایش در مبلغ حق الزحمه، کمتر است. این نتایج حاکی از این موضوع است که بازار حق الزحمه حسابرسی در ایران غیررقابتی است و تعیین مبلغ آن بر مبنای تمام اطلاعات موجود انجام نمی‌شود.

رحیمیان و همکاران (۱۳۸۹) به بررسی اثر چرخه عمر واحد تجاری بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی پرداختند. پس از کنترل عوامل کیفیت حسابرسی، اندازه واحد مورد رسیدگی، ریسک مالی، سودآوری، پیچیدگی حسابرسی، اظهار نظر حسابرسی، تغییر حسابرس و پایان سال مالی در مدل قیمت گذاری حسابرسی، یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که حق الزحمه حسابرسی واحدهای تجاری در مرحله افول نسبت به مراحل رشد و بلوغ به‌طور معناداری بالاتر است و حق الزحمه حسابرسی در مرحله رشد نسبت به مرحله بلوغ تفاوت معناداری ندارد. یافته‌های تحقیق در موضوع قیمت‌گذاری حسابرسی از طریق بیان اثر چرخه عمر واحد تجاری بر ادراک حسابرس از ریسک کسب و کار صاحبکار در تعیین حق الزحمه حسابرسی حائز اهمیت می‌باشد. نتایج نشان می‌دهد که حق الزحمه حسابرسی، تفاوت ریسک را منعکس می‌کند و بخش قابل توجه از حق الزحمه حسابرسی توسط مراحل چرخه عمر توضیح داده می‌شود به طوری که حق الزحمه حسابرسی واحدهای تجاری در مرحله افول نسبت به مراحل رشد و بلوغ به‌طور معناداری بالاتر است و همچنین حق الزحمه حسابرسی در مرحله رشد نسبت به مرحله بلوغ به‌طور معناداری بالاتر نیست.

شامخی و همکاران (۱۳۹۴). بررسی قیمت گذاری خدمات حسابرسی و سهامداران عمده در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند.

کیهان آزادی و همکاران (۱۳۹۵). به ارائه مدلی جامع برای قیمت گذاری خدمات حسابرسی با استفاده از منطق فازی پرداختند. این عوامل به ترتیب وزن شامل: حجم عملیات، پیچیدگی عملیات، کیفیت کنترل‌های داخلی صاحبکار، پراکندگی جغرافیایی عملیات، اندازه واحد مورد رسیدگی، حسابرسی نخستین، نوع اظهار نظرهای سنوات قبل، سنوات تصدی مسئولیت حسابرسی یک شرکت می‌باشد. بر اساس نمودار پاره‌تو مشخص گردید که حق الزحمه حسابرسی حدود ۸۰ درصد، تابع عوامل مذکور می‌باشد. لذا براساس یافته های پژوهش، پیشنهاد می‌شود سازمان حسابرسی و موسسات در تعیین حق الزحمه حسابرسی به عوامل ۹ گانه فوق بر اساس اهمیت و اولویت آن‌ها توجه نمایند.

نیک بخت و تنانی (۱۳۸۹)، به بررسی آزمون عوامل موثر

۳،۶ و ۹ ماهه، اظهارنظر حسابرسی نسبت به پیش‌بینی درآمد هر سهم اولیه و ۶ ماهه، اظهارنظر حسابرسی نسبت به صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای ۶ ماهه، صورت‌های مالی حسابرسی نشده‌ی پایان سال و تفاوت بین پیش‌بینی‌ها و عملکرد واقعی حسابرسی شده، محاسبه شده است. ضمناً در صورت عدم ارائه‌ی به‌موقع صورت‌های مالی حسابرسی شده پایان سال و زمان‌بندی پرداخت سود سهامداران، امتیاز منفی به ازای هر روز تأخیر در نظر گرفته شده است (ستایش و کاظم نژاد، ۱۳۹۱).

$Year_{i,t}$: فصلی بودن؛ فصلی بودن طبقه بندی پایان سال مالی صاحبکاران حسابرسی در حول اسفند ماه، فصلی بودن را در حرفه حسابرسی معرفی می نماید. که سال تقویمی را تقسیم بر فصل شلوغ و فصل تعطیل می نماید. در پژوهش پیش رو فصلی بودن طبقه بندی بین ۴ سال مالی منتهی به اسفند و دی و شهریور و خرداد (به صورت فصلی) می باشد. در فصلی بودن طبق ماده ۷ دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکتهای ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار، فاصله زمانی از پایان سال مالی تا تشکیل مجمع عمومی عادی و فاصله زمانی بین صورت های مالی حسابرسی نشده و حسابرسی شده نیز مورد بررسی قرار گرفته است.

متغیرهای کنترلی

$AUDIT_{i,t}$ = اندازه موسسه حسابرسی شرکت i در سال t ؛ اگر موسسه حسابرسی کننده شرکت، سازمان حسابرسی باشد، این متغیر برابر یک قرار می‌گیرد و در غیر این صورت برابر صفر خواهد بود.

$LEV_{i,t}$ = اهرم مالی شرکت i در سال t ؛ که برابر است با نسبت بدهی بلندمدت به کل دارایی‌ها.

