



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابداری و مدیریت
دوره ۱۳ / شماره ۱ (پیاپی ۴۹) / بهار ۱۴۰۳
صفحه ۲۷۵ تا ۲۹۴

نوع حسابرس و چسبندگی حق الزحمه حسابرسی

امید فرجی

عضو هیئت علمی گروه حسابداری و مدیریت مالی، دانشکده‌گان فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران نویسنده مسئول
omid_faraji@ut.ac.ir

فخرالدین محمدرضایی

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران.
fakhroddin.mr@gmail.com

محدثه نکونام

کارشناسی ارشد گروه حسابداری، دانشکده‌گان فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران.
mohadese.nekunam@ut.ac.ir

سمیه جهانی

کارشناسی ارشد گروه حسابداری، دانشگاه قم، قم، ایران.
sjahani1638@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۰/۰۸ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۱/۰۹

چکیده

با ایجاد تغییر ساختار در بازار حسابرسی ایران (آزادسازی بازار حسابرسی)، تاکنون تاثیر نوع حسابرس (دولتی و خصوصی) بر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی بررسی نشده است. بنابراین، هدف این پژوهش، بررسی تاثیر نوع حسابرس بر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی می باشد. تحلیل آماری طبق داده‌های استخراجی تعداد ۳۱۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۹ (۱۷۵۳ سال-شرکت) انجام شده است. برای آزمون و بررسی فرضیه‌های پژوهش، نتایج حاصل از رگرسیون چندگانه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. یافته‌ها حاکی از آن است که سازمان حسابرسی تمایل بیشتری به کاهش حق الزحمه (در زمان تغییرات کاهنده) نسبت به افزایش حق الزحمه (در زمان تغییرات فزاینده) دارد. همچنین، از نتایج حاصل از آزمون‌های اضافی دریافتیم که بطور کلی در ایران چسبندگی حق الزحمه رو به پایین کمتر از چسبندگی حق الزحمه رو به بالا می باشد که نشانه‌هایی از وجود نرخ شکنی در بازار حسابرسی ایران می باشد. چنین نتایجی حاکی از آن است که پرداختن به موضوع چسبندگی حق الزحمه حسابرسی ارزشمند می باشد، چراکه حق الزحمه حسابرسی از جمله مباحث مورد مناقشه حرفه حسابداری می باشد. شواهد حاکی از نقش مهم نوع حسابرس (دولتی یا خصوصی) در چسبندگی حق الزحمه حسابرسی می باشد.

واژه‌های کلیدی: نوع حسابرس، چسبندگی حق الزحمه حسابرسی، چسبندگی حق الزحمه حسابرسی رو به بالا، چسبندگی حق الزحمه حسابرسی رو به پایین.

۱- مقدمه

با توسعه اقتصاد اجتماعی، رقابت در فضای کسب و کار شرکت‌ها در حال افزایش است. اگر سازمانی بخواهد در یک فضای رقابتی شدید زنده بماند و توسعه یابد، مدیریت هزینه یکی از مهمترین اولویت‌های مدیریت شرکت بوده و یکی از مهمترین راه‌های شرکت‌ها برای رسیدن به موفقیت و توسعه بلندمدت است (تانگ^۱، ۲۰۲۰). حق الزحمه حسابرسی یکی از هزینه‌هایی است که شرکت‌ها برای اعتباربخشی به صورت‌های مالی پرداخت می‌کنند. حسابرسان، نقش اصلی را در افزایش قابلیت اطمینان و اعتباربخشی به صورت‌های مالی و کاهش ریسک‌های مرتبط با تصمیمات اقتصادی، دارند (بلسام و همکاران^۲، ۲۰۰۳). همچنین آن‌ها از طریق حسابرسی صورت‌های مالی، باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران و سهامداران شرکت می‌شوند (گل، تسویی و پی چن^۳، ۱۹۹۷). نتیجه پژوهش فرینو، پالمبو و روزاتی^۴ (۲۰۲۲)، نشان می‌دهد که عدم تقارن اطلاعاتی با میزان حق الزحمه حسابرس، رابطه مثبتی دارد. شواهد ایشان از این ادعا حمایت می‌کند که شرکت‌هایی که شفافیت کمتری دارند، ریسک حسابرسی بالاتری را منتقل کرده و بنابراین، حسابرس نیز حق الزحمه بالاتری را می‌طلبند. حسابرسان با کشف رویه‌های حسابداری مشکوک و سوال برانگیز و همچنین تحریف‌های با اهمیت، به صورت‌های مالی اعتبار می‌بخشند (حساس یگانه، بولو و فرخی نژاد، ۱۳۸۹). نحوه تعیین حق الزحمه حسابرسی، هم برای حسابرسان و هم صاحبکاران آن‌ها و هم اشخاصی که سیاست‌گذاری و قانون‌مندی را دنبال می‌کنند، اهمیت دارد. اگرچه به نظر می‌رسد شرکت‌های بزرگ یا شرکت‌های دولتی مشکلی برای پرداخت این هزینه‌ها نداشته باشند اما برای شرکت‌های کوچک حائز اهمیت قابل توجهی می‌باشد (تنانی و نیکبخت، ۱۳۸۹). برای مدیران و کمیته‌های حسابرسی، هنگام مدیریت حق الزحمه‌های حسابرسی، برای حسابرسان هنگام بررسی ریسک‌ها و فرصت‌های مرتبط با تغییرات در عوامل تعیین کننده حق الزحمه‌های حسابرسی و برای قانونگذاران در تعامل با رقابت پذیری بازار خدمات حسابرسی، مفید است (ویلرز، هی و ژانگ^۵، ۲۰۱۴). اما در ایران نحوه تعیین حق الزحمه‌های حسابرسی به معضل تبدیل شده و به موجب این وضعیت هیچ مبنای مشخصی برای تعیین حق الزحمه حسابرسی مالی وجود ندارد و بعضاً قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان منجر به پیشنهادهای ضد و نقیضی می‌گردد، که تناسبی با یکدیگر ندارد.

ایجاد مبدل‌هایی که حق الزحمه حسابرسی را به شکل مناسبی تعیین می‌کنند، یکی از بهترین ابزارهایی است که می‌تواند به تحلیل بازار کار حسابرسی و تداوم فعالیت در شرایط رقابتی کمک کند (تنانی و نیکبخت، ۱۳۸۹).

تعاریف متعددی برای چسبندگی حق الزحمه حسابرسی ارائه شده است. ویلرز و همکاران (۲۰۱۴)، طبق ادبیات اقتصاد معتقدند قیمت‌های چسبناک قیمت‌هایی هستند که بلافاصله با شرایط تغییر یافته مانند افزایش هزینه‌ها تعدیل نمی‌شوند. بنابراین، اگر حق الزحمه حسابرسی علی‌رغم تغییر شرایط ثابت باقی بماند یا کمتر از آنچه انتظار می‌رود تغییر کند، می‌توان حق الزحمه حسابرسی را چسبناک توصیف کرد. کلیه تعاریف قصد بیان این موضوع را دارند که چسبندگی حق الزحمه حسابرسی عدم تناسب در تغییرات حق الزحمه حسابرسی نسبت به حق الزحمه مورد انتظار می‌باشد. چسبندگی حق الزحمه حسابرسی به صورت چسبندگی رو به بالا و رو به پایین می‌باشد. منظور از چسبندگی رو به بالا حق الزحمه عدم تمایل حسابرسی نسبت به افزایش حق الزحمه نسبت به حق الزحمه‌ای که باید تعیین نماید، می‌باشد (چانگ، گو و لای لان مو^۶، ۲۰۱۹). منظور از چسبندگی رو به پایین یعنی عدم تمایل نسبت به کاهش حق الزحمه توسط حسابرس نسبت به میزان حق الزحمه‌ای که باید مشخص می‌گردید، است.

بررسی نتایج تحقیقات گذشته بیانگر این موضوع است که حق الزحمه‌های حسابرسی به طور پیوسته با هزینه‌های تلاش حسابرس و مسئولیت قانونی مورد انتظار تعیین می‌شود. به عبارت دیگر، حسابرسان سطح بهینه تلاش حسابرسی را برای به حداقل رساندن هزینه‌های مسئولیت قانونی مورد انتظار خود انتخاب می‌کنند (سیمونیک^۷، ۱۹۸۰؛ چوی، کیم، لیو و سیمونیک^۸، ۲۰۰۸). به همین ترتیب، از ویژگی‌های مختلف مشتری به عنوان نماینده برای خطرات حسابرسی و قیمت‌گذاری در حق الزحمه حسابرسی استفاده می‌شود. با این حال، حق الزحمه واقعی حسابرسی را نمی‌توان با عوامل گنجانده شده در مدل‌های حق الزحمه حسابرسی، به طور کامل توضیح داد. تفاوت بین حق الزحمه حسابرسی واقعی و پیش‌بینی شده به عنوان حق الزحمه حسابرسی غیرعادی تعریف می‌شود. اگرچه بسیاری از مطالعات موفق به یافتن رابطه معنی‌داری بین هزینه‌های غیرعادی حسابرسی و کیفیت حسابرسی نشده‌اند (مثل دیفوند، رافوناندن و سابرامانیام^۹، ۲۰۰۲؛ لانگلی و هوپ^{۱۰}، ۲۰۱۰؛

⁶ Chang, Guo, & Lai Lan Mo

⁷ Simunic

⁸ Choi, Kim, Liu & Simunic

⁹ DeFond, Raghunandan & Subramanyam

¹⁰ Hope & Langli

¹Tang

² Balsam et al.

³ Gul, Tsui & PChen

⁴ Frino, Palumbo & Rosati

⁵ Villiers, Hay & Zhan

ریچاردسون و لارکر^۱، ۲۰۰۴؛ چویی، کیم و زانگ^۲، ۲۰۱۰). آستانا و بون^۳ (۲۰۱۲)، نشان می‌دهند که با مثبت بودن حق- الزحمه حسابرسی غیر طبیعی، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد (چانگ و همکاران، ۲۰۱۹). از طرفی در ایران تقاضا برای حسابرسی از الزامات قانونی نشأت گرفته است. این واقعیت موجب می‌شود که کیفیت حسابرسی معیار مناسبی برای انتخاب حسابرس نباشد. همچنین علی‌رغم دستورالعمل جامعه حسابداران رسمی ایران، قرارداد و مبلغ حق الزحمه حسابرسی قبل از شروع کار حسابرسی تعیین می‌شود. حسابرسان در چنین فضایی، با توجه به مشخص بودن حق الزحمه قبل از شروع کار حسابرسی، سود مورد انتظار را در نظر می‌گیرند و میزان تلاش حسابرسی یا منابع حسابرسی قابل مصرف را مطابق آن تعیین می‌کنند. از این رو، حق الزحمه حسابرسی است که میزان تلاش حسابرسی را تعیین می‌کند. بنابراین می‌توان گفت سازمان‌ها برای انتخاب حسابرس حق الزحمه را مبنای تصمیم خود قرار می‌دهند (محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸). هوانسیان‌فر (۱۳۹۸)، نیز بیان می‌کند در چنین شرایطی تقاضا برای حسابرسی با کیفیت معنا و مفهوم چندانی نخواهد داشت. در واقع زمانی که حسابرسی اجباری باشد، صاحبکاران تلاش می‌کنند که این الزام قانونی را با حداقل هزینه انجام دهند. چسبندگی حق الزحمه تابعی از شرایط بازار حسابرسی و رقابت بین موسسات می‌باشد و لذا نیاز است تا با بازار حسابرسی در محیط پژوهش و ارتباط آن با نوع چسبندگی حق الزحمه بیشتر آشنا شویم.

حسابرسی، ساختار بازار حسابرسی (رقابتی یا انحصاری) است. همچنین، ساختار بازار حسابرسی برای حسابرسان بخش خصوصی بعد از آزادسازی بازار حسابرسی به شدت رقابتی است، اما بازار سازمان حسابرسی نسبت به شرکت‌های دولتی و شبه دولتی، انحصاری است (باقرپور و همکاران، ۲۰۱۴). بنابراین، استراتژی تعیین حق الزحمه حسابرسی در بازار رقابتی مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی به کلی با بازار انحصاری سازمان حسابرسی تفاوت دارد. به بیان دقیق‌تر، برای حسابرسان بخش خصوصی در تعیین حق الزحمه حسابرسی قدرت چانه زنی بالایی متصور نیست؛ چرا که مشتریان حق انتخاب‌های قابل جایگزین زیادی دارند (محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸). کمارودین و همکاران^۵ (۲۰۲۲)، در پژوهش خود به این نتیجه دست یافتند که رقابت حسابرسان، اثر کاهشی بر حق الزحمه حسابرسی دارد. اما این موضوع برای سازمان حسابرسی مجبورند این سازمان را به عنوان حسابرس خود انتخاب کنند؛ بنابراین باید با سازمان حسابرسی بر سر قیمت توافق کنند. همچنین، اغلب صاحبکاران سازمان حسابرسی، شرکت‌هایی دولتی یا شبه دولتی هستند که با سازمان حسابرسی سر حق الزحمه چانه‌زنی زیادی انجام نمی‌دهند، چرا که حق- الزحمه پرداختی به سازمان حسابرسی را انتقال پول از یک جیب دولت به جیب دیگر آن تصور می‌کنند (محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸).

