

## بررسی چسبندگی حق الزحمه حسابرسی و تأثیر ریسک مالیاتی بر آن

فاطمه تلخایی\*

دکتر هاشم نیکو مرام\*\*

دکتر حمیدرضا کیلی فرد\*\*\*

دکتر رمضانعلی رویایی\*\*\*\*

### چکیده

مشکلات نمایندگی در نتیجه تضاد منافع، میان مدیران و سهامداران ایجاد می‌شود. در این میان، حسابرسی، راهکاری کارآمد برای محدود کردن اختیارات مدیران در روابط قراردادی محسوب می‌شود. هدف این پژوهش، بررسی چسبندگی حق الزحمه حسابرسی (عدم تقارن در هزینه حسابرسی)، تعدیلات مربوط به تفاوت‌های افزایشی و کاهشی آن در بلندمدت و تأثیر ریسک مالیاتی بر انحراف حق الزحمه حسابرسی از الگوی استاندارد حق الزحمه است. به همین منظور، از داده‌های ۱۴۲ شرکت عضو بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۴ استفاده شده است. آزمون

\* دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بین‌المللی کیش، جزیره کیش، ایران.

\*\* استاد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران.

\*\*\* دانشیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران.

\*\*\*\* استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران.

نویسنده مسئول مقاله: فاطمه تلخایی (Email: fateme.talkhabi@yahoo.com)

تاریخ پذیرش: ۹۶/۵/۲۸

تاریخ دریافت: ۹۶/۴/۴

فرضیه‌های پژوهش به کمک الگوی رگرسیونی داده‌های ترکیبی صورت می‌گیرد. نتایج نشان می‌دهد که چسبندگی حق الزحمه‌های حسابرسی از یک روند مشخص تبعیت نمی‌کند و در دوره‌های زمانی بلندمدت تغییر می‌کند. همچنین، اجتناب مالیاتی باعث انحراف از الگوی استاندارد حق الزحمه می‌شود و دستمزدهای حسابرسی را افزایش می‌دهد.

**واژه‌های کلیدی:** چسبندگی حق الزحمه حسابرسی، الگوی استاندارد حق الزحمه حسابرسی، ریسک مالیاتی.

### مقدمه

در باور افکار عمومی در ایران، اینگونه تصور می‌شود که با افزایش قیمت کالا یا خدمات، دیگر کاهش نخواهد یافت و افزایش قیمت در مقایسه با کاهش قیمت، سرعت بیشتری دارد که نمونه بارز مفهوم چسبندگی قیمت‌ها است (بال و منکیو<sup>۱</sup>، ۱۹۹۴). مطالعات انجام شده در حسابداری مدیریت، نشان می‌دهد که ارتباط بین فروش و طبقات هزینه، دقیقاً متناسب با نوسانات افزایشی یا کاهش‌ی نیست و افزایش به مراتب از کاهش هزینه‌ها سریع‌تر رخ می‌دهد (اندرسون<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۰۳). باید در نظر داشت که چسبندگی هزینه<sup>۳</sup> با چسبندگی قیمت<sup>۴</sup> متفاوت است. چسبندگی هزینه در ادبیات حسابداری مدیریت، مورد مطالعه قرار می‌گیرد و به نوسات کل هزینه قابل کنترل توسط مدیران اطلاق می‌شود، ولی چسبندگی قیمت، در زمره ادبیات اقتصادی است و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی با توافق مدیر و حسابرس تعیین می‌شود.

رسالت حسابرسی، اعتبار بخشی به گزارشگری مالی و اعتماد سازی برای استفاده کنندگان از صورت‌های مالی است و در مقابل، منافع اقتصادی حسابرسی از طریق دستمزد تأمین می‌شود (ملکیان و نیکروان فرد، ۱۳۹۴). عموماً قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی توسط خود حسابرسان انجام شده و به صاحبکار اطلاع داده می‌شود. در صورت تعیین هزینه حسابرسی مستقل بر مبنای

الگویی منطقی، هم صاحبکار با رضایت بیشتری این هزینه را قبول می‌کند و هم حساب‌رسان برای تعیین هزینه حسابرسی مستقل، مبانی مناسبی را در اختیار دارند و با شکل دهی قضاوت حرفه‌ای خود، از پیشنهاد هزینه حسابرسی مستقل با تفاوت‌های فاحش خودداری می‌کنند (صفرزاده و بیگ‌پناه، ۱۳۹۴). نتایج پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهد که هزینه حسابرسی مستقل، از عوامل متعددی تأثیر می‌پذیرد؛ اما تغییرات هزینه حسابرسی مستقل به طور کامل با تغییر در عوامل مؤثر بر هزینه حسابرسی، تبیین نمی‌شود. به بیان ساده‌تر، میزان افزایش در هزینه حسابرسی، هنگام انتظار افزایش در هزینه، بیشتر از میزان کاهش در هزینه حسابرسی، هنگام انتظار کاهش در هزینه است که در ادبیات حسابداری از این موضوع به‌عنوان چسبندگی حق‌الزحمه حسابرسی<sup>۵</sup> یاد می‌شود (دی‌ویلرس و همکاران، ۲۰۱۴). های و نیکل<sup>۷</sup> (۲۰۱۰) مشاهده کردند که ماهیت حسابرسی به منزله کالایی اعتباری، به تحمیل هزینه و زمان بیشتر یا کمتر از حد در حسابرسی منجر می‌شود. در ادبیات اقتصادی، هنگامی که مشاهده کیفیت امکان پذیر نباشد، قیمت، معیاری برای کیفیت در نظر گرفته می‌شود؛ حق‌الزحمه نیز معیاری از کیفیت حسابرسی است، پس به نظر منطقی است که مؤسسات بزرگ حسابرسی، حق‌الزحمه بیشتری را مطالبه کنند و کیفیت حسابرسی آنان نیز بالاتر باشد (رشیدی باغی، ۱۳۹۳).