$Size_{i,t}$: اندازه شرکت i در سال t ؛ در این تحقیق، به‌منظور برآورد اندازه شرکت از لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها در پایان سال مالی شرکت استفاده می‌شود.

$ROA_{i,t}$: بازده دارایی‌ها شرکت i در سال t ؛ در این تحقیق، به‌منظور محاسبه بازده دارایی‌ها از نسبت سود خالص به متوسط کل دارایی‌ها استفاده می‌شود.

$Opinoini_{i,t}$: اظهارنظر حسابرسان شرکت i در سال t ؛ اگر شرکت، اظهارنظر حسابرسی نامقبول (مشروط، مردود و عدم اظهارنظر) دریافت کرده باشد، این متغیر برابر یک قرار می‌گیرد و در غیر این صورت (اظهارنظر حسابرسی مقبول)، برابر صفر خواهد بود.

نداشته باشند.

➤ جزء شرکتهای سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی، بانک‌ها، بیمه‌ها و لیزینگ نباشند.

➤ حق الزحمه حسابرسی پرداختی در بسیاری از شرکتهای افشاء شودز

بعد از مدنظر قرار دادن کلیه معیارهای بالا، تعداد ۱۲۵ شرکت به عنوان جامعه غربالگری شده باقیمانده است که همه آن‌ها به عنوان نمونه انتخاب شده‌اند.

۵- فرضیات پژوهش

به منظور بررسی موضوع پژوهش، فرضیه‌های زیر مطرح شدند:
فرضیه اول: کیفیت افشاء اطلاعات شرکتهای بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر معنی‌داری دارد.

فرضیه دوم: فصلی بودن حسابرسی بر رابطه کیفیت افشاء اطلاعات شرکتهای و حق الزحمه حسابرسی تأثیر معنی‌داری دارد.

۶- مدل و متغیرهای تحقیق

برای آزمون فرضیه اول از مدل رگرسیونی زیر استفاده خواهد شد:

$$AF_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 IDQ_{i,t} + \beta_2 AUDIT_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 Size_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \beta_6 opinoini_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

برای آزمون فرضیه دوم، مدل فوق به تفکیک گروه شرکتهای که بر اساس سال مالی منتهی به اسفند و دی و شهریور و خرداد (به‌صورت فصلی) طبقه‌بندی شده‌اند آزمون می‌شود.

متغیر وابسته

$AF_{i,t}$: حق الزحمه حسابرسی شرکت i در سال t ؛ این متغیر از طریق لگاریتم طبیعی حق الزحمه پرداخت شده توسط شرکت بابت خدمات حسابرسی مستقل اندازه‌گیری می‌شود.

متغیر مستقل

$IDQ_{i,t}$: کیفیت افشاء اطلاعات شرکت i در سال t ؛ شاخص کیفیت در پژوهش حاضر، امتیازهای تعلق گرفته به هر شرکت است که توسط سازمان بورس و اوراق بهادار تهران و از طریق اطلاعاتی «رتبه‌بندی شرکتهای، از نظر کیفیت افشاء و اطلاع‌رسانی مناسب» منتشر می‌شود. امتیاز اطلاع‌رسانی ناشران، بر اساس زمان ارائه‌ی اطلاعات مربوط به پیش‌بینی درآمد هر سهم، صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای حسابرسی نشده

۷- یافته های پژوهش

۷-۱- آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

نتایج آزمون پایایی متغیرهای پژوهش با استفاده از آزمون ریشه واحد لوین، لین و چو در جدول ۱ ارائه شده‌اند. با توجه به مقادیر آماره آزمون و احتمال آن (کمتر از سطح خطای ۵ درصد)، تمام متغیرها پایا هستند و می‌توان با اطمینان نسبت به آزمون روابط بین متغیرها در مدل‌های رگرسیونی پژوهش اقدام نمود.

جدول ۱- آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

شرح	متغیرها				
	ROA	SIZE	LEV	IDQ	AF
آماره تی	-15.9244	-10.8594	-21.0124	-18.6168	-10.8249
احتمال آماره	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000

۷-۲- آزمون فرضیه اول پژوهش

ابتدا نتایج پیش برآزش برای انتخاب الگوی مناسب برآزش مدل رگرسیونی در جدول ۲ ارائه شد است. نتایج نشان داد بر اساس آماره اف لیمر و احتمال آن در مدل (کمتر از سطح خطای ۵ درصد)، استفاده از رگرسیون داده‌های ترکیبی مناسب است. همچنین بر اساس آماره کای دو و احتمال آن در مدل (کمتر از سطح خطای ۵ درصد)، استفاده از روش اثرات ثابت مناسب است. به طور کلی مدل مورد بررسی طبق روش داده‌های ترکیبی با اثرات ثابت آزمون شد.