ما در این پژوهش به دنبال بررسی تاثیر نوع مؤسسات حسابرسی (دولتی یا خصوصی) که برگرفته شده از ساختار بازار حسابرسی ایران می‌باشد، بر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی می‌باشیم. بدلیل ساختار رقابتی بازار حسابرسی در بین مؤسسات خصوصی و قدرت چانه‌زنی مشتریان، حسابرسان سعی می‌کنند تا با تعیین حق الزحمه پایین و در نتیجه عدم افزایش آن در سال‌های اولیه شروع به کار، مشتریان خود را حفظ کنند. لذا در مؤسسات خصوصی حسابرسی ساختار حق الزحمه به صورت چسبندگی رو به بالا می‌باشد (چانگ و همکاران، ۲۰۱۹؛ ویلرز و همکاران، ۲۰۱۴). البته در سال‌های بعد از پذیرش صاحبکار ممکن است این رفتار چسبندگی رو به بالا کاهش یا از بین برود. در مقابل سازمان حسابرسی به دلیل انحصار خود در بازار مؤسسات حسابرسی، حق الزحمه بالایی را به مشتریان تحمیل نموده و عدم تمایل به کاهش حق الزحمه در سال‌های بعد خود دارند. لذا ساختار حق الزحمه مشتریان سازمان حسابرسی به

تمرکز بازار حسابرسی در بیشتر کشورها پس از ادغام مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ افزایش یافته است. در ایران نیز سهم از بازار سازمان حسابرسی در سال‌های اخیر کاهش یافته است و اکثر ویژگی‌های حسابرس بزرگ (طبق نظریه اندازه مؤسسه حسابرسی) را ندارد؛ بنابراین نیاز به پژوهش‌هایی است که اثر ساختار بازار حسابرسی و وجود تمرکز در آن را بررسی کنند. در سال‌های اخیر، سازمان حسابرسی به منزله مؤسسه بزرگ حسابرسی در بازار حسابرسی ایران فعالیت می‌کند؛ اما رقابت در میان سایر مؤسسه‌های حسابرسی نیز مشاهده می‌شود. به گفته باقرپور، مونرو و شایلر^۴ (۲۰۱۴)، قبل از آزادسازی بازار حسابرسی، سازمان حسابرسی بر بازار حسابرسی ایران مسلط بود. محمدرضایی و محدصالح، نشان دادند که تمرکز بازار حسابرسی در ایران پس از آزاد سازی بازار حسابرسی کاسته شده و در نتیجه، سهم از بازار سازمان حسابرسی کاهش بسیار زیادی یافته است. یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر حق الزحمه

⁴ Bagherpour, Monroe & Shailer

⁵ Kamarudin & et al.

¹ Richardson & Larker

² Choi, Kim & Zang

³ Asthana & Boone

جدول (۱)

تعداد	شرح
۴۶۰	شرکت‌های پذیرفته شده در فرابورس و بورس
(۲۴)	شرکت‌های گروه مالی (حذف)
(۱۲۵)	شرکت‌هایی که به صورت جداگانه، حق الزحمه حسابرسی را در یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی افشا نکرده اند (حذف)
۳۱۱	اندازه نمونه نهایی

شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی یا بانک‌ها از نمونه حذف شده‌اند، زیرا نحوه افشا اطلاعات و تصمیم‌گیری در آن شرکت‌ها متفاوت است. به دلیل این که یکی از متغیرهای اصلی و مورد بررسی در این پژوهش، حق الزحمه حسابرسی می‌باشد، بنابراین بایستی اطلاعات مربوط به حق الزحمه شرکت‌های مورد بررسی در دسترس باشد و به همین دلیل شرکت‌هایی که به صورت جداگانه، حق الزحمه حسابرسی را در یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی افشا نکرده اند، از نمونه حذف شدند. لازم به ذکر می‌باشد که از جمله محدودیت‌های پژوهش ما این مورد بود که حق الزحمه حسابرسی اغلب افشا نمی‌شود و یا به صورت مجموع با سایر حق الزحمه‌های مالی و مشاوره‌ای ذکر می‌شوند.

دلیل بررسی دوره‌ی ۱۳۹۱-۱۳۹۹، بحران اقتصادی و تحریم‌ها علیه کشور است که در اواخر سال ۱۳۹۰ تشدید شد و در نتیجه آن را نسبت به دوره‌های قبل غیر قابل مقایسه کرد. در این دوره، تحریم‌های اقتصادی منجر به نوسانات شدید نرخ ریال به دلار آمریکا و کاهش قابل توجه ارزش ریال ایران شد (مجمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۶). از دیگر دلایل انتخاب این دوره می‌توان به توسعه بیشتر استانداردهای حسابداری و حسابرسی در ایران، قوانین جدید نظارت بر کار حسابرسان و توجه روز افزون سازمان حسابرسی به حاکمیت شرکتی و بند-های گزارش حسابرس در این دوره اشاره کرد. از طرفی، یافته-های بسیاری (مانند ویلر (۲۰۱۴)، ویلرز (۲۰۱۴)، جامعی (۱۳۹۵) و...) حاکی از آن است که بازه زمانی عامل کلیدی در رفتار حق الزحمه به حساب می‌آید. بدین صورت که چسبندگی حق الزحمه حسابرسی در چهار ساله ابتدایی به تغییرات منجر به افزایش سریعتر از تغییرات منجر به کاهش پاسخ می‌دهد اما تعدیلات در دوره‌های طولانی‌تر معکوس شده و با نوسان کمتری خواهد داشت و به مدل استاندارد حق الزحمه نزدیک می‌شود.

صورت چسبنده رو به پایین می‌باشد و چسبندگی حق الزحمه رو به بالا برای سازمان حسابرسی به میزان کمتری نسبت به موسسات خصوصی وجود دارد.

فرضیه این پژوهش به صورت مستند بیان می‌شود و براساس داده‌های شرکت‌های پذیرفته شده در فرابورس و بورس اوراق بهادار بین سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۹ یعنی ۱۷۵۳ سال-شرکت، با استفاده از رگرسیون چندگانه، مورد آزمون قرار گرفته است. یافته‌ها بیانگر این است که در شرکت‌های با موسسه حسابرسی دولتی نسبت به شرکت‌های با حسابرس خصوصی، چسبندگی حق الزحمه حسابرسی رو به پایین کمتر از چسبندگی حق الزحمه حسابرسی رو به بالا می‌باشد.

این پژوهش برای اولین بار در ادبیات به بررسی تاثیر نوع موسسات حسابرسی بر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی پرداخته است. در پژوهش‌های پیشین فقط به بررسی نقش اندازه حسابرس بر حق الزحمه پرداخته شده است (به هی، کنچل و ونگ^۱، ۲۰۰۶ مراجعه شود) و هیچکدام به بررسی تاثیر نوع موسسات حسابرسی (دولتی یا خصوصی بودن) بر ساختار حق-الزحمه حسابرسی نپرداخته اند. بسط ادبیات درباره عوامل موثر بر چسبندگی حق الزحمه از دیگر دستاوردهای این پژوهش می‌باشد. نتایج این پژوهش می‌تواند برای قانون‌گذاران در ارائه پیشنهادات راجع به تعیین حق الزحمه حسابرسی و نظارت در بررسی همپیشگان موسسات حسابرسی راهگشا باشد. با توجه به ساختار خاص بازار حسابرسی در ایران، این موضوع بسیار خاص در محیط ایران مطرح بوده و می‌تواند نتایج آن برای سایر کشورها (مانند چین، استرالیا و...) قابل تعمیم و استفاده باشد.

روش‌شناسی

نمونه

داده‌ها به صورت دستی از گزارشات سالانه ۳۱۱ شرکت پذیرفته شده در فرا بورس و بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۹ (۱۷۵۳ سال-شرکت) جمع‌آوری شده است. همچنین چینش داده‌ها به صورت پنل نامتوازن صورت گرفته است. صورت‌های مالی و گزارشات حسابرسی از پایگاه داده‌ای کدال استخراج شده است. روش نمونه‌گیری به شرح جدول (۱) می‌باشد.

^۱ Hay, Knechel & Wong

Audtype: نوع حسابرس اگر خصوصی باشد صفر و اگر سازمان حسابرسی باشد برابر یک است.

برای پیش‌بینی حق الزحمه مورد انتظار از مدل (۳) بومی شده محمدرضایی و فرجی (۱۳۹۸) استفاده شده است. ابتدا مدل رگرسیون زیر برای هر سال - صنعت برازش می‌شود و سپس با استفاده از ضرایب به دست آمده، به برآورد حق الزحمه حسابرسی پیش‌بینی شده برای هر شرکت در هر سال می‌پردازیم.

مدل (۳)

$$\log fee_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 FirstRankAud_{it} + \alpha_2 AudOpn_{it} + \alpha_3 AudChg_{it} + \alpha_4 Size_{it} + \alpha_5 Lev_{it} + \alpha_6 InvRec_{it} + \alpha_7 Loss_{it} + \alpha_8 Aturn_{it} + \alpha_9 Subs_{it} + \alpha_{10} Issue_{it} + \alpha_{11} FYEnd_{it} + \alpha_{12} Age_{it} + \alpha_{13} ConOwn_{it} + \alpha_{14} StOwn_{it} + \varepsilon$$

LogFee: لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی؛ *FirstRankAud*: متغیر ساختگی مساوی ۱ اگر حسابرس جزء ۲۵ مؤسسه حسابرسی خصوصی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار متعلق به طبقه «اول» باشد و صفر برای مؤسسات حسابرسی خصوصی معتمد سایر طبقات؛ *AudOpn*: متغیر ساختگی که اگر گزارش حسابرس غیرمقبول باشد مساوی ۱ و اگر گزارش حسابرس مقبول باشد صفر است؛ *AudChg*: اگر حسابرس تغییر کرده باشد ۱ در غیر این صورت صفر است؛ *Size*: لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های یک شرکت؛ *Lev*: کل بدهی‌ها تقسیم بر جمع ارزش دفتری دارایی‌ها؛ *InvRec*: نسبت جمع موجودی‌ها و حساب‌های دریافتی به جمع کل دارایی‌ها؛ *Loss*: متغیر ساختگی که اگر شرکت زیان‌ده باشد مساوی ۱ و غیر این صورت صفر است؛ *Aturn*: نسبت گردش دارایی‌ها (درآمد به جمع کل دارایی‌ها)؛ *Subs*: اگر شرکت دارای یک شرکت یا شرکت‌های فرعی است ۱ و در غیر این صورت صفر؛ *Issue*: متغیر ساختگی که اگر شرکت افزایش سرمایه داده باشد برابر با ۱ و غیر این صورت صفر است؛ *FYEnd*: اگر پایان سال مالی صاحبکار ۲۹ اسفندماه باشد ۱ و در غیر این صورت صفر است؛ *Age*: لگاریتم طبیعی سن شرکت؛ *ConOwn*: درصدی از سهام شرکت که متعلق به بزرگترین سهامدار شرکت است؛ *StOwn*: اگر بیش از ۵۰ درصد از سهام شرکت متعلق به دولت یا شرکت‌های نیمه دولتی باشد ۱ و در غیر این صورت صفر است.

مدل با کنترل اثرات سال و صنعت و همچنین با استفاده از روش حداقل مربعات معمولی (OLS) تخمین زده شده است. و همچنین، جهت عدم بروز مشکلاتی از قبیل ناهمسانی واریانس و خود همبستگی، رگرسیون به روش خطای استاندارد مقاوم انجام شده است (پترسن، ۲۰۰۹). همچنین باتوجه به این که در

بنابراین جهت افزایش اعتبار و دقت نتایج، بازه زمانی طولانی‌تر از چهار سال برای این پژوهش در نظر گرفته شد.

مدل و متغیرها

متغیر مستقل (*Audtype*):

نوع حسابرس (مؤسسات خصوصی حسابرسی عدد صفر و سازمان حسابرسی عدد یک) به عنوان متغیر مستقل ما می‌باشد.