صورت‌های مالی به عنوان مهمترین منبع اطلاعاتی برای انعکاس نتایج عملکرد و وضعیت مالی و جریان‌های نقدی واحدهای تجاری شناخته شده است و به همین دلیل مبانی تهیه صورت‌های مالی از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است. پیچیدگی هزینه مالیات و داشتن اختیار در برآورد برخی اقلام تعهدی، سبب به وجود آمدن عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سهامداران و حساب‌رسان می‌شود. در ادبیات مالی، پیچیدگی محاسبه هزینه مالیات بر عملکرد و تفسیرهای متفاوت از برخی شرایط و معافیت‌ها و قوانین و مقررات مختص به آن، از عوامل مؤثر بر تحریف صورت‌های مالی شناسایی شده است. بنابراین، در گزارشگری مالیاتی،

محدوده قضاوت حرفه‌ای، در بالاترین درجه قرارداد و مدت زمان مهمی برای آن صرف می‌شود (پورحیدری و گل محمدی، ۱۳۹۴). دیرنگ، هانلن و میدو<sup>۸</sup> (۲۰۰۸) طی پژوهشی اجتناب مالیاتی (نه فرار مالیاتی) شرکت‌ها را در بلندمدت سنجیدند. آنها اجتناب مالیاتی را توانایی شرکت برای پرداخت مالیات کمتر در بلندمدت معرفی کردند و این اندازه‌گیری را نرخ مؤثر مالیاتی بلندمدت نامیدند. پژوهش‌ها نشان می‌دهند ریسک مالیاتی<sup>۹</sup>، دستمزدهای حسابرسی را افزایش می‌دهد (پورحیدری و گل محمدی، ۱۳۹۴).

به طور کلی بررسی عوامل تأثیرگذار بر دستمزد حسابرسی از اهمیت زیادی برخوردار است، زیرا عدم توجه به این عوامل و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی به عنوان کالای همگن و غیر رقابتی می‌تواند تأثیرات منفی بر استقلال و کیفیت کار حسابرسی بگذارد (مهرانی و جمشیدی ایوانکی، ۱۳۹۰). با وجود ادبیات مستحکم در زمینه حق الزحمه حسابرسی و بحث و بررسی کاملی درباره جزئیات آن، بر مبنای منطقی و قابل دفاع نمی‌توان گفت که این کار با توجه به ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی، با چه هزینه‌ای انجام شدنی است؟ بر این اساس، پژوهش حاضر، به دنبال یافتن پاسخی به این سؤال است که آیا چسبندگی حق الزحمه حسابرسی مستقل، میزان حق الزحمه واقعی را تحت تأثیر قرار می‌دهد؟ و آیا متغیر اجتناب مالیاتی، می‌تواند چسبندگی هزینه خدمات حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد و اگر اینگونه است این تأثیر چگونه قابل تفسیر است؟ هدف پژوهش حاضر، این است که با الگو گرفتن از (اندرسون و همکاران، ۲۰۰۳؛ دیویلس و همکاران، ۲۰۱۴؛ چن<sup>۱۰</sup> و همکاران، ۲۰۱۳)، عدم تقارن در هزینه‌های حسابرسی و همچنین به پیروی از داناو و نکل<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۴) تأثیر ریسک پیچیدگی مالیاتی شرکت را بر چسبندگی دستمزدها آزمون کند تا بدین وسیله بتواند حق الزحمه‌های غیر قابل توضیح را حذف نموده انحرافات دستمزد را کاهش دهد. در ادامه این

پژوهش، به ترتیب مبانی نظری و پیشینه پژوهش، روش شناسی پژوهش، نتایج آزمون فرضیه‌ها و تجزیه و تحلیل داده‌ها و نتیجه‌گیری تشریح می‌شود.

### مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

#### عوامل مؤثر بر هزینه حسابرسی

عوامل متعددی در تعیین هزینه حسابرسی نقش دارند. پژوهشگرانی مانند **دی ویلرس و همکاران (۲۰۱۴)** برای برآورد دستمزد مد نظر هر شرکت، از متغیرهای زیر برای الگوی حق-الزحمه استاندارد استفاده کرده‌اند:

اندازه شرکت: حسابرسی مالی، مبتنی بر نمونه‌گیری است و هرچه جمع دارایی‌های صاحبکار بیشتر باشد، به نمونه‌های بزرگتری برای بررسی نیاز است. لذا، اندازه شرکت به عنوان عاملی تأثیر گذار بر هزینه حسابرسی محسوب می‌شود (**مهرانی و جمشیدی ایوانکی، ۱۳۹۰**). بازده دارایی‌ها: نظریه نمایندگی بیان می‌دارد که شرکت‌های با داشتن سازوکارهای حاکمیت شرکتی بهتر، دارای ارزش بالاتری هستند و این امر را ناشی از پایین بودن هزینه‌های نمایندگی می‌داند. نتایج پژوهش‌های گذشته توسط **موتینهو<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۲)** و **چن و همکاران (۲۰۱۲)** نشان می‌دهد که بین حق‌الزحمه حسابرسی و قدرت سودآوری، رابطه مستقیم وجود دارد.