جدول ۲- نتایج انتخاب الگوی آزمون مدل فرضیه اول

آزمون	نوع	آماره	مقدار	درجه آزادی	احتمال
ترکیب- پذیري چاو	مقاطع	اف لیمر	۷,۵۵۷۸۴۳	(۱۲۴,۷۹۷)	۰,۰۰۰۰
اثرپذیری هاسمن	مقاطع	کای دو	۶۸,۱۷۷۵۴	۶	۰,۰۰۰۰

آماره اف فیشر مدل و احتمال آن (کمتر از سطح خطای ۵ درصد) بیانگر معنی‌داری مدل رگرسیونی از نظر وجود روابط خطی در مدل است. ضریب تعیین تعدیل شده نشان داد که متغیرهای توضیحی مدل می‌توانند حدود ۷۶,۱۸ درصد تغییرات حق‌الزحمه حسابرسی در هر دوره را توضیح دهند. این آماره نشان می‌دهد بخش زیادی از حق‌الزحمه حسابرسی پرداختی شرکت‌ها به واسطه کیفیت افشاء و حضور متغیرهای

کنترلی قابل توضیح است. آماره دوربین-واتسون مدل نشان داد شرط استقلال خطاهای مدل برقرار است و مشکل خودهمبستگی بین خطاها وجود ندارد.

نتایج فرضیه اول نشان داد بین کیفیت افشاء و حق‌الزحمه حسابرسی با توجه به آماره تی (۲/۱۶۱-) و احتمال آن (۰/۰۳۱۰) در سطح خطای ۵ درصد و همچنین با توجه به علامت منفی ضریب (۰/۰۰۱-)، رابطه معنی‌دار و منفی وجود دارد. این بدان معنی است که شرکت‌های با درجه بالای کیفیت افشاء، حق‌الزحمه حسابرسی پایین‌تری پرداخت می‌کنند.

کیفیت افشاء از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و کاهش میزان خطر حسابرسی، و در نتیجه کاهش کار حسابرسی باعث کاهش حق‌الزحمه حسابرسی می‌گردد. افشای اطلاعات سرمایه‌گذار را از جستجو برای کشف اطلاعات محرمانه و سوداگری بر مبنای آن، باز می‌دارد. زیرا با افشای اطلاعات، شکاف اطلاعاتی یا همان عدم تقارن اطلاعاتی بین سرمایه‌گذاران کاهش می‌یابد. حاصل کیفیت افشاء، کاهش شرایط عدم اطمینان و عدم تقارن اطلاعاتی است و باعث افزایش اطمینان سرمایه‌گذاران به مدیریت شرکت می‌شود. کاهش شرایط عدم اطمینان، نیاز به نظارت بر فعالیت‌های مدیریت را کاهش می‌دهد. کیفیت افشاء به طور بالقوه، باعث کاهش دستکاری سود می‌شود. هرچه کیفیت سود بالاتر باشد، به معنی سطح سلامت گزارشگری بالاتر است و در نتیجه حسابرسی به عنوان یک مکانیزم نظارتی، مستلزم صرف منابع کمتری است. با توجه به نتایج بدست آمده، شواهد حاکی از تأیید فرضیه اول پژوهش است.

نتایج فرضیه اول نشان داد بین اندازه موسسه حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی با توجه به آماره تی (۳/۷۱۴) و احتمال آن (۰/۰۰۰۲) در سطح خطای ۵ درصد و همچنین با توجه به علامت مثبت ضریب (۰/۲۶۷)، رابطه معنی‌دار و مثبتی وجود دارد. این بدان معنی است که شرکت‌های دارای حسابرسی مستقل بزرگ‌تر، حق‌الزحمه حسابرسی بالاتری پرداخت می‌کنند. صاحبکاران بزرگ دارای امکانات و ثروت بیشتری هستند و در هنگام ورشکستگی احتمال دارد علیه موسسه‌ی حسابرسی اقامه‌ی دعوی کنند. چنین ریسک بالایی سبب می‌شود که موسسه‌های بزرگ حسابرسی برای خنثی کردن اثر مخاطرات زیاد، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بیشتری را مطالبه کنند.

جدول ۳: نتایج آزمون مدل کنش کیفیت افشاء بر حق الزحمه حسابرسی

متغیر وابسته: AFIt				
مدل: رگرسیون ترکیبی		نوع: با اثرات ثابت		روش: حداقل مربعات تعمیم یافته
تعداد مقاطع: ۱۲۵		تعداد دوره‌ها: ۸		تعداد مشاهده‌ها (متوازن): ۱۰۰۰
متغیرهای توضیحی	ضرایب	خطای استاندارد	آماره تی	احتمال آماره
C	4.244026	0.467101	9.085887	0.0000
IDQ	-0.001458	0.000675	-2.161388	0.0310
AUDIT	0.267520	0.072025	3.714263	0.0002
SIZE	0.172964	0.033751	5.124693	0.0000
LEV	0.028412	0.070905	0.400699	0.6888
ROA	-0.035622	0.119835	-0.297258	0.7663
OPINION	-0.071848	0.026996	-2.661415	0.0079
ضریب تعیین	0.797059	میانگین متغیر وابسته		
ضریب تعیین تعدیل شده	0.761866	انحراف معیار متغیر وابسته		
خطای استاندارد رگرسیون	0.442118	آماره اف		
آماره دوربین-واتسون	1.661794	احتمال آماره اف		

سایر اشخاص ذینفع در کنترل صحت، قابلیت اتکاء و مربوط بودن اطلاعاتی می‌شناسد که توسط مدیران واحد تجاری تهیه و ارائه می‌شود؛ اما به دلیل آن که کار حسابرسی مستلزم ارتباط نزدیک حسابرس با مدیران واحد تجاری است، بنابراین در این نظریه فرض می‌شود که حسابرسان ممکن است در انجام وظیفه خود، استقلال خود را حفظ نکرده و کار خود را به درستی انجام ندهند و به عبارتی در راستای منافع خود و مدیران عمل نمایند (والکر، ۲۰۰۳). اسپاتیس و همکاران (۲۰۰۷) طی پژوهشی در یونان دریافتند که میان حق الزحمه حسابرس و صدور گزارش مقبول رابطه‌ای مستقیم وجود دارد. لذا انتظار می‌رود گزارش نامقبول با حق الزحمه حسابرسی رابطه‌ای معکوس داشته باشد. بنابراین علامت این متغیر با مبانی نظری همخوانی دارد.