متغیر وابسته:

چسبندگی حق الزحمه (رو به بالا و رو به پایین) به عنوان متغیر وابسته ما می‌باشد. مدل کلی چسبندگی حق الزحمه حسابرسی بر گرفته از مدل اندرسون و همکاران (۲۰۰۳) می‌باشد:

مدل (۱)

$$\Delta \ln AF = \alpha_0 + \alpha_1 \Delta \ln EAF + \alpha_2 D \times \Delta \ln EAF + \varepsilon$$

AF: حق الزحمه حسابرس تعدیل شده با تورم؛ $\Delta \ln AF$: لگاریتم حق الزحمه حسابرسی؛ $\Delta \ln AF$: به عنوان تغییر در لگاریتم حق الزحمه واقعی از سال t به سال $t-1$ ؛ *EAF*: حق الزحمه مورد انتظار از مدل شماره سه بدست می‌آید؛ $\Delta \ln EAF$: به عنوان تغییر در لگاریتم حق الزحمه مورد انتظار از سال t به سال $t-1$ ؛ *D*: متغیر مجازی برابر یک خواهد بود وقتی که $\Delta \ln EAF$ منفی است. α_1 : درصد تغییرات در حق الزحمه واقعی به ازای یک درصد افزایش در حق الزحمه حسابرسی مورد انتظار؛ $(\alpha_1 + \alpha_2)$: درصد تغییرات در حق الزحمه واقعی به ازای یک درصد کاهش در حق الزحمه حسابرسی مورد انتظار؛ $\alpha_1(\alpha_1 + \alpha_2)$: هرچه بالاتر باشد، نشان می‌دهد که حق الزحمه حسابرسی دارای چسبندگی رو به بالا (رو به پایین) کمتری است. اگر حق الزحمه حسابرسی دارای چسبندگی رو به پایین بیشتری (کمتری) نسبت به چسبندگی رو به بالا باشند، ضریب α_2 منفی (مثبت) خواهد بود. پس از مشخص شدن اعداد فوق، α_1 نشان دهنده چسبندگی رو به بالا و $\alpha_1 + \alpha_2$ نشان دهنده چسبندگی رو به پایین خواهد بود.

مدل فوق (شماره یک) را برای مؤسسات حسابرسی دولتی و خصوصی بسط می‌دهیم و در نتیجه مدل این پژوهش جهت آزمون فرضیه، به شرح زیر است:

مدل (۲)

$$\ln AF = \alpha_0 + \alpha_1 \Delta \ln EAF + \alpha_2 D \times \Delta \ln EAF + \alpha_3 Audtype + \alpha_4 Audtype \times \Delta \ln EAF + \alpha_5 Audtype \times D \times \Delta \ln EAF + \varepsilon$$

پژوهش حاضر اثرات سال و صنعت در مدل کنترل شده است، انجام آزمون F لیمر و هاسمن ضرورت پیدا نمی‌کند.

مبانی نظری، مرور پیشینه و فرضیه پژوهش

دو باور در زمینه وجود انحصار در بازارهای حسابرسی وجود دارد. اول این که با ایجاد قدرت انحصاری در یک بازار حسابرسی، بیش اعتمادی و عدم نگرانی از دست دادن مشتریان موجب می‌شود که دیگر انگیزه‌ای برای رقابت و بهبود کیفیت حسابرسی برای موسسات بزرگ وجود نداشته باشد (مانند کالاپور، سانکاراگوروسوامی و زنگ^۱، ۲۰۱۰)، در مقابل آن، فرانسسیس، میچاس و یو^۲ (۲۰۱۳)، همین اطمینان از حفظ و پایداری مشتریان را عاملی می‌دانند که موجب تمرکز بیشتر حسابرسان روی کار حسابرسی و افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. تحقیقات صورت گرفته برون مرزی، در شرایط حضور موسسات حسابرسی بزرگ و انحصار چند جانبه از نظریه رقابت برای تحلیل حق‌الزحمه استفاده می‌کنند. نظریه رقابت برتراند بر این باور است که موسسات حسابرسی در یک بازی همزمان میزان حق‌الزحمه حسابرسی را مشخص می‌کنند. به این صورت که اگر همه موسسات یک قیمت را اعلام نمایند، تقاضا برای خدمات آن‌ها یکسان خواهد بود اما اگر موسسه ای پایین‌ترین قیمت را ارائه دهد، تقاضایی که برای خدمات وی وجود دارد برابر است با تقاضای کل بازار در همان قیمتی که پیشنهاد نموده است (بذرافشان، ۱۳۹۶). دی فاند و ژانگ^۳ (۲۰۱۴)، بیان نمودند که حسابرسان به صورت یک جانبه قادر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی نیستند، مگر این که بر اساس یک رابطه متقابل، صاحبکار نیز خواهان اجرای کار بیشتر از سوی حسابرس باشد. سازمان حسابرسی در ایران شرایطی مشابه آن چه که کالاپور و همکاران (۲۰۱۰) بیان نمودند، دارد. در بازار حسابرسی ایران صاحبکاران در صنعت خودروسازی، سازمان حسابرسی را بر می‌گزینند. تصویری که ایجاد می‌شود این است که سازمان حسابرسی در ارائه خدمات به این صنعت متبحر می‌باشد و خدماتی با کیفیت بالا ارائه می‌کند اما محمدرضایی و فرجی (۱۳۹۸)، در این زمینه بیان نمودند که در ایران صنعت خودرو به دلیل ماهیت شبه دولتی که دارد، مجبور به انتخاب سازمان حسابرسی می‌باشد. علی‌رغم این که تخصص در صنعت موجب می‌شود قدرت چانه‌زنی موسسات حسابرسی در زمینه حق‌الزحمه افزایش پیدا کند، با توجه به این که در ایران این امر

ناشی از الزامات قانونی و قوانین سازمان بورس اوراق بهادار می‌باشد و تقاضای حسابرسی با کیفیت وجود ندارد، به نظر می‌رسد وجود این عامل تاثیر چندانی در افزایش حق‌الزحمه حسابرسی ندارد. همین عامل یکی از دلایل چسبندگی حق‌الزحمه به شمار می‌رود. از طرف دیگر گفته شد شرکت‌های دولتی و نیمه دولتی مجبور به انتخاب سازمان حسابرسی هستند پس تحت هر شرایطی با او درباره حق‌الزحمه بالای ارائه شده موافقت می‌کنند. به نظر می‌رسد چسبندگی ایجاد شده رو به پایین باشد. در این زمینه احمدزاده (۱۳۹۱)، بیان نمود که واضح است که مبنای تعیین و ارزیابی حق‌الزحمه حسابرسی، ساعات کار بودجه شده از سوی حسابرس است؛ اما آنچه امروزه مرسوم است توان چانه‌زنی، تعیین کننده بهای این خدمت ارزنده است.

دی آنجلو^۴ (۱۹۸۱)، نظریه اندازه موسسه حسابرسی را مطرح نمود. به گفته وی موسسات حسابرسی بزرگ برای حفظ موقعیت خود و رقابت سعی می‌کنند تا خدمات با کیفیت‌تری ارائه دهند. او برای تشخیص این موسسات چهار ویژگی مطرح نمود. اندازه موسسه حسابرسی به عنوان یک ویژگی ثابت (در یک بازه زمانی) به شمار می‌رود و حسابرس نمی‌تواند در هر قراردادی برای افزایش کیفیت از این ویژگی استفاده کند اما صاحبکار می‌تواند برای انتخاب یک حسابرس با کیفیت از این موضوع استفاده نماید (دی فاند و ژانگ، ۲۰۱۴). پالمروس^۵ (۱۹۸۶)، معتقد بود موسسات حسابرسی بزرگ‌تر حسابرسان آموزش دیده و با تجربه‌ای دارند که می‌تواند منجر به حسابرسی با کیفیت‌تری شود. به نظر می‌رسد هرچه شهرت موسسات بیشتر باشد، برای کار انجام شده حق‌الزحمه بیشتری را طلب می‌کنند. همچنین پژوهش چان و همکاران^۶ (۱۹۹۳)، در انگلستان نشان می‌دهد که موسسات بزرگ حسابرسی حق‌الزحمه بیشتری در مقایسه با موسسات کوچک دریافت می‌کنند. محمدرضایی و یعقوب نژاد (۱۳۹۶)، معتقدند نظریه اندازه موسسه حسابرسی با توجه به فضای حاکم بر بازار حسابرسی ایران کاربردی ندارد. از چهار ویژگی موسسه حسابرسی بزرگ، سازمان حسابرسی یک ویژگی (آموزش حرفه ای مستمر و تیم حسابرسی متبحر) را می‌تواند داشته باشد. در بیشتر تحقیقات انجام شده در ایران سازمان حسابرسی به عنوان موسسه حسابرسی بزرگ و بقیه موسسات حسابرسی معتمد بورس به عنوان موسسات کوچک در نظر گرفته شده است (نمازی، ۱۳۹۰؛ محمدرضایی و یعقوب نژاد، ۱۳۹۶). تنانی و نیک بخت (۱۳۸۹)، طبق پژوهشات خود دریافتند هنگامی که حسابرس از بخش

⁴ DeAngelo

⁵ Palmrose

⁶ Chan et al.

¹ Kallapur, Sankaraguruswamy & Zang

² Francis, Michas & Yo

³ Defond & Zhang

می‌توانند برای اولین قرارداد حسابرسی با صاحبکار تخفیف ارائه کنند که به این پدیده نرخ شکنی می‌گویند. بر این اساس پیش-بینی می‌شود که چسبندگی رو به بالا برای سال‌های ابتدایی قراردادهای موسسات حسابرسی خصوصی داشته باشیم. مهدی زاده و همکاران (۱۳۹۸)، با توجه به شواهد به دست آمده از پژوهش خود در ایران، نظریه دی آنجلو را تایید کردند و نشان دادند که ارائه تخفیف حق الزحمه حسابرسی در سال‌های نخستین برای جذب مشتریان صورت می‌گیرد. این بحث در خصوص شرکت‌های صاحبکار بزرگ بیشتر انجام می‌شود. چرا که حسابرسی آنان برای موسسات حسابرسی منافع زیادی دارد. از طرفی، دای^۳ (۱۹۹۱)، بیان می‌کند تخفیف ارائه شده در مبلغ حق الزحمه حسابرسی را تابع قدرت چانه زنی (نه مزیت رقابتی) می‌داند. اگر صاحبکار دارای قدرت چانه زنی باشد (همان طور که در بخش خصوصی بازار این شرایط حاکم است)، در سال‌های آتی مبلغ اضافه‌ای را پرداخت نمی‌کند و احتمالاً حسابرس اقدام به نرخ شکنی نمی‌کند. همچنین وی بیان می‌کند که عدم افشا مبلغ حق الزحمه باعث ایجاد شرایط شبه رانت می‌شود و از این طریق حسابرسان می‌توانند به راحتی ابتدا تخفیف ارائه نموده سپس در سال‌های آتی حق الزحمه را افزایش دهند. البته با وجود افشای حق الزحمه حسابرسی نیز حسابرسان بخش خصوصی می‌توانند با ارائه تخفیف معقول مشتریان خود را جذب کنند و باز هم چسبندگی رو به بالا برای موسسات حسابرسی خصوصی را شاهد خواهیم بود. در خصوص چانه زنی در بخش خصوصی و بازار متمرکز چانگ و همکاران (۲۰۱۹)، به نقل از دای (۱۹۹۱) و آستانا و بون (۲۰۱۲)، بیان می‌کنند که در بازار چین نیز حسابرسان بیشتر از رقابت در کیفیت تمایل به رقابت در قیمت‌ها دارند و به علت رقابت کامل موجود در بازار چین، مشتریان از قدرت چانه زنی زیادی برخوردارند که نهایتاً موجب ارائه تخفیفاتی در خدمات حسابرسی می‌گردد. همچنین به نقل از هانگ^۴ (۲۰۱۵)، در خصوص چانه زنی در بازار غیرمتمرکز بیان می‌کند که صاحبکاران به حسابرسانی روی می‌آورند که در سال اول، خدمات خود را همراه با تخفیف ارائه می‌دهند. در ادامه این عامل موجب می‌شود که هزینه‌هایی که در طی انجام خدمات حسابرسی، تحمل می‌شود، موجب افزایش حق الزحمه حسابرسی نشود. این از نشانه‌های چسبندگی حق الزحمه حسابرسی رو به بالا در بازارهای غیرمتمرکز است. بنابراین به نظر می‌رسد که با وجود عدم تمرکز در بخش خصوصی بازار حسابرسی ایران، در این بخش از بازار چسبندگی ایجاد شده رو به بالا می‌باشد.

خصوصی انتخاب نشده (حسابرس سازمان حسابرسی یا مؤسسه حسابرسی مفید راهبر بوده است)، حق الزحمه افزایش یافته است و نتایج وی با چوی و سایرین که نشان دادند زمانی که چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی به عنوان حسابرس انتخاب می‌شوند حق الزحمه افزایش می‌یابد همخوانی دارد. در این زمان یک مبلغ مازاد از بابت اعتبار این مؤسسات (صرف ریسک) در نظر گرفته می‌شود. ایشان معتقدند علت این امر می‌تواند بازار انحصاری، قدمت طولانی تر و یا کیفیت بالاتر کار آن‌ها نسبت به سایرین باشد.