ریسک صاحبکار: در صورتی که ریسک حسابرسی در سطح بالایی برآورد شود، حسابرس برای رسیدگی به صورت‌های مالی، سطح تردید حرفه‌ای خود را بالا می‌برد که این امر موجب افزایش حجم رسیدگی حسابرس و در نتیجه، افزایش هزینه حسابرسی می‌شود (**دوگار<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۰**). در پژوهش‌ها، از متغیرهایی مثل زیان، نسبت بدهی، نسبت جاری، برای اندازه‌گیری ریسک استفاده می‌شود. پژوهش‌های قبلی (**سیتارامن و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۰۲**) سطح زیان صاحبکار ممکن است در حدی باشد که حسابرس در معرض ریسک ناشی از ناتوانی مالی

صاحبکار قرار گیرد (سیمونیک، ۱۹۸۰). بنابراین، شرکت‌های زیان‌ده دارای ریسک حسابرسی بالاتری بوده که باعث افزایش دستمزد حسابرسی می‌شود. بر این اساس انتظار می‌رود بین این متغیر و حق الزحمه حسابرسی، رابطه مستقیمی وجود داشته باشد. اهرم مالی نیز، نشان دهنده توان پرداخت بدهی بلند مدت صاحبکار بوده و از تقسیم جمع بدهی‌ها به جمع دارایی‌ها به دست می‌آید. نسبت بالای بدهی به دارایی، احتمال ورشکستگی شرکت را افزایش می‌دهد زیرا نسبت بالای بدهی، ممکن است با ریسک بالای شرکت در ارتباط بوده و ناشی از عدم سلامت مالی شرکت، سوء مدیریت و یا تقلب باشد که می‌تواند منجر به مشکلاتی در خصوص نقدینگی و تداوم فعالیت شرکت شود. در نتیجه، حساب‌برسان ممکن است برای کاهش دادن این ریسک در شرکت‌های با درجه اهرمی بالاتر، رسیدگی‌های بیشتری را انجام داده که منجر به افزایش دستمزد حسابرسی گردد (اصلائی، ۱۳۸۰). همچنین نسبت جاری، نشان دهنده نقدینگی کوتاه مدت شرکت است. این نسبت متداول‌ترین ابزار برای اندازه‌گیری توان پرداخت بدهی‌های کوتاه‌مدت است. پایین بودن نسبت‌های جاری با ریسک بالای شرکت در ارتباط است و باعث افزایش سطح ریسک حسابرسی می‌شود (اکبری، ۱۳۸۵).

#### چسبندگی حق الزحمه حسابرسی

پژوهش‌ها نشان می‌دهد میزان افزایش هزینه‌ها، هنگام افزایش سطح فعالیت، بیشتر از میزان کاهش هزینه‌ها، هنگام کاهش حجم فعالیت است. به چنین رفتاری، چسبندگی هزینه‌ها گویند (کالجا<sup>۱۵</sup> و همکاران، ۲۰۰۶). پژوهش‌های پیشین در مورد چسبندگی هزینه‌ها دلایل زیر را مطرح می‌کنند:

دسته اول، پژوهش‌هایی است که، مطابق فرضیه تصمیمات سنجیده، چسبندگی هزینه‌ها را نتیجه تصمیمات سنجیده مدیران معرفی می‌کنند. مطابق استدلال اندرسون و همکاران (۲۰۰۳) چسبندگی هزینه‌ها به این علت رخ می‌دهد که مدیران، منابع مرتبط با فعالیت‌های عملیاتی را به

طور سنجیده تعدیل می‌کند. زمانی که مدیران کاهش فروش را موقتی پیش‌بینی کرده و انتظار بازگشت فروش به سطح قبلی را دارند، ناگزیرند، برای انتخاب یکی از گزینه‌های کاهش هزینه‌ها، از طریق حذف منابع یا تحمل هزینه‌های بیشتر، برای بهره‌برداری کامل از افزایش فروش آتی، تصمیم‌گیری کنند و یکی از اساسی‌ترین علل چسبندگی هزینه‌ها، تصمیمات سنجیده مدیرانی است که می‌کوشند با توجه به پیش‌بینی فروش آتی، سود را در بلندمدت افزایش دهند (کردستانی و مرتضوی، ۱۳۹۱).

دسته دوم، پژوهشگرانی‌اند که عامل اعتماد بیش از حد مدیریت را علت چسبندگی هزینه‌ها معرفی می‌کنند. چسبندگی هزینه‌ها که در دوره کاهش فروش مشاهده می‌شود، موجب کاهش سود یک دوره می‌گردد؛ اما وقوع چسبندگی هزینه‌ها نشان می‌دهد مدیران، تأکید بیشتری بر سودهای بلندمدت دارند. تحمل هزینه منابع اضافی در دوره‌های کاهش فروش که به منظور آمادگی برای افزایش فروش در آینده انجام می‌شود، موجب تحمل بار هزینه‌ای کمتری در بلندمدت شده و این توانایی را به شرکت می‌دهد تا فرصت‌های افزایش فروش در آینده را از دست ندهند (ياسوكاتا<sup>۱۶</sup> و همکاران، ۲۰۱۱). در دوره‌های کاهش فروش چنانچه مدیران، افزایش فروش آتی را زیاد پیش‌بینی کنند، منابع بیشتری را برای بهره‌گیری از افزایش تقاضا حفظ می‌کنند (ياسوكاتا و همکاران، ۲۰۱۱).

دسته سوم، پژوهش‌هایی است که نشان می‌دهد، انگیزه‌های مدیریتی، ممکن است برای دستیابی به سود پیش‌بینی شده، به کاهش چسبندگی هزینه‌ها اقدام کنند یا انگیزه‌های فرصت طلبانه و قدرت طلبانه مدیران ممکن است موجب عدم تقارن در هزینه‌ها (چسبندگی هزینه) شود (دیرنگ<sup>۱۷</sup> و همکاران، ۲۰۱۲).