۷-۳- آزمون فرضیه دوم پژوهش

برای بررسی فرضیه دوم پژوهش شرکت‌های نمونه بر اساس سال مالی به چهار دسته شرکت‌های با پایان سال مالی خردادماه، شهریور ماه، دی ماه و اسفند ماه تقسیم می‌شوند و سپس ارتباط میان کیفیت افشاء و حق الزحمه حسابرسی برای هر چهار دسته بررسی شده و در نهایت نتایج آن‌ها با یکدیگر مقایسه می‌شود. از ۱۲۵ شرکت نمونه تعداد ۲ شرکت دارای سال مالی منتهی به خرداد، ۱۸ شرکت دارای سال مالی منتهی به شهریور، سه شرکت دارای سال مالی منتهی به دی ماه و ۱۰۲ شرکت دارای سال مالی منتهی به اسفندماه هستند. فصل حسابرسی مربوط به سال مالی منتهی به اسفند ماه فصل شلوغ سال و مابقی فصول، فصل خلوت حسابرسی می‌باشند. در ادامه

نتایج نشان داد بین اهرم مالی و حق الزحمه پرداختی شرکت با توجه به آماره تی و احتمال آن در مدل مورد بررسی (بیشتر از سطح خطای ۵ درصد) رابطه معنی‌داری وجود ندارد. نتایج نشان داد بین بازده دارایی‌ها و حق الزحمه پرداختی شرکت با توجه به آماره تی و احتمال آن در مدل مورد بررسی (بیشتر از سطح خطای ۵ درصد) رابطه معنی‌داری وجود ندارد. نتایج فرضیه اول نشان داد بین اظهار نظر حسابرس و حق الزحمه حسابرسی با توجه به آماره تی (۲/۶۶۱-) و احتمال آن (۰/۰۰۷۹) در سطح خطای ۵ درصد و همچنین با توجه به علامت منفی ضریب (۰/۰۷۱-)، رابطه معنی‌دار و منفی وجود دارد. این بدان معنی است که شرکت‌های با گزارش حسابرسی نامقبول، حق الزحمه حسابرسی پایین‌تری پرداخت می‌کنند. حق الزحمه حسابرس بر اساس بهای تمام شده خدمات بکار رفته در فرآیند حسابرسی بعلاوه تخمینی از زیان‌های آتی ناشی از مسئولیت حسابرس در برابر گزارش صادر شده، تعیین خواهد شد. اجرای این فرآیند در سه مرحله انجام می‌شود. مرحله اول، ارزیابی حسابرس از وقوع زیان آتی ناشی از قضاوت حسابرس که در آینده یک ذینفع مثلاً سهامدار متحمل می‌شود. مرحله دوم، بکارگیری منابع در اجرای عملیات حسابرسی مثلاً نیروی انسانی تا این که منافع نهایی کاهش در ارزش فعلی زیان‌های مورد انتظار آتی ناشی از حسابرسی صورت‌های مالی برابر هزینه نهایی سرمایه‌گذاری اضافی حسابرسی می‌باشد. در نهایت حسابرس قیمتی را تعیین می‌کند تا این که هزینه حسابرسی را پوشش دهد. در این میان قضاوت حسابرس نقش مهمی در تعیین قیمت دارد (استنلی، ۲۰۱۱). نظریه کارگزاری، حسابرس را به عنوان نماینده مستقل سهامداران و

به نتایج ارتباط کیفیت افشاء و حق الزحمه حسابرسی در این چهار دسته شرکت پرداخته شده است. ابتدا نتایج پیش برآزش برای انتخاب الگوی مناسب برآزش مدل رگرسیونی در جدول ۴ ارائه شده است. نتایج نشان داد بر اساس آماره اف لیمر و احتمال آن، همچنین بر اساس آماره کای دو و احتمال آن، استفاده از روش تلفیقی برای سال مالی منتهی به خردادماه و دی ماه و استفاده از روش اثرات ثابت برای سال مالی منتهی به شهریورماه و اسفندماه مناسب است.

نتایج فرضیه دوم در میان شرکت‌های دارای سال مالی منتهی به دی ماه که در جدول ۹ نمایش داده شده است، نشان داد بین کیفیت افشاء و حق الزحمه حسابرسی با توجه به آماره تی (۱,۳۴۲-) و احتمال آن (۰,۱۹۶۰) در سطح خطای ۵ درصد رابطه معنی داری وجود ندارد.