از طرفی، بایستی به تمرکز در بازار حسابرسی و نوع حسابرس توجه نمود. بر این اساس، نظریه ساختار-رفتار-عملکرد بیان می‌کند که ساختار بازار بر رفتار شرکت‌ها تاثیر می‌گذارد و برای عملکرد شرکت‌ها عاملی تعیین‌کننده خواهد بود (بیتی و فیرنلی^۱، ۱۹۹۴). چانگ و همکاران (۲۰۱۹)، طی تحقیقاتی که در بازار حسابرسی چین انجام دادند، معتقدند در بازارهای متمرکز حسابرسان تغییرات قیمت رو به بالا را سریع‌تر از کاهش قیمت‌ها اعمال می‌کند. بنابراین سازمان حسابرسی به عنوان یک مؤسسه حسابرسی دولتی بزرگ از لحاظ اندازه و دارای انحصار (برای شرکت‌های دولتی و نیمه دولتی) از لحاظ تمرکز به شمار می‌رود. سایر مؤسسات حسابرسی هم مؤسسات کوچکی هستند که برای ماندن در بازار با یک دیگر رقابت می‌کنند و بخش غیر متمرکز بازار حسابرسی ایران را ایجاد کرده اند. بنابراین با توجه به این که سازمان حسابرسی به عنوان بخش متمرکز بازار حسابرسی در ایران محسوب می‌شود، نتایج تحقیقات به دست آمده توسط چانگ و همکاران برای سازمان حسابرسی قابل تعمیم بنظر می‌رسد. همچنین، با توجه به ساختار دولتی سازمان حسابرسی و الزام برخی شرکت‌ها مبنی بر حسابرسی شدن توسط سازمان حسابرسی انتظار می‌رود سازمان حسابرسی در عرصه رقابت با سایر مؤسسات غیر دولتی جایگاه ویژه‌ای به خود اختصاص دهد و با توجه به عدم توانایی صاحبکار در تغییر حسابرس، هزینه حسابرسی بیشتری مطالبه نمایند (تلخابی و همکاران، ۱۳۹۶؛ بیگ پناه، ۱۳۹۲؛ نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹؛ علوی طبری و همکاران، ۱۳۹۰؛ آندرسون و زقال^۲، ۱۹۹۴). دی آنجلو (۱۹۸۱)، بیان می‌کند که هزینه‌های بالای تغییر حسابرس و هزینه شناخت اولیه، برای حسابرسان فعلی مزیت ایجاد می‌کند تا برای دوره‌های آتی حق الزحمه بیشتری از هزینه‌های قابل اجتناب قرارداد برای خود طلب کنند. با آگاهی از این مزیت رقابتی، سایر مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی

³ Dye

⁴ Hung

¹ Beattie & Fearnley

² Anderson & Zeghal

باشد. با توجه به آن چه که پیشتر مطرح گردید و بر اساس استدلال‌های منطقی می‌توان فرضیه را بدین گونه مطرح کرد:
فرضیه: نوع چسبندگی حق‌الزحمه حسابرسی در بین موسسات حسابرسی خصوصی و سازمان حسابرسی تفاوت معناداری دارد.

یافته‌ها:

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش:

جدول (۲)، نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. در این راستا جدول ۲، دارای دو بخش است که عبارت است از: آمار توصیفی متغیرهای پیوسته و آمار توصیفی مربوط به متغیرهای دو ارزشی.

در اینجا آنچه که حائز اهمیت است توجه به شرایط جغرافیایی محیط پژوهش می‌باشد. ممکن است عاملی وجود داشته باشد که بر خلاف انتظارات منطقی موجب تغییرات در جهت چسبندگی حق‌الزحمه شود. یکی از این عوامل مهم و تعیین کننده، الزامات قانونی حاکم بر بازار حسابرسی می‌باشد. با توجه به این که انتظار می‌رود سازمان حسابرسی شرکت‌های دولتی و نیمه دولتی را مورد رسیدگی قرار دهد، ممکن است در زمینه چانه‌زنی شرایط خاص ایجاد شود. محمدرضایی و فرجی (۱۳۹۸)، در این خصوص بر این باورند که حق‌الزحمه حسابرسی رد و بدل شده بین سازمان حسابرسی و شرکت‌های دولتی انتقال پول از یک جیب به جیب دیگر دولت است و چانه‌زنی لازم درباره مبلغ صورت نمی‌گیرد. در این صورت است که جهت چسبندگی حق‌الزحمه حسابرسی ممکن است رو به بالا

جدول (۲): آمار توصیفی تمامی متغیرهای پژوهش

پنل الف) متغیرهای پیوسته						
متغیر	نماد	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
حق‌الزحمه حسابرسی (میلیون ریال)	AF	۹۸۵	۶۸۷	۳۱۵۲	۱۲۰	۸۴۵
حق‌الزحمه تعدیل شده حسابرسی (میلیون ریال)	AFA	۸۱۵	۵۷۴	۲۵۷۴	۹۶	۶۹۸
لگاریتم حق‌الزحمه حسابرس	LnAF	۶/۳۱۸	۶/۳۵۳	۷/۸۵۳	۴/۵۶۷	۰/۹۲۱
اندازه شرکت	Size	۱۳/۶۴۹	۱۳/۶۴۸	۱۶/۳۳۷	۱۱/۱۶۶	۱/۳۶۳
اهرم مالی	Lev	۰/۵۹۴	۰/۵۸۵	۱/۱۶۶	۰/۱۴۸	۰/۲۵۶
موجودی‌ها و مطالبات	InvRec	۰/۴۷۳	۰/۴۹۳	۰/۸۴۰	۰/۰۵۴	۰/۲۳۶
نسبت گردش دارایی‌ها	Aturn	۰/۷۷۵	۰/۷۰۷	۲/۰۷۵	۰/۰۰۰	۰/۵۶۴
سن شرکت	LnAge	۳/۳۰۶	۳/۴۳۴	۴/۰۷۸	۱/۹۴۶	۰/۶۴۵
تمرکز مالکیت	Conown	۰/۵۳۰	۰/۵۱۰	۰/۹۸۰	۰/۱۱۰	۰/۲۵۱
پنل ب) متغیرهای گسسته						
متغیر	نماد	فراوانی		درصد فراوانی		
		یک	صفر	یک	صفر	
نوع حسابرس	AudType	۲۹۸	۱۰۴۵۵	۱۷	۸۳	
رتبه موسسه حسابرسی	FirstRankAud	۹۳۸	۸۱۵	۵۳/۵۱	۴۶/۴۹	
نوع گزارش حسابرس	AudOpn	۸۲۱	۹۳۱	۴۶/۸۳	۵۳/۱۱	
تغییر حسابرس	AudChg	۵۵۷	۱۰۱۹۶	۳۱/۷۷	۶۸/۲۳	
زیان	Loss	۳۰۵	۱۰۴۴۸	۱۷/۴	۸۲/۶	
شرکت‌های فرعی	Sub	۶۱۳	۱۰۱۴۰	۳۴/۹۷	۶۵/۰۳	
افزایش سرمایه	Issu	۵۸۱	۱۰۱۷۲	۳۳/۱۴	۶۶/۸۶	
سال مالی	FYEnd	۱۰۳۰۱	۴۵۲	۷۴/۲۲	۲۵/۷۸	
مالکیت دولتی	StOwn	۱۰۱۲۲	۶۳۱	۶۴	۳۶	

می‌کند. با تعدیل حق‌الزحمه بر اساس تورم مشاهده می‌شود که میانگین حق‌الزحمه تعدیل شده ۸۰۵ میلیون ریال است که نسبت به حق‌الزحمه حسابرسی عدد کوچکتری است. به همین

همانطور که در جدول (۲) مشاهده می‌شود، مقدار میانگین حق‌الزحمه حسابرسی ۹۸۵ میلیون ریال است. در واقع هر شرکت حسابرسی به‌طور متوسط ۹۸۰ میلیون ریال حق‌الزحمه دریافت

در مورد ساختار مالکیت شرکت‌های ایرانی است. به عبارت دیگر، این آماره توصیفی نشان می‌دهد که تمرکز مالکیت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مشهود است. در حالی که در بازارهای سرمایه کشورهای پیشرفته مانند آمریکا تمرکز مالکیت بیش از ۵ درصد مشهود نبوده و سهامداران جزء و نهادی اشکال غالب سهامداری هستند.

یکی از مسائلی که در آمار توصیفی ارائه شده در جدول (۲) قابل ملاحظه نیست، میزان ارتباط ابتدایی متغیرهای پژوهش است. بطوریکه نمی‌توان دریافت که بطور مثال آیا حق الزحمه حسابرِس در شرکت‌های با حسابرِس دولتی و خصوصی متفاوت است یا خیر بر این اساس در جدول (۳)، نتایج آزمون t برای متغیرهای پیوسته و آزمون کای-دو برای متغیرهای دو ارزشی برای دو گروه شرکت‌های با حسابرِس دولتی و خصوصی بررسی شده است.

ترتیب میانگین لگاریتم حق الزحمه حسابرِس که بر اساس متغیر تعدیل شده حق الزحمه محاسبه شده است ۶/۳۱۸ می‌باشد. در واقع این عدد بیانگر آن است که حق الزحمه شرکت‌ها حول این نقطه متمرکز است. میانه متغیر مورد نظر نیز ۶/۳۵۳ است و بیان می‌کند که نیمی از شرکت‌ها بیش از این میزان و نیمی دیگر کمتر از این میزان حق الزحمه پرداخت می‌کنند. حداکثر و حداقل حق الزحمه پرداختی نیز به ترتیب ۷/۸۵۳ و ۴/۵۶۷ است. که متناسب با ۲۵۷۴ میلیون ریال و ۹۶ میلیون ریال است. میانگین اهرم مالی ۰/۵۹۴ می‌باشد که نشان می‌دهد به طور متوسط ۵۹/۴ درصد دارایی‌های شرکت‌های مورد بررسی از محل بدهی‌ها تأمین شده است که مطابق با مطالعات محمدرضایی و فرجی (۱۳۹۸)، می‌باشد. میانگین تمرکز مالکیت ۵۳ درصد است که مطابق با یافته‌های توصیفی محمدرضایی و محدصالح (۲۰۱۸)، و مباحث ارائه شده توسط مشایخی و مشایخ (۲۰۰۸)،

جدول (۳): نتایج آزمون t و x₂

پنل الف) آزمون t برای متغیرها بر اساس نوع حسابرِس				
آماره آزمون	حسابرِس دولتی	حسابرِس خصوصی	نماد	متغیر
	(تعداد مشاهدات=۲۹۸)	(تعداد مشاهدات=۱۴۵۵)		
-۲۴/۸۵۳**	۷/۱۶۳	۶/۱۴۴	LnAF	لگاریتم حق الزحمه حسابرِس
-۷/۰۱۵**	۱۴/۱۱۰	۱۳/۵۵۴	Size	اندازه شرکت
-۴/۲۹۹**	۰/۶۴۶	۰/۵۸۳	Lev	اهرم مالی
-۳/۳۸۳**	۰/۵۱۴	۰/۴۶۵	InvRec	موجودی‌ها و مطالبات
-۷/۰۴۲**	۰/۹۸۷	۰/۷۳۱	Aturm	نسبت گردش دارایی‌ها
-۴/۱۸۱**	۳/۴۳۰	۳/۲۸۱	LnAge	سن شرکت
-۹/۲۳۲**	۰/۶۳۵	۰/۵۰۹	Conown	تمرکز مالکیت
پنل ب) آزمون x ₂ بین متغیرها بر اساس نوع حسابرِس				
آماره آزمون	حسابرِس دولتی	حسابرِس خصوصی	نماد	متغیر
	(تعداد مشاهدات=۲۹۸)	(تعداد مشاهدات=۱۴۵۵)		
۳۱۱/۹۵۴**	۲۹۸	۶۴۰	FirsRankAud	رتبه موسسه حسابرِس
۱۷/۳۹۷**	۱۰۷	۷۱۵	AudOpn	نوع گزارش حسابرِس
۹۵/۸۴۳**	۲۳	۵۳۴	AudChg	تغییر حسابرِس
۲/۷۲۹*	۴۲	۲۶۳	Loss	زیان
۷/۹۹۵**	۸۳	۵۳۰	Sub	شرکت‌های فرعی
۱۷/۲۷۱**	۶۸	۵۱۳	Issue	افزایش سرمایه
۵۸/۹۸۴**	۲۷۴	۱۰۲۷	FYEnd	سال مالی
۱۲/۱۰۷**	۲۱۷	۹۰۵	StOwn	مالکیت دولتی
* و ** به ترتیب معناداری در سطح ۱۰ و ۵ درصد				