انتظار می‌رود هزینه حسابرسی با توجه به تغییر در عوامل مؤثر بر آن (چه در جهت افزایش هزینه و چه در جهت کاهش آن) به درستی برآورد شود، اما نتایج پژوهشگران در سال‌های

اخیر بیانگر آن است که میزان افزایش در هزینه حسابرسی هنگام انتظار افزایش در هزینه حسابرسی، بیشتر از میزان کاهش در هزینه حسابرسی، هنگام انتظار کاهش در آن است. ناسازگاری‌های بازار (اطلاعات ناقص) به چسبندگی منجر می‌شود (قیمت‌ها به سرعت تغییر نمی‌کنند)، اما رقابت، فروشنده‌ها را به کاهش قیمت‌ها در طول زمان وادار می‌کند (دی ویلرس و همکاران، ۲۰۱۴).

«دوره مشخص قراردادها»، عاملی است که موجب چسبندگی می‌شود. دو طرف خریدار و فروشنده تصمیم می‌گیرند برای دوره‌ای مشخص، کالایی را با یک سطح از قیمت مبادله کنند، در این حالت، چسبندگی قیمتی رخ می‌دهد و اگر شوکی هم در بخش پولی ایجاد شود، دیگر نمی‌توان قیمت کالا را تعدیل و اصلاح کرد. دستمزدهای حسابرسی، به صورت قرارداد بین حسابرس و صاحبکار پیش از آغاز کار حسابرسی تعیین می‌شود. با وجود این، معمولاً بندهای «فرار» داخل قرارداد گنجانده می‌شود که به حسابرس اجازه انجام کارهای اضافی و دریافت هزینه اضافه کاری‌ها را در وضعیت غیر قابل مشاهده، از جمله وجود مشکل تداوم فعالیت، یا عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی را می‌دهد (پالمروس<sup>۱۸</sup>، ۱۹۸۸). هزینه قراردادها و سایر هزینه‌ها، اغلب سبب افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود و کمتر شاهد کاهش مبلغ دستمزد هستیم که همان مفهوم چسبندگی است.

**دی ویلرس و همکاران (۲۰۱۴)**، عامل چسبندگی هزینه حسابرسی را اینگونه بیان می‌کنند که حسابرس، هزینه حسابرسی را با توجه به میزان رسیدگی‌ها و ریسک حسابرسی تعیین می‌کند و میزان رسیدگی و ریسک حسابرسی در حین انجام حسابرسی مشخص می‌شود، لذا حسابرس قبل از برنامه‌ریزی جهت اجرای کار و تعیین هزینه حسابرسی، این موضوع را مد نظر قرار نمی‌دهد. در مواردی که میزان رسیدگی و ریسک حسابرس به میزان چشمگیری کاهش می‌یابد، با توجه به انعقاد قرارداد قبل از شروع به کار، هزینه حسابرسی در سال مورد رسیدگی



کاهش نمی‌یابد و این تغییرات با تأخیر و در سال مالی بعد شناسایی می‌شود که عاملی در جهت ایجاد چسبندگی هزینه حسابرسی است. انتظار می‌رود این موضوع تأثیری کوتاه‌مدت داشته باشد و در سال‌های آتی توسط حسابرس مد نظر قرار گیرد. اندرسون و همکاران (۲۰۰۳) معتقدند که دوره‌های بلندمدت (بیشتر از یکسال) چرخه اصلاحات را کامل می‌کند، به این معنا که چسبندگی در دوره بلند مدت کاهش می‌یابد. انتظار بر آن است که صاحبکاران در بلند مدت، کاهش حق الزحمه را مدیریت کنند. در پژوهش (منون و ویلیام<sup>۱۹</sup>، ۲۰۰۱)، به مطالعه و بررسی روندهای بلند مدت در حق الزحمه حسابرسی و ارتباط آن با تغییرات محیطی، از جمله استانداردهای حسابرسی پرداخته شد. چسبندگی بودن حق الزحمه حسابرسی، از عواملی است که در الگوهای مربوط به پژوهش‌های گذشته، لحاظ نشده و باعث ضعف الگوها در برآورد مبلغ دقیق نمی‌شود. در پژوهش پیش رو فرض می‌شود که افزایش دستمزد حسابرسی در مقایسه با کاهش حق الزحمه، سرعت بیشتری دارد.

#### اجتناب از مالیات

با توجه به پژوهش هانلون و هیترمن<sup>۲۰</sup> (۲۰۱۰)، یک چالش اصلی برای بررسی در مورد این موضوع، عدم تعریف جهانی پذیرفته شده و یک شکل برای اجتناب از مالیات است. در اینجا ما به دنبال تعریف جامع، یعنی کاهش صریح مالیات هستیم. این تعریف نشان دهنده تمام معاملاتی است که تأثیری در تعهد مالیات شرکت دارد، بدون تمایز بین فعالیت‌های واقعی که رفتار مالیاتی مطلوبی دریافت می‌کند و فعالیت‌های خاصی که برای کاهش مالیات انجام می‌شود. مک گوایر<sup>۲۱</sup> و همکاران (۲۰۱۲)، شواهدی در مورد عدم وجود ارتباط بین تخصص مالیاتی حسابرس و سطح اجتناب از مالیات ارائه کردند، اگر چه درباره تخصص صنعت خاص حسابرس و کیفیت صورت‌های مالی وجود دارد. آنها با تجزیه و تحلیل این موضوع نشان دادند که آیا شرکت‌های حسابرسی که در مالیات تخصص دارند، تمایل به بالا بردن سطح

اجتناب از مالیات صاحبکار خود کنند؟ نتایج آنها نشان می‌دهد، صاحبکارانی که خدمات برنامه‌ریزی مالیاتی از حسابرسان خارجی که در مالیات تخصص دارند، دریافت کنند، گرایش به اجتناب از مالیات جسورانه دارند (تمایل دارند بیشتر از مالیات اجتناب کنند). سپس آنها پژوهش را به حسابرسانی که، علاوه بر این که تخصص مالیاتی دارند، بلکه تخصص صنعتی نیز دارند گسترش دادند. نتایج حاصل از این یافته‌ها نشان می‌دهد که صاحبکارانی که حسابرسان با تخصص مالیاتی و تخصص صنعتی به کار می‌گیرند، سطوح بالاتری از اجتناب از مالیات نسبت به کسانی که حسابرسانی که تنها تخصص ویژه در مالیات دارند به کار می‌گیرند، دارند.