نتایج فرضیه دوم در میان شرکت‌های دارای سال مالی منتهی به اسفندماه که در جدول ۱۱ نمایش داده شده است، نشان داد بین کیفیت افشاء و حق الزحمه حسابرسی با توجه به آماره تی (۱,۹۹۴-) و احتمال آن (۰,۰۴۶۶) و همچنین ضریب متغیر (۰,۰۰۲-) در سطح خطای ۵ درصد رابطه معنی دار و منفی وجود دارد.

نتایج فرضیه دوم در میان شرکت‌های دارای سال مالی منتهی به خرداد ماه که در جدول ۵ نمایش داده شده است، نشان داد بین کیفیت افشاء و حق الزحمه حسابرسی با توجه به آماره تی (۰,۷۵۹) و احتمال آن (۰,۴۶۶۹) در سطح خطای ۵ درصد رابطه معنی داری وجود ندارد.

نتایج پیش برآزش برای انتخاب الگوی مناسب برآزش مدل رگرسیونی در جدول ۶ ارائه شده است.

نتایج فرضیه دوم در میان شرکت‌های دارای سال مالی منتهی به شهریور ماه که در جدول ۷ نمایش داده شده است، نشان داد بین کیفیت افشاء و حق الزحمه حسابرسی با توجه به

جدول ۴- نتایج انتخاب الگوی آزمون مدل فرضیه دوم- سال مالی منتهی به خرداد ماه

آزمون	نوع	آماره	مقدار	درجه آزادی	احتمال
ترکیب پذیری چاو	مقاطع	اف لیمر	۰,۵۰۵۲۶۸	(۱,۹)	۰,۴۹۵۲
اثرپذیری هاسمن	مقاطع	کای دو	-	-	-

جدول ۵- نتایج آزمون مدل کنش کیفیت افشاء بر حق الزحمه حسابرسی- سال مالی منتهی به خرداد ماه

متغیر وابسته: AF_{it}				
مدل: رگرسیون تلفیقی		نوع: بدون اثرات ثابت		روش: حداقل مربعات تعمیم یافته
تعداد مقاطع: ۲		تعداد دوره‌ها: ۸		تعداد مشاهده‌ها (متوازن): ۱۶
متغیرهای توضیحی	ضرایب	خطای استاندارد	آماره تی	احتمال آماره
C	0.059316	1.102921	0.053781	0.9583
IDQ	0.004408	0.005803	0.759589	0.4669
SIZE	0.390484	0.119063	3.279649	0.0095
LEV	0.450520	0.137002	3.288424	0.0094
ROA	0.339063	0.100496	3.373905	0.0082
OPINION	0.076213	0.150240	0.507274	0.6242
ضریب تعیین	0.914830	میانگین متغیر وابسته		
ضریب تعیین تعدیل شده	0.858051	نحرف معیار متغیر وابسته		
خطای استاندارد رگرسیون	1.318612	مجموع مربعات باقیمانده‌ها		
آماره اف	16.11193	آماره دوربین- واتسون		
احتمال آماره اف	0.000238			

جدول ۶- نتایج انتخاب الگوی آزمون مدل فرضیه دوم - سال مالی منتهی به شهریورماه

آزمون	نوع	آماره	مقدار	درجه آزادی	احتمال
ترکیب پذیری چاو	مقاطع	اف لیمر	۳,۲۰۷۱۱۱	(۷,۱۲۲)	۰,۰۰۳۷
اثرپذیری هاسمن	مقاطع	کای دو	۲۲,۲۲۴۹۲۳	۶	۰,۰۰۱۱

جدول ۷- نتایج آزمون مدل کنش کیفیت افشاء برحق الزحمه حسابرسی - سال مالی منتهی به شهریورماه

متغیر وابسته: $AF_{i,t}$				
مدل: رگرسیون ترکیبی		نوع: با اثرات ثابت		روش: حداقل مربعات تعمیم یافته
تعداد مقاطع: ۱۸		تعداد دوره‌ها: ۷		تعداد مشاهده‌ها (متوازن): ۱۱۸
متغیرهای توضیحی	ضرایب	خطای استاندارد	آماره تی	احتمال آماره
C	-0.253143	2.202489	-0.114935	0.9087
IDQ	0.006055	0.003572	1.695198	0.0934
AUDIT	-0.134544	0.590460	-0.227863	0.8203
SIZE	0.447990	0.156158	2.868824	0.0051
LEV	0.184216	0.637244	0.289083	0.7732
ROA	0.157583	0.799010	0.197223	0.8441
OPINION	-0.254563	0.193650	-1.314553	0.1919
AR(1)	0.341817	0.102421	3.337362	0.0012
ضریب تعیین	0.645496	میانگین متغیر وابسته		
ضریب تعیین تعدیل شده	0.554011	انحراف معیار متغیر وابسته		
خطای استاندارد رگرسیون	0.587268	آماره اف		
آماره دوربین - واتسون	2.036646	احتمال آماره اف		

جدول ۸- نتایج انتخاب الگوی آزمون مدل فرضیه دوم - سال مالی منتهی به دی ماه

آزمون	نوع	آماره	مقدار	درجه آزادی	احتمال
ترکیب پذیری چاو	مقاطع	اف لیمر	۲,۷۴۵۹۸۹	(۲,۱۶)	۰,۰۹۴۴
اثرپذیری هاسمن	مقاطع	کای دو	-	-	-