شرکت، اهرم مالی، موجودی‌ها و مطالبات، نسبت گردش دارایی-ها، سن شرکت و تمرکز مالکیت در شرکت‌های با حسابرِس دولتی بیشتر است. با بررسی متغیرهای گسسته نیز مشاهده

همانطور که در جدول (۳) مشاهده می‌شود، بر اساس آزمون t، حق الزحمه حسابرِس برای شرکت‌ها با حسابرِس دولتی بالاتر می‌باشد. به همین ترتیب مشاهده می‌شود که اندازه

ضریب بر اساس آماره t در سطح احتمال ۹۵ درصد معنادار است. همانطور که پیش‌تر ذکر شد، α_1 درصد تغییرات در حق‌الزحمه واقعی به ازای یک درصد افزایش در حق‌الزحمه حسابرسی مورد انتظار می‌باشد و $\alpha_1 + \alpha_2$ درصد تغییرات در حق‌الزحمه واقعی به ازای یک درصد کاهش در حق‌الزحمه حسابرسی مورد انتظار می‌باشد. $\alpha_1(\alpha_1 + \alpha_2)$: هرچه بالاتر باشد، نشان می‌دهد که حق‌الزحمه حسابرسی دارای چسبندگی رو به بالا (رو به پایین) کمتری است. یا بعبارت دیگر، چنانچه حق‌الزحمه حسابرسی دارای چسبندگی رو به پایین بیشتری (کمتری) نسبت به چسبندگی رو به بالا باشد، ضریب α_2 منفی (مثبت) خواهد بود. بر اساس نتایج، مثبت بودن ضریب α_2 بیانگر آن است که چسبندگی رو به پایین، نسبت به چسبندگی رو به بالا کمتر است. با جمع دو ضریب $(\alpha_1 + \alpha_2)$ ، این مقدار ۰/۶۸۴ شده و بر اساس آماره F در آزمون والد معنادار می‌باشد. عبارتی تمایل زیادی برای کاهش حق‌الزحمه در ایران نسبت به افزایش حق‌الزحمه وجود دارد. بعبارت دیگر چسبندگی حق‌الزحمه رو به پایین کمتر از چسبندگی حق‌الزحمه رو به بالا در ایران می‌باشد. یعنی به طور کلی در محیط ایران تمایل بیشتری نسبت به کاهش حق‌الزحمه در مقایسه با افزایش حق‌الزحمه وجود دارد و عدم تمایل نسبت به افزایش حق‌الزحمه مشهود می‌باشد.

می‌شود که برای دو گروه شرکت‌ها با حسابرس دولتی و خصوصی اولاً از آنجایی که تنها یک موسسه دولتی در ایران وجود دارد، نتایج آزمون کای دو برای رتبه موسسه حسابرسی چندان معنا ندارد. اما سایر متغیرها نشان می‌دهد که نوع گزارش حسابرس، تغییر حسابرس، زیان، شرکت‌های تابعه فرعی و افزایش سرمایه در شرکت‌های با حسابرس دولتی کمتر است. همچنین سال مالی اکثر شرکت‌ها با حسابرس دولتی منتهی به ۱ سفند و شرکت‌های با مالکیت دولتی بیشتر توسط سازمان حسابرسی مورد حسابرسی قرار گرفته‌اند.

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

در راستای آزمون فرضیه‌های پژوهش، پیش از برآورد مدل‌های مورد نظر، همخطی و همبستگی بین متغیرها نیز آزمون شده است و مشکلی از این بابت وجود نداشته است. و به دلیل جلوگیری از افزایش تعداد صفحات مقاله، نتایج آن گزارش نشده است.

نتایج مدل چسبندگی حق‌الزحمه حسابرسی در جدول (۴)، آورده شده است. همانطور که در جدول (۴) مشاهده می‌شود، ضریب تغییرات حق‌الزحمه مورد انتظار (α_1) ، ۰/۴۷۲ است. این

جدول (۴): مدل چسبندگی حق‌الزحمه حسابرسی

$\Delta \ln AF = \alpha_0 + \alpha_1 \Delta \ln EAF + \alpha_2 D \times \Delta \ln EAF + \varepsilon$					
متغیر	نماد	ضریب	انحراف معیار	آماره t	احتمال آماره t
تغییرات حق‌الزحمه مورد انتظار	$\Delta \ln EAF$	۰/۴۷۲	۰/۰۷۵	۶/۳۴۰	۰/۰۰۰
تغییرات حق‌الزحمه مورد انتظار * کاهش تغییرات	$D \times \Delta \ln EAF$	۰/۲۱۲	۰/۱۷۶	۱/۲۱۰	۰/۲۲۷
ضریب ثابت	C	۰/۰۸۱	۰/۰۵۱	۱/۵۸۰	۰/۱۱۵
سال و صنعت	Year&Industry	کنترل شد			
آماره F		۷/۹۱۰			
احتمال آماره F		۰/۰۰۰			
ضریب تعیین		۰/۱۸۵			
تعداد مشاهدات		۱۳۶۵			
آماره F آزمون والد $(\alpha_1 + \alpha_2 = 0)$ * احتمال آزمون والد		۲۷/۳۹ (۰/۰۰۰)			

درصد کاهش در حق‌الزحمه مورد انتظار، ۰/۵۲۱ کاهش در حق‌الزحمه واقعی رخ می‌دهد و عبارتی تمایل زیادی برای کاهش حق‌الزحمه در ایران نسبت به افزایش حق‌الزحمه وجود دارد. عبارتی دیگر چسبندگی حق‌الزحمه رو به پایین کمتر از چسبندگی حق‌الزحمه رو به بالا در ایران می‌باشد. برای بررسی تأثیر نوع حسابرس بر چسبندگی حق‌الزحمه حسابرسی، جمع ضرایب $\alpha_1 + \alpha_2 + \alpha_5$ مورد بررسی قرار می‌گیرد. جمع این ضرایب برابر با ۱/۰۱۵ می‌باشد و بر اساس آماره F در آزمون والد

بر اساس مدل اولیه چسبندگی هزینه، متغیر نوع حسابرس در الگوی چسبندگی قرار داده شد. نتایج مدل مورد نظر در جدول (۵) آورده شده است. با بررسی ضرایب متغیرها ملاحظه می‌شود که ضریب حق‌الزحمه مورد انتظار یعنی ضریب α_1 ، ۰/۵۱۱ می‌باشد که این ضریب بر اساس آماره t در سطح احتمال ۹۵ درصد معنادار است. همچنین با بررسی ضریب $\alpha_1 + \alpha_2$ مشاهده می‌شود که مجموع ضرایب ۰/۵۲۱ است و بر اساس آماره F در آزمون والد معنادار می‌باشد. عبارتی در زمان یک

دارد. عبارتی دیگر چسبندگی حق الزحمه رو به پایین کمتر از چسبندگی حق الزحمه رو به بالا در شرکت‌های با موسسه حسابرسی دولتی نسبت به شرکت‌های با حسابرس خصوصی می‌باشد. لذا فرضیه پژوهش مبنی بر اینکه "نوع چسبندگی حق الزحمه حسابرسی در بین موسسات حسابرسی خصوصی و سازمان حسابرسی تفاوت معناداری دارد"، تأیید می‌شود.

معنادار است. و بنابراین طبق توضیحی که پیش‌تر از نحوه تفسیر مدل ذکر شد، می‌توان گفت که در شرکت‌های با حسابرس دولتی نسبت به حسابرس خصوصی، در زمان یک درصد کاهش در حق الزحمه مورد انتظار، ۱/۰۱۵ درصد کاهش در حق الزحمه واقعی رخ می‌دهد و عبارتی تمایل زیادی برای کاهش حق الزحمه در ایران برای شرکت‌های با موسسه حسابرسی دولتی نسبت به حسابرس خصوصی، نسبت به افزایش حق الزحمه وجود

جدول (۵): مدل تاثیر نوع حسابرس بر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی

$lnAF = \alpha_0 + \alpha_1 \Delta lnEAF + \alpha_2 D \times \Delta lnEAF + \alpha_3 Audtype + \alpha_4 Audtype \times \Delta lnEAF + \alpha_5 Audtype \times D \times \Delta lnEAF + \varepsilon$					
متغیر	نماد	ضریب	انحراف معیار	آماره t	احتمال آماره t
تغییرات حق الزحمه مورد انتظار	$\Delta lnEAF$	۰/۵۱۱	۰/۰۸۴	۶/۰۹۰	۰/۰۰۰
تغییرات حق الزحمه مورد انتظار*کاهش تغییرات	$D \times \Delta lnEAF$	۰/۰۱۰	۰/۱۱۷۸	۰/۰۶۰	۰/۹۵۶
نوع حسابرس	$AudType$	۰/۰۷۶	۰/۰۶۰	۱/۲۷۰	۰/۲۰۳
نوع حسابرس*تغییرات حق الزحمه مورد انتظار	$AudType \times \Delta lnEAF$	-۰/۱۴۸	۰/۱۶۶	-۰/۸۹۰	۰/۳۷۴
نوع حسابرس*تغییرات حق الزحمه مورد انتظار*کاهش تغییرات	$AudType \times D \times \Delta lnEAF$	۰/۴۹۴	۰/۳۶۹	۱/۳۴۰	۰/۱۸۱
ضریب ثابت	C	۰/۰۶۴	۰/۰۵۲	۱/۲۳۰	۰/۲۲۰
سال و صنعت	$Year \& Industry$	کنترل شد			
آماره F		۷/۳۷۰			
احتمال آماره F		۰/۰۰۰			
ضریب تعیین		۰/۱۸۷			
تعداد مشاهدات		۱۳۶۵			
آماره F آزمون والد ($\alpha_1 + \alpha_2 = 0$) *احتمال آزمون والد		۱۵/۴۵ (۰/۰۰۰)			
آماره F آزمون والد ($\alpha_1 + \alpha_2 + \alpha_5 = 0$) *احتمال آزمون والد		۹/۲۵ (۰/۰۰۲)			

ضرایب ۰/۸۶۲ و ۰/۵۰۷ است که هر دو براساس آماره F در آزمون والد معنادار می‌باشند. که این مقدار بیشتر از ضریب α_1 می‌باشد و بنابراین می‌توان گفت که تمایل زیادی برای کاهش حق الزحمه در ایران نسبت به افزایش حق الزحمه وجود دارد. عبارتی دیگر چسبندگی حق الزحمه رو به پایین کمتر از چسبندگی حق الزحمه رو به بالا در ایران می‌باشد. همچنین با مقایسه این دو عدد (یعنی ۰/۸۶۲ و ۰/۵۰۷) می‌توان گفت که در شرکت‌های با حسابرس دولتی، با توجه به اینکه عدد حاصل از جمع ضرایب بیشتر است، افزایش در حق الزحمه مورد انتظار منجر به افزایش کمتری در حق الزحمه واقعی نسبت به موسسات خصوصی می‌شود و کاهش در حق الزحمه مورد انتظار منجر به کاهش بیشتری در حق الزحمه واقعی نسبت به شرکت‌های با حسابرس خصوصی می‌شود. در حالت کلی برای شرکت‌های با موسسه حسابرسی دولتی چسبندگی حق الزحمه رو به پایین کمتر از چسبندگی حق الزحمه رو به بالا نسبت به موسسات حسابرسی خصوصی است.