ادبیات پژوهش تأیید می‌کند که شرکت‌های حسابرسی سعی می‌کنند تخصص داشته باشند تا قادر به دریافت هزینه‌های بالاتر باشند. (دان و مای<sup>۲۲</sup>، ۲۰۰۴) نشان دادند که شرکت‌های حسابرسی می‌توانند بر سطح اجتناب از مالیات صاحبکاران خود تأثیر بگذارند، از آنجا که جستجو برای کاهش هزینه مالیات به طور مستقیم و مرتبط با استفاده از قوانین حسابداری و قوانین مالیاتی است. علاوه بر این، هانلون و سلمرود<sup>۲۳</sup> (۲۰۰۹) نشان دادند که مقررات مالیاتی بسیار پیچیده، نه تنها می‌تواند باعث ترس شرکت‌ها در بازار از طفره رفتن قوانین مالیاتی شود، بلکه موجب توسعه و بسط مقررات مربوط به تهیه صورت‌های مالی می‌شود که افزایش دستمزدهای حسابرسی را در پی خواهد داشت.

### پیشینه پژوهش

دی وی لرس و همکاران (۲۰۱۴) بیان کردند که بخشی از چسبندگی ناشی از اطلاعات ناقص است. در این حالت فروشنده از واکنش خریدار در برابر تغییر قیمت، شناخت کافی ندارد. برای نمونه، شناختی از علت تغییر فروشنده توسط خریدار ندارد. هنگامی که خریدار، فروشنده جدیدی انتخاب می‌کند، عدم قطعیت کاهش می‌یابد، زیرا مشخص می‌شود که

خریدار، قصد تغییر فروشنده را دارد. بنابراین، یکی از عوامل شکاف در بازار که عامل چسبندگی قیمت است، حذف می‌شود و انتظار می‌رود که قیمت‌ها به سطح انتظار نزدیکتر شود. **داناو و نکل (۲۰۱۴)** تأثیر وضعیت مالیاتی شرکت‌ها را بر قیمت‌گذاری‌های سرمایه‌ای با در نظر گرفتن تخصص صنعت حسابداری مورد بررسی قرار دادند و نتیجه‌گیری کردند که پیچیدگی‌های وضعیت مالیاتی شرکت و الزامات گزارشگری آن، کاربردهای زیادی برای تصمیمات حسابرسان مستقل در پی دارد. بر اساس نتایج پژوهش آنان، زمانی که وضعیت مالیاتی پر ریسک حاکم است، دستمزد حسابداری بیشتری پرداخت می‌شود. در همین راستا نتایج بررسی‌های آنان نشان داد که شرکت‌هایی که نرخ مؤثر مالیاتی کمتری (اجتناب مالیاتی بیشتری) دارند به طور متوسط حدود ۶ درصد حق الزحمه بیشتری پرداخت می‌کنند. در ضمن، زمانی که عدم شفافیت مالیاتی زیاد نباشد، انجام خدمات مالیاتی برای واحد مورد رسیدگی با ایجاد آگاهی از وضعیت مالیاتی، افزایش دستمزد مالیاتی را متعادل می‌کند. همچنین حسابداری توسط فرد متخصص، حق الزحمه بیشتری در پی دارد که این موضوع ارتباطی با وضعیت مالیاتی شرکت ندارد و مستقل است.

**قاش و لاست گارتن<sup>۲۴</sup> (۲۰۰۶)** با بررسی الگوی استاندارد حق الزحمه حسابداری، نشان دادند که قدرت توضیح دهندگی الگوی استاندارد در حالت سالانه کمتر از حالت بلند مدت (برای دوره‌های چندساله) است. این نتایج بیانگر این است که دستمزد حسابداری به سرعت و مناسب با پیش‌بینی الگوی استاندارد تغییر نمی‌کند. **بحری ثالث و همکاران (۱۳۹۵)**، بیان کردند بین استقلال هیئت مدیره و حق الزحمه حسابداری مستقل برای شرکت‌هایی با نرخ مؤثر مالیاتی کمتر نسبت به شرکت‌هایی با نرخ مؤثر مالیاتی بیشتر، رابطه معناداری وجود ندارد و بین دوگانگی نقش مدیرعامل و رئیس هیئت مدیره و حق الزحمه حسابداری برای شرکت‌هایی با نرخ مؤثر مالیاتی کمتر نسبت به شرکت‌هایی با نرخ مؤثر مالیاتی بیشتر، رابطه معناداری وجود

ندارد. **صفرزاده و بیگ پناه (۱۳۹۴)**، به بررسی چسبندگی هزینه حسابرسی مستقل در شرکت‌های ایرانی پرداختند. نتایج نشان داد، تغییرات هزینه حسابرسی مستقل به طور کامل با تغییر در عوامل مؤثر بر هزینه حسابرسی تبیین نمی‌شود. همچنین میزان افزایش در هزینه حسابرسی، هنگام انتظار افزایش در آن، بیشتر از میزان کاهش در هزینه حسابرسی، هنگام انتظار کاهش در آن است و تفاوت بین هزینه واقعی برآوردی حسابرسی مستقل، با گذشت زمان کاهش می‌یابد.