جدول ۹- نتایج آزمون مدل کنش کیفیت افشاء برحق الزحمه حسابرسی - سال مالی منتهی به دی ماه

متغیر وابسته: $AF_{i,t}$				
مدل: رگرسیون تلفیقی		نوع: بدون اثرات ثابت		روش: حداقل مربعات تعمیم یافته
تعداد مقاطع: ۳		تعداد دوره‌ها: ۸		تعداد مشاهده‌ها (متوازن): ۲۴
متغیرهای توضیحی	ضرایب	خطای استاندارد	آماره تی	احتمال آماره
C	-0.960858	1.020681	-0.941390	0.3590
IDQ	-0.004127	0.003074	-1.342850	0.1960
SIZE	0.622659	0.061608	10.10673	0.0000
LEV	-0.744731	0.380696	-1.956238	0.0661
ROA	0.289681	0.572683	0.505832	0.6191
OPINION	0.011967	0.115315	0.103774	0.9185
ضریب تعیین	0.895786	میانگین متغیر وابسته		
ضریب تعیین تعدیل شده	0.866837	انحراف معیار متغیر وابسته		
خطای استاندارد رگرسیون	0.185396	آماره اف		
آماره دوربین - واتسون	1.613574	احتمال آماره اف		

جدول ۱۰- نتایج انتخاب الگوی آزمون مدل فرضیه دوم- سال مالی منتهی به اسفندماه

آزمون	نوع	آماره	مقدار	درجه آزادی	احتمال
ترکیب پذیری چاو	مقاطع	اف لیمر	۷,۰۶۳۷۸۸	(۱۰۱,۶۴۴)	۰,۰۰۰۰
اثرپذیری هاسمن	مقاطع	کای دو	۸۴,۰۰۷۱۸۱	۶	۰,۰۰۰۰

جدول ۱۱- نتایج آزمون مدل کنش کیفیت افشاء برحق الزحمه حسابرسی - سال مالی منتهی به اسفندماه

متغیر وابسته: AFi,t				
مدل: رگرسیون ترکیبی		نوع: با اثرات ثابت		روش: حداقل مربعات تعمیم یافته
تعداد مقاطع: ۱۰۲		تعداد دوره‌ها: ۸		تعداد مشاهده‌ها (متوازن): ۷۵۲
متغیرهای توضیحی	ضرایب	خطای استاندارد	آماره تی	احتمال آماره
C	3.593798	0.962052	3.735556	0.0002
IDQ	-0.002260	0.001134	-1.994076	0.0466
AUDIT	0.277196	0.090285	3.070229	0.0022
SIZE	0.232432	0.069507	3.344012	0.0009
LEV	0.022205	0.111118	0.199837	0.8417
ROA	0.002628	0.188371	0.013952	0.9889
OPINION	-0.069165	0.046549	-1.485854	0.1378
ضریب تعیین	0.791402	میانگین متغیر وابسته		
ضریب تعیین تعدیل شده	0.754071	انحراف معیار متغیر وابسته		
خطای استاندارد رگرسیون	0.420653	آماره اف		
آماره دوربین- واتسون	1.695542	احتمال آماره اف		

۸- نتیجه‌گیری و بحث

دانشتن این موضوع که کیفیت افشاء اطلاعات شرکت‌ها بر حق الزحمه حسابرسی چه تاثیری دارد، و فصلی بودن حق الزحمه حسابرسی چگونه بر رابطه مذکور تاثیر می‌گذارد، از اهمیت خاصی برخوردار می‌باشد. در این پژوهش سعی بر آن داریم تا با بررسی فصلی بودن حسابرسی و با توجه به سال های مالی شرکت های در بورس اوراق بهادار که عمدتاً پایان اسفند ماه می باشد و با توجه به دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکتهای ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار مبنی بر آن که صورتهای مالی سالانه حسابرسی شده شرکت اصلی و تلفیقی گروه، حداقل ۱۰ روز قبل از برگزاری مجمع عمومی عادی و حداکثر ۴ ماه پس از پایان سال مالی و همچنین می بایست صورتهای مالی سالانه حسابرسی نشده حداکثر ۶۰ روز پس از پایان سال مالی و در مورد شرکتهایی که ملزم به تهیه صورتهای مالی تلفیقی هستند حداکثر ۹۰ روز پس از پایان سال مالی، مطابق استانداردهای ملی و یا فرمهایی که توسط سازمان ارائه میشود، ظرف مهلت های مقرر تهیه و افشا نماید. در این راستا هدف این پژوهش بررسی تاثیر فصلی بودن خدمات حسابرسی بر ارتباط میان کیفیت افشای اطلاعات و حق الزحمه حسابرسی است. در آزمون فرضیه اول پژوهش، اثر کیفیت افشاء بر حق-