برای بررسی دقیق‌تر مسأله موردنظر، با جدا کردن شرکت‌های با حسابرس خصوصی از شرکت‌های با حسابرس دولتی، مدل چسبندگی حق الزحمه حسابرسی مجدد برآورد گردید. نتایج آزمون موردنظر در جدول (۶) گزارش شده است. همانطور که نتایج جدول (۶) نشان می‌دهد، هر دو مدل در حالت کلی معنادار هستند. با بررسی ضرایب مشاهده می‌شود که در مدل شرکت‌های با حسابرس دولتی، ضریب تغییرات حق الزحمه مورد انتظار یعنی α_1 برابر با ۰/۳۲۷ بوده و بر اساس آماره t معنادار است. در مدل دوم، یعنی شرکت‌های با حسابرس خصوصی، نتایج نشان می‌دهد که ضریب تغییرات حق الزحمه مورد انتظار یعنی α_1 ، ۰/۵۰۶ بوده و بر اساس آماره t معنادار است. بنابراین در زمان افزایش تغییرات حق الزحمه مورد انتظار، در شرکت‌های با موسسات خصوصی، افزایش حق الزحمه واقعی بیشتری رخ داده است. همچنین برای بررسی تغییرات حق الزحمه مورد انتظار در زمان کاهش، ضریب $\alpha_1 + \alpha_2$ مورد بررسی و آزمون قرار می‌گیرد. در مدل اول و دوم به ترتیب مشاهده می‌شود که مجموع

جدول (۶): مدل چسبندگی حق الزحمه حسابرسی برای شرکت‌ها با موسسه حسابرسی خصوصی و دولتی

$\Delta \ln AF = \alpha_0 + \alpha_1 \Delta \ln EAF + \alpha_2 D \times \Delta \ln EAF + \varepsilon$					
حسابرس خصوصی		حسابرس دولتی		نماد	متغیر
آماره	ضریب	آماره	ضریب		
۵/۹۳۰	۰/۵۰۶**	۲/۲۹۰	۰/۳۲۷**	$\Delta \ln EAF$	تغییرات حق الزحمه مورد انتظار
۰/۰۱۰	۰/۰۰۱	۱/۷۳۰	۰/۵۳۵*	$D \times \Delta \ln EAF$	تغییرات حق الزحمه مورد انتظار * کاهش تغییرات
۱/۵۳۰	۰/۰۸۳	-۰/۵۵۰	-۰/۱۰۵	C	ضریب ثابت
کنترل شد				Year&Industry	سال و صنعت
۶/۱۰۰		۳/۷۲۰		آماره F	
۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		احتمال آماره F	
۰/۱۴۸		۰/۳۶۷		ضریب تعیین	
۱۱۱۹		۰/۲۴۶		تعداد مشاهدات	
۱۴/۶۹(۰/۰۰۰)		۱۶/۲۴(۰/۰۰۰)		آماره F آزمون والد $(\alpha_1 + \alpha_2 = 0)$ * احتمال آزمون والد	
* و ** به ترتیب معناداری در سطح احتمال ۱۰ و ۵ درصد					

تا بتواند مشکل مذکور را مرتفع نماید. در این روش، یک شرکتی که موسسات حسابرسی دولتی، با یک شرکتی که موسسات حسابرسی خصوصی را انتخاب کرده است (بدون جایگزینی و تکرار) براساس فرآیند "پیوند نزدیکترین همسایه" با هم پیوند داده می‌شوند. در نهایت، مدل اصلی پژوهش براساس نمونه تطبیقی بدست آمده اجرا و نتایج آن تفسیر می‌شود. در راستای بررسی نتایج چسبندگی حق الزحمه حسابرسی، برای اطمینان بیشتر از نتایج بدست آمده پس از بررسی درونزایی متغیر نوع حسابرس بر اساس روش نزدیکترین همسایگی، به برآورد مجدد نتایج اقدام شد. در همین راستا نتایج مدل درونزایی در جدول (۷)، و همچنین نتایج تأثیر نوع حسابرس بر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی پس از کنترل درونزایی، در جدول (۸)، گزارش شده است.

آزمون‌های اضافی

تأثیر نوع حسابرس بر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی با کنترل درونزایی

مشکل درونزا بودن زمانی مطرح شد که بعضی از پژوهشگران ادعا کردند که کیفیت بالای صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط چهار شرکت بزرگ حسابرسی ناشی از کیفیت بالای حسابرسی آن‌ها نیست بلکه ناشی از آن است که صاحبکارانی که سیستم کنترلی مناسب دارند و می‌خواهند صورت‌های مالی با کیفیت در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهند، چهار موسسه حسابرسی بزرگ حسابرسی را انتخاب می‌کنند. بنابراین، این پژوهش همانند پژوهش‌های قبلی (چنی، جتر و شیواکومار، ۲۰۰۴؛ الورنس و همکاران، ۲۰۱۱) از یک روش فراگیر استفاده شده که برای تخمین "امتیاز تمایل" می‌باشد، استفاده می‌کند

جدول (۷): مدل بررسی درونزایی نوع حسابرس (مدل لوجیت)

$AudType_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 AudOpn + \alpha_2 AudChg + \alpha_3 Size + \alpha_4 Lev + \alpha_5 InvRec + \alpha_6 Loss + \alpha_7 Aturn + \alpha_8 Sub + \alpha_9 Issue + \alpha_{10} FYEnd + \alpha_{11} LnAge + \alpha_{12} Conown + \alpha_{13} StOwn + \varepsilon$					
احتمال آماره	آماره	انحراف معیار	ضریب	نماد	متغیر
۰/۰۲۲	-۲/۲۹۰	۰/۲۰۹	-۰/۴۷۷	Audopn	نوع گزارش حسابرس
۰/۰۰۰	-۵/۴۲۰	۰/۷۲۵	-۳/۹۲۱	AudChg	تغییر حسابرس
۰/۰۰۰	۴/۹۵۰	۰/۰۹۴	۰/۴۶۴	Size	اندازه شرکت
۰/۰۷۱	۱/۸۰۰	۰/۴۵۹	۰/۸۲۹	Lev	اهرم مالی
۰/۰۱۹	۲/۳۵۰	۰/۵۴۱	۱/۲۷۲	InvRec	موجودی‌ها و مطالبات
۰/۸۴۵	۰/۲۰۰	۰/۳۱۶	۰/۰۶۲	Loss	زیان
۰/۰۰۸	۲/۶۴۰	۰/۲۰۷	۰/۵۴۷	Aturn	نسبت گردش دارایی‌ها
۰/۱۹۲	-۱/۳۰۰	۰/۲۵۲	-۰/۳۲۹	Sub	شرکت‌های فرعی

¹ Chaney, Jeter & Shivakumar

$AudType_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 AudOpn + \alpha_2 AudChg + \alpha_3 Size + \alpha_4 Lev + \alpha_5 InvRec + \alpha_6 Loss + \alpha_7 Aturn + \alpha_8 Sub + \alpha_9 Issue + \alpha_{10} FYEnd + \alpha_{11} LnAge + \alpha_{12} Conown + \alpha_{13} StOwn + \varepsilon$					
متغیر	نماد	ضریب	انحراف معیار	آماره t	احتمال آماره t
افزایش سرمایه	Issue	-۰/۵۱۳	۰/۲۱۹	-۲/۳۴۰	۰/۰۱۹
سال مالی	FYEnd	۱/۵۲۵	۰/۳۹۹	۵/۱۰۰	۰/۰۰۰
سن شرکت	LnAge	۰/۶۳۷	۰/۲۰۴	۳/۱۳۰	۰/۰۰۲
تمرکز مالکیت	Conown	۲/۰۲۴	۰/۴۲۰	۴/۸۲۰	۰/۰۰۰
مالکیت دولتی	StOwn	-۰/۲۸۹	۰/۲۲۰	-۱/۳۱۰	۰/۱۸۹
ضریب ثابت	C	-۱۴/۵۵۷	۱/۵۷۷	-۹/۲۳۰	۰/۰۰۰
سال و صنعت	Year & Industry	کنترل شد			
آماره LR			۴۰۹/۵۳		
احتمال آماره LR			۰/۰۰۰		
ضریب تعیین پسودو			۰/۳۳۲		
تعداد مشاهدات			۱۲۳۷		

موجودی‌ها و مطالبات، نسبت گردش دارایی‌ها، سال مالی، سن شرکت و تمرکز مالکیت بر نوع حسابرس اثر مثبت و معنادار دارد. همچنین تغییر حسابرس و افزایش سرمایه اثر منفی و معنادار بر نوع حسابرس دارد.

بر اساس نتایج جدول (۷)، معناداری کلی مدل بر اساس آماره LR تایید می‌شود. همچنین ضریب تعیین پسودو نشان می‌دهد که ۳۳/۲ درصد از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی توضیح داده می‌شود. با بررسی متغیرهای پژوهش مشاهده می‌شود که اندازه شرکت، اهرم مالی،

جدول (۸): مدل تأثیر نوع حسابرس بر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی با کنترل درونزایی

$lnAF = \alpha_0 + \alpha_1 \Delta lnEAF + \alpha_2 D \times \Delta lnEAF + \alpha_3 Audtype + \alpha_4 Audtype \times \Delta lnEAF + \alpha_5 Audtype \times D \times \Delta lnEAF + \varepsilon$					
متغیر	نماد	ضریب	انحراف معیار	آماره t	احتمال آماره t
تغییرات حق الزحمه مورد انتظار	$\Delta lnEAF$	۰/۴۱۷	۰/۱۲۰	۳/۴۷۰	۰/۰۰۱
تغییرات حق الزحمه مورد انتظار * کاهش تغییرات	$D \times \Delta lnEAF$	۰/۲۶۸	۰/۴۱۲	۰/۶۵۰	۰/۵۱۶
نوع حسابرس	$AudType$	۰/۰۳۸	۰/۰۸۰	۰/۴۸۰	۰/۶۳۱
نوع حسابرس * تغییرات حق الزحمه مورد انتظار	$AudType \times \Delta lnEAF$	۰/۰۵۵	۰/۱۸۳	۰/۳۰۰	۰/۷۶۴
نوع حسابرس * تغییرات حق الزحمه مورد انتظار * کاهش تغییرات	$AudType \times D \times \Delta lnEAF$	۰/۲۹۷	۰/۶۰۵	۰/۴۹۰	۰/۶۲۴
ضریب ثابت	C	۰/۱۳۹	۰/۱۹۳	۰/۷۲۰	۰/۴۷۲
سال و صنعت	Year&Industry	کنترل شد			
آماره F			۳/۹۷۰		
احتمال آماره F			۰/۰۰۰		
ضریب تعیین			۰/۲۹۷		
تعداد مشاهدات			۳۷۶		
آماره F آزمون والد ($\alpha_1 + \alpha_2 = 0$) * احتمال آزمون والد			۲/۸۳ (۰/۰۸۰)		
آماره F آزمون والد ($\alpha_1 + \alpha_2 + \alpha_5 = 0$) * احتمال آزمون والد			۵/۶۰ (۰/۰۱۸)		

α_1 ، ۰/۴۱۷ می‌باشد که این ضریب بر اساس آماره t در سطح احتمال ۹۵ درصد معنادار است. همچنین با بررسی ضریب α_1

با توجه به جدول (۸)، با بررسی ضرایب متغیرهای پژوهش ملاحظه می‌شود که ضریب حق الزحمه مورد انتظار یعنی ضریب

حسابرس نیز همانند رتبه موسسه حسابرس است. بدین ترتیب نوع چسبندگی حق الزحمه حسابرسی در بین موسسات حسابرسی با گزارش مقبول و غیر مقبول تفاوت معناداری ندارد. با بررسی ضریب تاثیر متغیر تغییر حسابرس، در کاهش حق الزحمه مورد انتظار بر اساس آزمون والد می توان دریافت که ضریب مورد نظر در سطح احتمال ۹۵ درصد معنادار است. بنابراین می توان گفت که در شرکت های با تغییر حسابرس، در زمان یک درصد کاهش در حق الزحمه مورد انتظار، ۰/۵۱۹ درصد کاهش در حق الزحمه واقعی رخ می دهد و عبارتی تمایل زیادی برای کاهش حق الزحمه در ایران برای شرکت های با تغییر حسابرس، نسبت به افزایش حق الزحمه وجود دارد. عبارتی دیگر، در شرکت های با تغییر حسابرس، چسبندگی حق الزحمه رو به پایین کمتر از چسبندگی حق الزحمه رو به بالا می باشد. لذا می توان گفت که نوع چسبندگی حق الزحمه حسابرسی در بین موسسات با تغییر حسابرس و عدم تغییر حسابرس تفاوت معناداری دارد.

تأثیر تغییر حسابرس با دو و سه سال پس از تغییر بر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی

در راستای اطمینان بیشتر از نتایج، با توجه به تغییر حسابرس دو سال پس از تغییر (یک وقفه زمانی) و همچنین تغییر حسابرس با سه سال پس از تغییر (دو وقفه زمانی) نیز نتایج برآورد گردید. که در جدول (۱۰)، نتایج گزارش شده است. با توجه به جدول (۱۰)، با بررسی ضریب تغییرات حق الزحمه مورد انتظار، مشاهده می شود که یک درصد افزایش در حق الزحمه مورد انتظار به ترتیب در مدل اول و دوم باعث افزایش ۰/۴۲ و ۰/۵۴۴ درصد در حق الزحمه واقعی خواهد شد. همچنین یک درصد کاهش در حق الزحمه مورد انتظار به ترتیب منجر به ۰/۷ و ۰/۵۸۵ درصد کاهش حق الزحمه واقعی می شود. با بررسی ضریب تاثیر متغیرهای تغییر حسابرس با یک و دو وقفه زمانی بر کاهش حق الزحمه مورد انتظار مشاهده می شود که ضرایب مورد نظر بر اساس آزمون والد ($\alpha_1 + \alpha_2 + \alpha_5 = 0$) در هیچ یک از سطوح آماری معنادار نیست. بنابراین می توان گفت که تغییر حسابرس با یک و دو وقفه زمانی نمی تواند بر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی اثرگذار باشد.