**پورحیدری و گل محمدی شورکی (۱۳۹۴)** در پژوهشی تأثیر ریسک با وضعیت مالیاتی شرکت بر دستمزد حسابرسی را سنجیدند و بیان کردند که هرچه نرخ مؤثر مالیاتی کمتر باشد ریسک وضعیت مالیاتی شرکت (اجتناب مالیاتی) بیشتر است. نتایج پژوهش نشان داد که رابطه منفی (مثبت) و معناداری میان نرخ مؤثر مالیات (ریسک وضعیت مالیاتی) و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد. **رشیدی باغی (۱۳۹۳)**، در پژوهشی به بررسی بررسی چسبندگی حق الزحمه حسابرسی مستقل پرداخته است. نتایج، بیانگر آن است که چسبندگی حق الزحمه حسابرسی از یک روند مشخص تبعیت نمی‌کند. به بیان دیگر در دوره‌های چند ساله تغییر می‌کند و در دوره‌های کوتاه مدت (معمولاً یک ساله) تغییرات مشهودی در حق الزحمه صورت نمی‌گیرد و همچنین نتایج حاکی از آن است که مؤسسه‌های حسابرسی در سال‌های اولیه، حق الزحمه درخواستی خود را تغییر نمی‌دهند، ولی در سال‌های بعدی با توجه به شناختی که از صاحبکار به دست می‌آورند، اقدام به تعدیل حق الزحمه می‌نمایند و در نهایت، نتایج نشان داد که تغییر حسابرسی، سبب نزدیکتر شدن دستمزدهای حسابرسی به الگوی استاندارد می‌شود.

**عزیزخانی و آقاییگی (۱۳۹۲)** به این نتیجه رسیدند که مبلغ دستمزد حسابرسی در حسابرسی نخستین بالاتر از دستمزد حسابرسی سال‌های آینده دوره تصدی حسابرسی است و این امر را با توجه به تأثیر آن بر استقلال حسابرسی و کیفیت حسابرسی تفسیر نمودند. **نمازی و**

**دوانی پور (۱۳۸۹)**، بیان کردند، هزینه‌های تعدیل و کاهش سطح دارایی‌های عملیاتی در دوره‌های کاهش درآمد، برای شرکت‌هایی که بخش بالایی از دارایی‌های عملیاتی خود را خریداری کرده‌اند و درصد بالایی از کارکنان عملیاتی را به صورت قراردادهای بلندمدت به استخدام شرکت در آورده‌اند؛ در مقایسه با سایر شرکت‌ها بیشتر است؛ زیرا هزینه‌های مرتبط با کاهش سطح دارایی‌های عملیاتی و کارکنان عملیاتی، که از طریق قراردادهای کوتاه‌مدت به خدمت گرفته شده‌اند؛ در مقایسه با وضعیتی که تمامی دارایی‌ها توسط شرکت خریداری شده باشد، کمتر است. نتایج نشان می‌دهد، شدت چسبندگی هزینه‌ها در دوره‌هایی که در دوره قبل از آن کاهش درآمد رخ داده، کمتر است. همچنین شدت چسبندگی هزینه‌ها برای شرکت‌هایی که نسبت جمع دارایی‌ها به فروش بزرگ‌تری دارند، بیشتر است.

### **فرضیه‌های پژوهش**

فرضیه ۱: تمایل به افزایش حق‌الزحمه‌های حسابرسی (وقتی که انتظار افزایش وجود دارد) بیشتر از کاهش در حق‌الزحمه‌های حسابرسی (وقتی که انتظار کاهش وجود دارد) است.

فرضیه ۲: تفاوت بین نوسانات افزایشی و کاهش‌ی حق‌الزحمه حسابرسی در دوره‌های زمانی بلندمدت تعدیل می‌شود.

فرضیه ۳: تفاوت بین حق‌الزحمه حسابرسی از الگوی استاندارد در شرکت‌هایی که از پرداخت مالیات اجتناب می‌کنند، بیشتر است.

### **روش شناسی پژوهش**

این پژوهش از دیدگاه تقسیم بندی بر مبنای هدف، پژوهشی کاربردی است، زیرا هدف آن توسعه دانش کاربردی در زمینه خاص است و با توجه به روشی که استفاده می‌شود، نوعی پژوهش توصیفی همبستگی به شمار می‌رود. برای گردآوری اطلاعات مورد نیاز که از نوع تاریخی و پس رویدادی است و آزمون فرضیه‌های پژوهش و همچنین مبانی نظری، از روش

کتابخانه‌ای استفاده شده است (طیبی و همکاران، ۱۳۹۳). برای بررسی فرضیه‌ها از آزمون دوربین واتسون، برای تشخیص خود همبستگی الگو، از آزمون فیشر برای بررسی معناداری کل الگو و از آزمون جاک برا برای نرمال بودن اجزای اختلال رگرسیون استفاده شده است. همچنین به منظور تعیین الگوی مناسب برای برآورد و تأثیر متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته ابتدا آزمون‌های تشخیصی لیمر (چاو)، پرورش پاگان و هاسمن انجام می‌شود. از آزمون لیمر (چاو) برای تعیین الگوی داده‌های تلفیقی در برابر الگوی اثرات ثابت (برای مشاهداتی که احتمال آزمون آنها بیشتر از ۵٪ باشد، از روش تلفیقی استفاده شده است) و از آزمون بروش پاگان به منظور آزمون واریانس ناهمسانی در الگوهای رگرسیون خطی استفاده می‌شود و وابستگی واریانس جملات پسماند به دست آمده از رگرسیون خطی را به مقادیر متغیرهای توضیح دهنده الگو، بررسی می‌کند. آزمون هاسمن برای تعیین الگوی اثرات ثابت در برابر الگوی اثرات تصادفی (انتخاب الگوی اثرات تصادفی برای مشاهداتی که احتمال آزمون آنها بیشتر از ۵٪ است) استفاده می‌شود. همچنین به منظور پاسخ به فرضیه‌های پژوهش و یافتن روابط خاص میان متغیرهای جامعه از آزمون‌های تحلیل رگرسیون، آزمون معناداری  $t$  استفاده شده است.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری، شامل شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که با توجه به ماهیت پژوهش و نیز وجود برخی ناهماهنگی‌ها میان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، شرایط زیر به منظور تعیین نمونه آماری پژوهش در نظر گرفته شده است، از این رو نمونه آماری به روش حذف سیستماتیک و شرکت‌ها با توجه به ۴ ویژگی زیر انتخاب می‌شوند:

۱. به منظور همگن شدن نمونه آماری در سال‌های بررسی، شرکت‌ها پیش از سال ۱۳۸۶ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.
۲. برای رعایت قابلیت مقایسه‌پذیری، سال مالی شرکت‌ها منتهی به ۲۹ اسفند ماه هر سال باشد.
۳. شرکت طی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۴ تغییر سال مالی نداشته باشد.
۴. نمونه آماری شامل شرکت‌های واسطه‌گری مالی، سرمایه‌گذاری، لیزینگ، بانک‌ها و شرکت‌های بیمه نمی‌شود، زیرا ماهیت شرکت‌های مذکور متفاوت است.  
با توجه به شرایط فوق ۱۴۲ شرکت به عنوان نمونه انتخاب شدند. اطلاعات مورد نیاز شرکت‌ها از طریق مراجعه به صورت‌های مالی حسابرسی شده، ماهنامه بورس اوراق بهادار و سایت کدال و با استفاده از نرم افزار ره آورد نوین گردآوری شده و سپس با جمع بندی و محاسبات مورد نیاز در صفحه گسترده نرم افزار اکسل برای تجزیه و تحلیل آماده شده است.  
تجزیه تحلیل نهایی توسط نرم افزار ایویوز ۸ انجام شده است.

#### متغیرهای پژوهش و نحوه محاسبه آن

متغیرهای مورد استفاده در این پژوهش به صورت زیر تعریف شده‌اند:

#### متغیر وابسته

حق الزحمه حسابرسی ( $LAF_{i,t}$ ): لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی استفاده شده است (هویتاش<sup>۲۵</sup> و همکاران، ۲۰۰۷). اطلاعات مربوط به دستمزد حسابرسی از یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی بخش هزینه‌های اداری و عمومی و معین سایر هزینه‌ها استخراج شده است.

#### متغیرهای مستقل

اندازه شرکت ( $LTA_{i,t}$ ): لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت‌ها.  
نسبت جاری ( $CATA_{i,t}$ ): نسبت دارایی‌های جاری به مجموع دارایی‌ها.  
نسبت آنی ( $QUICK_{i,t}$ ): نسبت دارایی‌های جاری (به استثنای موجودی کالا) به بدهی‌های جاری شرکت‌ها.

بدهی‌های بلند مدت ( $DE_{i,t}$ ): نسبت بدهی‌های بلندمدت به مجموع دارایی‌ها. بازده دارایی‌ها ( $ROI_{i,t}$ ): برابر با نسبت سود قبل از بهره و مالیات به مجموع دارایی‌ها. زیان ( $LOSS_{i,t}$ ): متغیر موهومی است که اگر شرکت در سال جاری، سال قبل یا دو سال قبل، زیان داشته باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر می‌گیرد. حق الزحمه برآورد شده ( $EAF_t / EAF_{t-1}$ ): لگاریتم طبیعی حق الزحمه برآوردی سال جاری به دستمزد برآوردی سال قبل. برای برآورد حق الزحمه حسابرسی از الگوی یک پژوهش استفاده شده است (دی ویلرس و همکاران، ۲۰۱۴).

متغیر موهومی ( $DECREASE$ ): اگر حق الزحمه برآوردی منفی باشد متغیر موهومی یک، در غیر این صورت صفر است.

نرخ مؤثر مالیاتی ( $ETR$ ): وضعیت مالیاتی پریسک با اجتناب مالیاتی بیشتری همراه است و یکی از معیارهای ارزیابی اجتناب مالیاتی، نرخ مؤثر مالیاتی است که **دیرنگ<sup>۶</sup> و همکاران (۲۰۰۸)** معرفی کردند. برای محاسبه این نرخ، باید از اطلاعات مالیاتی پرداخت شده و سود بیش از ۵ سال استفاده شود و با در نظر گرفتن وضعیت اقتصادی و تجاری ایران و مدت زمان زیاد وصول مالیات‌ها و تجربه پژوهشگران دیگر به ویژه **دیرنگ و همکاران (۲۰۰۸)**، میزان اجتناب مالیاتی (نرخ مؤثر مالیات) در این پژوهش نیز از رابطه زیر استفاده می‌شود:

$$\text{Long-run effective tax rate} = \frac{\sum_{t-1}^6 \text{tax paid}_t}{\sum_{t-1}^6 \text{pre-tax income}_t}$$

به گفته دیگر، نرخ مؤثر مالیات از تقسیم مالیات پرداختی طی ۶ سال بر مجموع قبل از مالیات طی آن ۶ سال به دست می‌آید. یادآوری می‌شود که مخرج کسر، سود قبل از مالیات منعکس در سود و زیان شرکت‌های نمونه است و نرخ مؤثر مالیاتی کم، به منزله اجتناب مالیاتی زیاد در نظر گرفته می‌شود.