با توجه به انتخاب غیریکنواخت سال مالی شرکت‌ها در طول سال (در ایران اکثر شرکت‌ها دارای سال مالی اسفند می‌باشند)، خدمات حسابرسی دارای چرخه فصلی می‌باشد. این ساختار باعث می‌شود تا کار حسابرسی به صورت فصلی باشد و حسابرسان در یک فصل با کار زیاد مواجه (فصل شلوغ و در فصل دیگر بیکار باشند (فصل خلوت)). همین امر منجر به تغییر در ساختار شرکت‌های حسابرسی شده که در نهایت بر قیمت خدمات حسابرسی تاثیر می‌گذارد. تفاوت تقاضا در فصل‌های شلوغ و خلوت حسابرسی این توانایی را به حسابرسان برای اعمال تبعیض قیمت به مشتریان خود می‌دهد (پیشنهاد قیمت‌های متفاوت برای یک نوع خدمات حسابرسی به مشتریان مختلف). از سوی دیگر، در سمت عرضه خدمات حسابرسی نیز، به دلیل وجود محدودیت بی‌کشش در فصل شلوغ، هزینه‌هایی خدمات حسابرسی بالا رفته و همین امر باعث می‌شود تا قیمت‌های بالاتر در فصول شلوغ را توجیه کنند (بینگ‌نگ و همکاران، ۲۰۱۸). بنابراین انتظار می‌رود در فصول شلوغ سال هزینه حسابرسی بالاتر باشد. همانگونه که نتایج نشان داد در فصول خلوت سال ارتباطی میان کیفیت افشاء و حق الزحمه حسابرسی وجود ندارد اما در فصل شلوغ سال این ارتباط منفی و معنادار است. لذا فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌شود.

تأیید می‌شود. طبق بررسی‌های صورت گرفته تا کنون پژوهشی به بررسی تأثیر فصلی بودن حسابرسی بر ارتباط میان کیفیت افشاء و حق‌الزحمه حسابرسی نپرداخته است اما؛ بینگ‌نگ و همکاران (۲۰۱۸) در مطالعه خود با بررسی ۹۷ تحلیل از ۱۸ مطالعه در زمینه حق‌الزحمه حسابرسی در خصوص شرکت‌های آمریکایی اثر فصول شلوغ و خلوت شرکت‌های حسابرسی را بر حق‌الزحمه حسابرسی بررسی کردند. نتایج آنان نشان داد که در فصول شلوغ حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی حدود ۱۰ درصد نسبت به فصول خلوت بیشتر می‌باشد.

فهرست منابع

- * رجبی و خشوئی. (۱۳۸۷). به بررسی هزینه‌های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل، فصلنامه علمی - پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۳، شماره ۵۲
- * کردلر و همکاران. (۱۳۹۵). به تاثیر انحصار یا رقابت صنعت بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۵۳
- * طبری و همکاران. (۱۳۹۱). به بررسی مسئله‌ی نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل آزمونی مبتنی بر فرضیه‌ی جریان‌های نقدی آزاد مستقل، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۹، شماره ۲
- * پور حیدری و همکاران (۱۳۹۴). سنجش رقابت در بازار خدمات حسابرسی از طریق بررسی چسبندگی حق‌الزحمه حسابرسی مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۴۷
- * رحیمیان و همکاران (۱۳۸۹). اثر چرخه عمر واحد تجاری بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۲۸
- * کیهان آزادی و همکاران (۱۳۹۵). ارائه مدلی جامع برای قیمت گذاری خدمات حسابرسی با استفاده از منطق فازی، مجله علمی - پژوهشی دانش حسابداری مالی - دوره ۳ - شماره ۳
- * Rouven Fleischer, Max Goettsche, (2012) Size effects and audit pricing: Evidence from Germany, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 21
- * Stergios Leventis, Iftekhar Hasan, Emmanouil Dedoulis, (2013) The cost of sin: The effect of social norms on audit pricing, International Review of Financial Analysis
- * Li Liu, Nava Subramaniam, (2013) Government ownership, audit firm size and audit, J. Account. Public Policy 32
- * Vivek Mande, Myungsoo Son, Hakjoon Song, (2017) Auditor search periods as signals of

الزحمه حسابرسی آزمون شد. نتایج نشان داد بین کیفیت افشاء و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنی‌دار و منفی وجود دارد. این بدان معنی است که شرکت‌های با درجه بالای کیفیت افشاء، حق‌الزحمه حسابرسی پایین‌تری پرداخت می‌کنند. کیفیت افشاء از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و کاهش میزان خطر حسابرسی، و در نتیجه کاهش کار حسابرسی باعث کاهش حق‌الزحمه حسابرسی می‌گردد. افشای اطلاعات سرمایه‌گذار را از جستجو برای کشف اطلاعات محرمانه و سودآوری بر مبنای آن، باز می‌دارد. زیرا با افشای اطلاعات، شکاف اطلاعاتی یا همان عدم تقارن اطلاعاتی بین سرمایه‌گذاران کاهش می‌یابد. حاصل کیفیت افشاء، کاهش شرایط عدم اطمینان و عدم تقارن اطلاعاتی است و باعث افزایش اطمینان سرمایه‌گذاران به مدیریت شرکت می‌شود. کاهش شرایط عدم اطمینان، نیاز به نظارت بر فعالیت‌های مدیریت را کاهش می‌دهد. کیفیت افشاء به طور بالقوه، باعث کاهش دستکاری سود می‌شود. هرچه کیفیت سود بالاتر باشد، به معنی سطح سلامت گزارشگری بالاتر است و در نتیجه حسابرسی به عنوان یک مکانیزم نظارتی، مستلزم صرف منابع کمتری است. با توجه به نتایج بدست آمده، شواهد حاکی از تأیید فرضیه اول پژوهش است.