α_2 مشاهده می شود که مجموع ضرایب ۰/۶۸۵ است که بر اساس آماره F در آزمون والد معنادار می باشد. عبارتی در زمان یک درصد کاهش در حق الزحمه مورد انتظار، ۰/۶۸۵ کاهش در حق الزحمه واقعی رخ می دهد و عبارتی تمایل زیادی برای کاهش حق الزحمه در ایران نسبت به افزایش حق الزحمه وجود دارد. عبارتی دیگر چسبندگی حق الزحمه رو به پایین کمتر از چسبندگی حق الزحمه رو به بالا در ایران می باشد. برای بررسی تأثیر نوع حسابرس بر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی، مجموع ضرایب $\alpha_1 + \alpha_2 + \alpha_5$ مورد بررسی قرار می گیرد. جمع این ضرایب برابر با ۰/۹۸۲ می باشد و بر اساس آماره F در آزمون والد معنادار است. و بنابراین طبق توضیحی که پیش تر از نحوه تفسیر مدل ذکر شد، می توان چنین بیان کرد که در شرکت های با حسابرس دولتی نسبت به حسابرس خصوصی، در زمان یک درصد کاهش در حق الزحمه مورد انتظار، ۰/۹۸۲ درصد کاهش در حق الزحمه واقعی رخ می دهد و عبارتی تمایل زیادی برای کاهش حق الزحمه در ایران برای شرکت های با موسسه حسابرسی دولتی نسبت به حسابرس خصوصی، نسبت به افزایش حق الزحمه وجود دارد. عبارتی دیگر چسبندگی حق الزحمه رو به پایین کمتر از چسبندگی حق الزحمه رو به بالا در شرکت های با موسسه حسابرسی دولتی نسبت به شرکت های با حسابرس خصوصی می باشد. لذا فرضیه پژوهش تایید می شود.

تأثیر رتبه موسسه حسابرسی، نوع گزارش حسابرس و تغییر حسابرس بر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی

در جدول (۹)، نتایج تأثیر رتبه موسسات حسابرسی، نوع گزارش حسابرس و تغییر حسابرس بر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی آورده شده است. لازم به ذکر است که رتبه موسسات حسابرسی تنها برای شرکت های با حسابرس خصوصی بررسی شد. چراکه سازمان حسابرسی تنها موسسه دولتی حسابرسی است و می تواند نتایج را تحت تأثیر قرار دهد.

با توجه به جدول (۹)، با بررسی ضریب تاثیر متغیر رتبه موسسه حسابرسی، در کاهش حق الزحمه مورد انتظار بر اساس آزمون والد می توان دریافت که ضریب مورد نظر معنادار نیست. بنابراین می توان گفت که رتبه موسسه حسابرسی نمی تواند بر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی تأثیر بگذارد. به عبارت دیگر، در شرکت های با حسابرس طبقه اول نسبت به حسابرس سایر طبقات، در زمان یک درصد کاهش در حق الزحمه مورد انتظار، کاهش در حق الزحمه واقعی رخ نمی دهد. و بنابراین، می توانیم بگوییم تمایل زیادی برای کاهش حق الزحمه در ایران برای شرکت های با موسسه حسابرسی طبقه اول نسبت به سایر طبقات در مقایسه با افزایش حق الزحمه وجود ندارد. نتایج نوع گزارش

جدول (۹): تأثیر رتبه موسسه حسابرسی، نوع گزارش حسابرس و تغییر حسابرس بر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی

متغیر	نماد	ضریب	آماره t	ضریب	آماره t	ضریب	آماره t
تغییرات حق الزحمه مورد انتظار	$\Delta LnEAF$	۰/۵۵۵**	۴/۶۴۰	۰/۴۰۸**	۴/۴۰۰	۰/۴۴۶**	۵/۰۱۰
تغییرات حق الزحمه مورد انتظار* کاهش تغییرات	$D \times \Delta LnEAF$	-۰/۰۲۴	-۰/۱۱۰	۰/۴۱۱	۱/۵۷۰	۰/۲۵۹	۱/۱۹۰
رتبه موسسه حسابرسی	<i>FirstRankAudit</i>	۰/۰۱۱	۰/۲۲۰				
رتبه موسسه حسابرسی* تغییرات حق الزحمه مورد انتظار	<i>FirstRankAudit</i> × $\Delta LnEAF$	-۰/۰۹۷	-۰/۵۶۰				
رتبه موسسه حسابرسی* تغییرات حق الزحمه مورد انتظار* کاهش تغییرات	<i>FirstRankAudit</i> × D × $\Delta LnEAF$	۰/۰۰۱	۰/۰۰۰				
نوع گزارش حسابرس	<i>AudOpn</i>			-۰/۰۶۸	-۱/۶۳۰		
نوع گزارش حسابرس* تغییرات حق الزحمه مورد انتظار	<i>AudOpn</i> × $\Delta LnEAF$			۰/۱۶۵	۱/۱۱۰		
نوع گزارش حسابرس* تغییرات حق الزحمه مورد انتظار* کاهش تغییرات	<i>AudOpn</i> × D × $\Delta LnEAF$			-۰/۴۶۸	-۱/۴۴۰		
تغییر حسابرس	<i>AudChg</i>					-۰/۰۰۹	-۰/۲۱۰
تغییر حسابرس* تغییرات حق الزحمه مورد انتظار	<i>AudChg</i> × $\Delta LnEAF$					۰/۱۰۳	۰/۶۲۰
تغییر حسابرس* تغییرات حق الزحمه مورد انتظار* کاهش تغییرات	<i>AudChg</i> × D × $\Delta LnEAF$					-۰/۱۸۶	-۰/۵۹۰
ضریب ثابت	C	۰/۰۸۰	۱/۴۰۰	۰/۱۱۳**	۲/۰۲۰	۰/۰۸۱	۱/۵۰۰
سال و صنعت	<i>Year&Industry</i>	کنترل شد					
آماره F		۵/۶۴۰	۷/۳۶۰	۷/۵۶۰			
احتمال آماره F		۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰			
ضریب تعیین		۰/۱۴۸	۰/۱۸۷	۰/۱۸۵			
تعداد مشاهدات		۱۱۱۹	۱۳۶۵	۱۳۶۵			
آماره F آزمون والد ($\alpha_1 + \alpha_2 = 0$) * احتمال آزمون والد		۱۲/۹۴(۰/۰۰۰)	۱۵/۶۴(۰/۰۰۰)	۱۸/۵۷(۰/۰۰۰)			
آماره F آزمون والد ($\alpha_1 + \alpha_2 + \alpha_5 = 0$) * احتمال آزمون والد		۲/۱۸(۰/۱۴۰)	۲/۶۲(۰/۱۰۶)	۴/۵۲(۰/۰۳۴)			
* و ** به ترتیب معناداری در سطح احتمال ۱۰ و ۵ درصد							

جدول (۱۰): تأثیر تغییر حسابرس با دو و سه سال پس از تغییر (یک و دو وقفه زمانی) بر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی

متغیر	نماد	ضریب	آماره t	ضریب	آماره t
تغییرات حق الزحمه مورد انتظار	$\Delta LnEAF$	۰/۴۲۰**	۵/۰۹۰	۰/۵۴۴**	۵/۷۳۰
تغییرات حق الزحمه مورد انتظار* کاهش تغییرات	$D \times \Delta LnEAF$	۰/۲۸۰	۱/۳۶۰	۰/۰۴۱	۰/۲۴۰
تغییر حسابرس یک وقفه	<i>AudChg(1)</i>	-۰/۰۱۰	-۰/۲۲۰		

		۱/۰۹۰	۰/۱۷۶	$AudChg(1) \times \Delta LnEAF$	تغییر حسابرس یک وقفه* تغییرات حق الزحمه مورد انتظار
		-۰/۷۵۰	-۰/۲۵۷	$AudChg(1) \times D \times \Delta LnEAF$	تغییر حسابرس یک وقفه* تغییرات حق الزحمه مورد انتظار* کاهش تغییرات
-۰/۸۰۰	-۰/۰۴۲			$AudChg(2)$	تغییر حسابرس دو وقفه
۰/۱۸۰	۰/۰۳۳			$AudChg(2) \times \Delta LnEAF$	تغییر حسابرس دو وقفه* تغییرات حق الزحمه مورد انتظار
-۰/۷۱۰	-۰/۲۹۰			$AudChg(2) \times D \times \Delta LnEAF$	تغییر حسابرس دو وقفه* تغییرات حق الزحمه مورد انتظار* کاهش تغییرات
۲/۱۲۰	۰/۱۴۷**	۱/۱۳۰	۰/۰۶۷	C	ضریب ثابت
کنترل شد			Year&Industry		سال و صنعت
۷/۲۶۰		۷/۴۳۰		آماره F	
۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		احتمال آماره F	
۰/۱۹۹		۰/۱۸۶		ضریب تعیین	
۱۰۴۸		۱۳۶۵		تعداد مشاهدات	
۲۴/۴۲(۰/۰۰۰)		۲۰/۵۰(۰/۰۰۰)		آماره F آزمون والد $(\alpha_1 + \alpha_2 = 0)$ * احتمال آزمون والد	
۰/۶۰(۰/۴۳۷)		۲/۳۸(۰/۱۲۳)		آماره F آزمون والد $(\alpha_1 + \alpha_2 + \alpha_5 = 0)$ * احتمال آزمون والد	
* و ** به ترتیب معناداری در سطح احتمال ۱۰ و ۵ درصد					

نتیجه‌گیری و بحث

این پژوهش بررسی می‌کند که چگونه نوع حسابرس (دولتی و خصوصی) بر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی تاثیر می‌گذارد. نتایج حاصل از آزمون داده‌ها حاکی از آن است که در شرکت‌هایی با موسسه حسابرسی دولتی نسبت به شرکت‌هایی با حسابرس خصوصی، چسبندگی حق الزحمه حسابرسی رو به پایین کمتر از چسبندگی حق الزحمه رو به بالا می‌باشد. به عبارت دیگر سازمان حسابرسی تمایل بیشتری به کاهش حق الزحمه حسابرسی (در زمان تغییرات کاهنده) نسبت به افزایش حق الزحمه (در زمان تغییرات فزاینده) دارد. بنابراین فرضیه ما تایید می‌شود و چسبندگی حق الزحمه حسابرسی در موسسات حسابرسی خصوصی در مقایسه با سازمان حسابرسی (بخش دولتی) دارای تفاوت معناداری می‌باشد. از طرف دیگر بر اساس آزمون صورت گرفته روی داده‌ها به این نتیجه دست یافتیم که به طور کلی در ایران چسبندگی حق الزحمه متمایل به پایین کمتر از چسبندگی حق الزحمه متمایل به بالا می‌باشد، که نشانه‌هایی از وجود پدیده نرخ‌شکنی در بازار حسابرسی ایران می‌باشد. نتایج به دست آمده از این تحقیق با یافته‌های برخی از پژوهش‌های صورت گرفته در این زمینه در تضاد می‌باشد. صفرزاده و

بیگ پناه (۱۳۹۴) و قیطاسی و همکاران (۱۳۹۷) دریافتند که میزان افزایش در حق الزحمه حسابرسی بیشتر از میزان کاهش در حق الزحمه حسابرسی در زمان کاهش هزینه‌هاست. همچنین دوگار، سیواداسان و سولومون^۱ (۲۰۱۰)، ویلرز و همکاران (۲۰۱۲ و ۲۰۱۳) و کائو، چین و لین^۲ (۲۰۱۰)، نیز با توجه به یافته‌هایی که در قلمرو مکانی تحقیقاتی خود به دست آورده‌اند، به نتایجی متفاوت از دستاوردهای این پژوهش رسیدند. همچنین با توجه به آزمون‌های اضافی صورت گرفته به این نتیجه رسیدیم که رتبه موسسه حسابرسی و همچنین نوع گزارش حسابرس، تاثیر بر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی ندارد یا به عبارت دیگر، نوع چسبندگی حق الزحمه حسابرسی در بین موسسات حسابرسی با گزارش مقبول و غیر مقبول، و همچنین بین موسسات حسابرسی با رتبه‌های مختلف، تفاوت معناداری ندارد. بعلاوه، به این نتیجه دست یافتیم که در شرکت‌های با تغییر حسابرس، چسبندگی حق الزحمه رو به پایین کمتر از چسبندگی حق الزحمه رو به بالا می‌باشد. لذا می‌توان گفت که نوع چسبندگی حق الزحمه حسابرسی در بین موسسات با تغییر حسابرس و عدم تغییر حسابرس تفاوت معناداری دارد. همچنین، با توجه به نتایج آزمون‌ها پی بردیم که تغییر حسابرس با یک و