در آزمون فرضیه دوم پژوهش، اثر فصلی بودن حسابرسی بر رابطه میان کیفیت افشاء و حق‌الزحمه حسابرسی آزمون شد. نتایج نشان داد بین کیفیت افشاء و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنی‌دار و منفی در فصل شلوغ حسابرسی وجود دارد این در حالی است که این ارتباط در فصول خلوت معنی‌دار نیست. با توجه به انتخاب غیریکنواخت سال مالی شرکت‌ها در طول سال (در ایران اکثر شرکت‌ها دارای سال مالی اسفند می‌باشند)، خدمات حسابرسی دارای چرخه فصلی می‌باشد. این ساختار باعث می‌شود تا کار حسابرسی به صورت فصلی باشد و حساب‌رسان در یک فصل با کار زیاد مواجه (فصل شلوغ ۱۸) و در فصل دیگر بیکار باشند (فصل خلوت ۱۹). همین امر منجر به تغییر در ساختار شرکت‌های حسابرسی شده که در نهایت بر قیمت خدمات حسابرسی تأثیر می‌گذارد. تفاوت تقاضا در فصل‌های شلوغ و خلوت حسابرسی این توانایی را به حساب‌رسان برای اعمال تبعیض قیمت به مشتریان خود می‌دهد (پیشنهاد قیمت‌های متفاوت برای یک نوع خدمات حسابرسی به مشتریان مختلف). از سوی دیگر، در سمت عرضه خدمات حسابرسی نیز، به دلیل وجود محدودیت بی‌کشش در فصل شلوغ، هزینه‌هایی خدمات حسابرسی بالا رفته و همین امر باعث می‌شود تا قیمت‌های بالاتر در فصول شلوغ را توجیه کنند (بینگ‌نگ و همکاران، ۲۰۱۸). لذا فرضیه دوم پژوهش

یادداشت‌ها

¹ Evans and Schwartz² Ouyang et al³ Wu⁴ Huberman & Kandel, 1989⁵ Smith & Pourciau, 1988⁶ Du & Zhang, 2013, 948⁷ Smith & Pourciau, 1988⁸ Vivek Mande, Myungsoo Son, Hakjoon Song, (2017)⁹ Stergios Leventis , Iftekhar Hasan , Emmanouil Dedoulis , (2013)¹⁰ Jolanta Dalia Stalinjnienė (2014)¹¹ Kai Zhu a, Hong Sun, (2012)¹² Bai Xue, Noel O'Sullivan (2013)¹³ Rouven Fleischer, Max Goettsche ,(2012)¹⁴ Li Liu, Nava Subramaniam, (2013)¹⁵ Alali¹⁶ Leventis and Dimitropoulos¹⁷ Griffin and et al¹⁸ Busy Season¹⁹ Off Season²⁰ Ying Ng et al

- engagement risk: Effects on auditor choice and audit pricing, *Advances in Accounting*
- * Bai Xue, Noel O'Sullivan (2013) , Further evidence on the determinants of audit pricing in universities, *Accounting Forum*, ACCFOR-257; No. of Pages 17
 - * Kai Zhu a, Hong Sun, (2012), The reform of accounting standards and audit pricing, *China Journal of Accounting Research* 5
 - * Hooi Ying Ng ,Per Chirsten, Leon Wong (2018), Audit seasonality and pricing of audit services , *Journal of Accounting Literature* 40
 - * Hay, D. (2013). Further evidence from meta-analysis of audit fee research. *International Journal of Auditing*, 17(2), 162–176
 - * Knechel, W. R., & Payne, J. L. (2001). Additional evidence on audit report lag. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(1), 137–146.
 - * DeFond, M. L., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275–326
 - * Huberman, G., & Kandel, S. (1989). Firms' fiscal years, size and industry. *Economics Letters*, 29(1), 69–75.
 - * Smith, D. B., & Pourciau, S. (1988). A comparison of the financial characteristics of december and non-December year-end companies. *Journal of Accounting and Economics*, 10(4), 335–344
 - * Du, K., & Zhang, X. F. (2013). Orphans deserve attention: Financial reporting in the missing months when corporations change fiscal year. *The Accounting Review*, 88(3), 945–975
 - * Hunter, J. E., & Schmidt, F. L. (2004). *Methods of meta-analysis: Correcting error and bias in research findings*. Sage publications
 - * Smith, D. B., & Pourciau, S. (1988). A comparison of the financial characteristics of december and non-December year-end companies. *Journal of Accounting and Economics*, 10(4), 335–344.
 - * López, D. M., & Pitman, M. K. (2014). Auditor workload compression and busy season portfolio changes: US evidence. *International Journal of Accounting Auditing and Performance Evaluation*, 10(1), 91–108.
 - * Jolanta Dalia Stalinjnienė (2014), *Proscenia - Social and Behavioral Sciences* 156 , 621 – 626
 - * Clive, L., 1984. The Relationship between Auditor Accuracy and Auditor size: An Evaluation and Deep Pocket Argument". *Accounting Review*, 57.
 - * Linda Elizabeth DeANGELO, (1981) , *Journal of Accounting and Economics* 3 183-199. North-Holland Publishing Company
 - * Palmrose, Z. 1988 , "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality". *The Accounting Review*., 64(1): 55-73.