¹ Doogar, Sivadasan & Solomon² Kao, Chien & Lin

فهرست منابع

- * بذرافشان، آمنه. (۱۳۹۶). انحصار بازار حسابرسی و کیفیت سود: شواهدی از انحصار دولتی و انحصار خصوصی. بورس اوراق بهادار، ۱۰(۴۰)، ۲۶-۴۹.
- * بیگ پناه، بهزاد. (۱۳۹۲). قیمت گذاری خدمات حسابرسی (پایان نامه ارشد). دانشکده حسابداری مدیریت، دانشگاه شهید بهشتی.
- * تلخایی، فاطمه؛ نیکومرام، هاشم؛ طالب نیا، قدرت الله؛ و رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۶). بررسی چسبندگی حق الزحمه های حسابرسی و عوامل ساختاری مؤثر بر انحراف حق الزحمه های حسابرسی از مدل استاندارد. فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۴)، ۹۵-۱۱۲.
- * جامعی، رضا. (۱۳۹۵). بررسی رفتار چسبندگی حق الزحمه- های حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۲۹(۸)، ۶۲-۸۳.
- * حساس یگانه، یحیی؛ بولو، قاسم؛ و فرخی نژاد، فاطمه. (۱۳۸۹). رابطه بین اقلام عهدهی اختیاری و گزارش حسابرس. دانش حسابرسی، ۴۱(۱۰)، ۶-۲۱.
- * صفرزاده، محمدحسین؛ و بیگ پناه، بهزاد. (۱۳۹۴). چسبندگی هزینه حسابرسی مستقل در شرکت های ایرانی. حسابداری مالی، ۷(۲۷)، ۵۳-۷۶.
- * قیطاسی، روح اله؛ حاجی زاده، فتح اله؛ و الفتی، احمد. (۱۳۹۷). چسبندگی حق الزحمه حسابرسی. دانش حسابرسی، ۷۳(۱۸)، ۲۱۱-۲۳۰.
- * محمد رضائی، فخرالدین؛ و یعقوب نژاد، احمد. (۱۳۹۶). اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی: نقد نظری، نقد روش پژوهش و ارائه پیشنهادات. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۳۴(۹)، ۳۱-۵۹.
- * محمدرضایی، فخرالدین؛ و فرجی، امید. (۱۳۹۸). معماری سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش های آرشویی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۱)، ۸۷-۱۲۲.
- * مهدی زاده، زهره؛ حصارزاده، رضا؛ و الری دشت بیاض، محمود. (۱۳۹۸). آزمون تجربی نظریه های رقیب قیمت گذاری در حسابرسی نخستین: شواهدی از نحوه تأثیر برخی عوامل محیطی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱(۴۲)، ۹۳-۱۲۱.
- * نیکبخت، محمدرضا؛ و تنانی، محسن. (۱۳۸۹). آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت های مالی. مجله پژوهش های حسابداری مالی، ۲(۲)، ۱۱۱-۱۳۲.

دو وقفه زمانی نمی تواند بر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی اثرگذار باشد. لازم به ذکر است که با کنترل درونزایی متغیر نوع حسابرس، باردیگر آزمون ها انجام شدند و به این نتیجه رسیدیم که در شرکت های با موسسه حسابرسی دولتی نسبت به شرکت های با حسابرس خصوصی، چسبندگی حق الزحمه رو به پایین کمتر از چسبندگی حق الزحمه رو به بالا می باشد. لذا فرضیه پژوهش بار دیگر تایید شد.

با توجه به این که داده های پژوهش بر اساس نرخ تورم تعدیل شده اند، می توان گفت نتایج ارائه شده دقت لازم برای استفاده و تصمیم گیری قانون گذاران، سازمان بورس و اوراق بهادار و سایر استفاده کنندگان را دارد. آیین نامه حق الزحمه خدمات حسابرسی تدوین شده توسط جامعه حسابداران رسمی ایران، می تواند از این نظر بهبود یافته و مبنای معقول تری بابت نظارت بر حق الزحمه خدمات حسابرسی موسسات و همچنین کیفیت حسابرسی ناشی از این خدمات باشد.

پیشنهادات برای پژوهش های آتی

- ۱) بررسی تاثیر متغیرهای کلان اقتصادی بر روی چسبندگی حق الزحمه حسابرسی در ایران
- ۲) بررسی نقش انواع چرخش حسابرس بین رتبه های موسسات مختلف حسابرسی روی چسبندگی حق الزحمه حسابرسی
- ۳) بررسی تاثیر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و نقش تعدیلگر نوع موسسات حسابرسی در این رابطه

محدودیت ها

- ۱) موثرترین محدودیت موجود در این پژوهش مرتبط با عدم اجبار برای افشا حق الزحمه حسابرسی می باشد. به همین علت از اطلاعات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران استفاده می شود. این محدودیت تا حدودی بر روی نتیجه پژوهش می تواند اثرگذار باشد.
- ۲) از آنجایی که برای انتخاب نمونه مورد بررسی از بین شرکت های جامعه آماری، بر مبنای ویژگی هایی که در بخش روش پژوهش به آن ها اشاره شد، استفاده شده است، لذا تعمیم نتایج پژوهش به آن گروه از شرکت هایی که دارای ویژگی متفاوتی با نمونه هستند (مانند گروه مالی، واسطه گری، هلدینگ، لیزنگ و ...) بایستی با احتیاط عمل شود.

- * Gul, Ferdinand A.; Tsui, Judy S. L.; & Chen, Charles J. P. (1997). Agency Costs and Audit Pricing: Evidence on Discretionary Accruals. *Social Science Research Network*.
https://doi.org/10.2139/ssrn.62750
- * Hay, D; Knechel, W.R; & Wong, N. (2006). Audit fees: a meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23 (1), 141-191
- * Hope, O.-K; & J. C. Langli. (2010). Auditor independence in private firm and low litigation risk setting. *The Accounting Review*, 85 (2), 573-605. https://doi.org/10.2308/accr.2010.85.2.573
- * Kallapur, S; S. Sankaraguruswamy; & Y. Zang. (2010). Audit Market Concentration and Audit Quality. Working paper, Indian School of Business, National University of Singapore, and Singapore Management University.
- * Kamarudin, K; Islam, A; Adibah, W; Ismail, W & Jahan, M. (2022). The effect of mandatory audit firm rotation and the auditing and reporting standards on the auditor competition and audit fees relationship: Evidence from emerging markets. *International Journal of Auditing*, 26(2), 252-278.
- * Kao, M; Chien, E; and Lin, T. (2010). Problems Related To Increasing Auditing Fees Accounting Essay. Working Paper, www.ukessays.com.
- * Larcker, D; & S. Richardson. (2004). Fees paid to audit firms, accrual choices, and corporate governance. *Journal of Accounting Research*, 42 (3), 625-658.
- * MohammadRezaei, F., N. Mohd-Saleh, R. Jafar, and M. Sabri Hassan. (2016). The effects of audit market liberalisation and auditor type on audit opinions: The Iranian experience. *International Journal of Auditing* 20 (1): 87-100.
- * MohammadRezaei, F; Mohd-Saleh, N; & Ahmed, K. (2018). Audit firm ranking, audit quality and audit fees: Examining conflicting price discrimination views. *International Journal Accounting*, Accepted manuscript.
- * Palmrose, Z-V. (1986). Audit fees and auditor size: further evidence. *Journal of Accounting Research* 24, 97-110.
- * Simunic, D. A. (1980). The pricing of audit services: theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18, 161-190
- * Tang, Q. (2020). Cost Stickiness, Corporate Future Losses and Audit Costs. *American Journal of Industrial and Business Management*, 10, 110-134. doi: 10.4236/ajibm.2020.101008.
- * Villiers, Ch; D, Hay; & Zhan, Zh. (2012). Audit Fee Stickiness. Working Paper, University of Auckland, New Zealand, www.ssrn.com.
- * هوانسیان فر، گارو. (۱۳۹۸). حسابرسی با قیمت شکنی ناباورانه. *دنیای اقتصاد*.
- * Anderson, T; & Zeghal, D. (1994). The Pricing of Audit Services: Further Evidence from the Canadian Market. *Accounting and Business Research*, 24(95), 195 -207.
- * Anderson, M. C; Banker, R. D; & Janakiraman, S. N. (2003). Are selling, general, and administrative costs "sticky"? *Journal of Accounting Research*, 41(1), 47-63.
- * Asthana, S. C; & J. P. Boone. (2012). Abnormal audit fee and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 31(3), 1-22. https://doi.org/10.2308/ajpt-10294
- * Bagherpour, M; Monroe, G; & Shailer, G. (2014). Government and managerial influence on auditor switching under partial privatization. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33, 372-390.
- * Beattie, V; & Fearnley, S. (1994). The changing structure of the market for audit services in the UK-A descriptive study. *British accounting review*. 26(4), 301- 322.
- * Chang, H; Guo, Y; Lai Lan Mo, Ph. (2019). Market Competition, Audit Fee Stickiness, and Audit Quality: Evidence from China. *Journal of Practice*, 38 (2), 79-99.
- * Chaney, P.K; D.C. Jeter; & L. Shivakumar. (2004). Self-selection of auditors and audit pricing in private firms. *The Accounting Review*, 79, 51-72.
- * Choi, J; J. Kim; X. Liu; & D. Simunic. (2008). Audit pricing, legal liability regimes, and Big 4 premiums: Theory and cross-country evidence. *Contemporary Accounting Research* 25 (1): 55-99.
- * Choi, J. H; J. B. Kim; & Y. Zang. (2010). Do abnormally high audit fees impair audit quality? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (2), 115-140.
- * DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 297-322.
- * DeFond, M.; K. Raghunandan; & K. Subramanyam. (2002). Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions. *Journal of Accounting Research*, 40(4), 1247-1274.
- * DeFond, M; & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58 (2-3), 275-326.
- * Doogar, R; Sivadasan, P; & Solomon, I. (2010). The regulation of public company auditing: Evidence from the transition to AS5. *Journal of Accounting Research*, 48(4), 795-814.
- * De Villier, C; Hay, D; & Zhang, Z. (2014). Audit Fee Stickiness. *Managerial Auditing Journal*, 29(1), 2-26.
- * Dye, R. A. (1991). Informationally motivated auditor replacement. *Journal of Accounting and Economics*, 14(4), 347-374.
- * Francis, J.R., P.N. Michas, and D.M. Yo. (2013). Ofce size of Big 4 auditors and client restatements. *Contemporary Accounting Research* 30 (4): 1626-1661.
- * Frino, A; Palumbo, R; Rosati, P. (2022). Does information asymmetry predict audit fees?. *Accounting & Finance*, 2022;00:1-23.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 13/ No. 49/ Spring 2024

Auditor Type and Audit Fee Stickiness

Omid Faraji

Corresponding author, Faculty Member of Accounting and Financial Management Department, Farabi College of Tehran University,
Qom, Iran
omid_faraji@ut.ac.ir

Fakhroddin MohammadRezaei

Assistant Professor, Department of Accounting, Kharazmi University, Tehran, Iran.
fakhroddin.mr@gmail.com

Mohadeseh Nekounam

3) Master of Accounting, Department of Accounting, Farabi College of Tehran University, Qom, Iran.
mohadese.nekounam@ut.ac.ir

Somayeh Jahani

Master of Accounting, Department of Accounting, University of Qom, Qom, Iran.
sjahani1638@gmail.com

Abstract

With this structural change in the audit market of Iran, the effect of the Auditor Type (governmental and private) on the audit fee stickiness has not been investigated so far. Therefore, in this research, we seek to investigate the effect of auditor type on audit fee stickiness. In order to answer the research question (does the type of auditor, i.e. public or private, have an effect on the stickiness of audit fees?), the data of 311 firms listed on the Tehran Stock Exchange and the OTC market (Fara Bourse) is extracted and analyzed for the period 2012-2020 (1,753 firm-years). To test and check research hypotheses, the results of multiple regression were analyzed. The results of the data test indicate that in companies with a government audit institute, compared to companies with a private auditor, the downward audit fee stickiness is lower than the upward audit fee stickiness. In other words, the audit organization has a greater tendency to reduce the audit fee (at the time of decreasing changes) than to increase the fee (at the time of increasing changes). Moreover, additional tests indicate that, in Iran, downward fee stickiness is generally lower than upward fee stickiness, which indicates the existence of lowballing in the Iranian audit market. These findings highlight the value in addressing the issue of audit fee stickiness, as audit fee is a controversial topic in the accounting profession. The evidence indicates the important role of the type of auditor (governmental or private) in the audit fee stickiness.

Keywords: Auditor Type, Audit Fee Stickiness, Upward Stickiness, Downward Stickiness.