با توجه به تعریف متغیرهای پژوهش به پیروی از (سیمونیک، ۱۹۸۰؛ اندرسون و همکاران، ۲۰۰۳؛ دیویلس و همکاران، ۲۰۱۴) برای برآورد حق الزحمه مد نظر هر شرکت، از الگوی دستمزد استاندارد استفاده شده است. به کارگیری این الگو، امکان برآورد دقیق هزینه حق الزحمه حسابرسی را نسبت به الگوی چسبندگی هزینه فراهم می‌کند؛ سپس تغییرات حق الزحمه واقعی با تغییرات پیش‌بینی شده الگو، به صورت کلی و نیز تفکیکی مقایسه می‌شود. دستمزد حسابرسی تابعی از متغیرهای زیر است:

$$LAF_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 LTA_{i,t} + \beta_2 CATA_{i,t} + \beta_3 QUICK_{i,t} + \beta_4 DE_{i,t} + \beta_5 ROI_{i,t} + \beta_6 LOSS_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (1)$$

$$\text{Log}\left(\frac{AF_t}{AF_{t-1}}\right) = \beta_0 + \beta_1 \text{Log}\left(\frac{EAF_t}{EAF_{t-1}}\right) + \beta_2 \text{Decrease\_Dummy} * \text{Log}\left(\frac{EAF_t}{EAF_{t-1}}\right) + \varepsilon_{i,t} \quad (2)$$

برای بررسی فرضیه اول با استفاده از الگوی شماره ۲، پیش‌بینی می‌شود ارتباط  $B_2$  با متغیر وابسته معنادار باشد و این تمایل بیشتر به افزایش حق الزحمه را نشان می‌دهد به بیانی دیگر، فرض می‌شود با توجه به مبانی نظری دستمزد حسابرسی معمولاً روند افزایش داشته باشد نه کاهش (انتظار می‌رود اصلاحات کاهشی کمتر از اصلاحات افزایشی باشد). ضریب  $\beta_1$  افزایش در دستمزدها است زمانی که انتظار افزایش وجود دارد و  $\beta_1 + \beta_2$  کاهش در دستمزدهای حسابرسی است زمانی که انتظار کاهش وجود دارد. برای تأیید این فرضیه باید  $H_1$  پذیرفته شود. برای بررسی فرضیه، آزمون فرض آماری به شرح زیر است:

$$H_0: \beta_1 \leq \beta_1 + \beta_2$$

$$H_1: \beta_1 > \beta_1 + \beta_2$$

از آنجا که جامعه مورد مطالعه شرکت‌های مختلف در انواع صنایع و در اندازه‌های متفاوت را شامل می‌شود، بنابراین استفاده از الگویی که مبتنی بر شاخص‌های نسبی و لگاریتمی

است باعث می‌شود که قابلیت مقایسه متغیرها در میان شرکت‌ها را افزایش دهد و تفسیر ضرایب برآورد شده را همسان کند. چون ارزش متغیر  $D$  در زمان افزایش دستمزدها صفر است، بنابراین  $\beta_1$  درصد افزایش در حق الزحمه حسابرسی را زمانی که انتظار افزایش وجود دارد، نشان می‌دهد و از آنجایی که متغیر  $D$  در هنگام کاهش حق الزحمه برابر یک است، بنابراین مجموع  $\beta_1 + \beta_2$  بیانگر درصد کاهش در حق الزحمه‌ها، زمانی که انتظار کاهش وجود دارد، است. اگر دستمزدهای حسابرسی چسبنده باشد باید درصد افزایش بیشتر از درصد کاهش باشد. به عبارت دیگر، باید  $\beta_1 > 0$  و  $\beta_2 < 0$  باشد.

$$\text{Log}\left(\frac{AF_t}{AF_{t-1}}\right) = \beta_0 + \beta_1 \text{Log}\left(\frac{EAF_t}{EAF_{t-2}}\right) + \beta_2 \text{Decrease\_Dummy}_{i,t} * \text{Log}\left(\frac{EAF_t}{EAF_{t-2}}\right) + \varepsilon_{i,t} \quad (3)$$

$$\text{Log}\left(\frac{AF_t}{AF_{t-1}}\right) = \beta_0 + \beta_1 \text{Log}\left(\frac{EAF_t}{EAF_{t-3}}\right) + \beta_2 \text{Decrease\_Dummy}_{i,t} * \text{Log}\left(\frac{EAF_t}{EAF_{t-3}}\right) + \varepsilon_{i,t} \quad (4)$$

برای بررسی فرضیه دوم با استفاده از الگوی شماره ۳ و ۴ پیش‌بینی می‌شود که ضریب  $\beta_2$  در سال‌های دوم، سوم، و... کوچک‌تر شود که نشان می‌دهد چسبندگی حق الزحمه در طول زمان کاهش می‌یابد. برای بررسی فرضیه، آزمون فرض آماری به شرح زیر است:

$$H_0 = \beta_1 > \beta_1 + \beta_2$$

$$H_1 = \beta_1 \leq \beta_1 + \beta_2$$

$$\text{Log}\left(\frac{AF_t}{AF_{t-1}}\right) = \beta_0 + \beta_1 \text{Log}\left(\frac{EAF_t}{EAF_{t-1}}\right) + \beta_2 \text{Decrease}_{i,t} * \text{Log}\left(\frac{EAF_t}{EAF_{t-1}}\right) + \beta_3 \text{ETR}_{i,t} + \beta_4 \text{ETR}_{i,t} * \text{Decrease}_{i,t} * \text{Log}\left(\frac{EAF_t}{EAF_{t-1}}\right) + \varepsilon_{i,t} \quad (5)$$

فرضیه سوم نقش تعدیلی اجتناب مالیاتی، بر شدت چسبندگی را آزمون می‌نماید. به منظور آزمون این فرضیه به پیروی از پژوهش چن و همکاران، ۲۰۱۳؛ حیدری، ۱۳۹۳، از الگوی شماره ۵ استفاده شده است. اگر ضریب  $B_2$  منفی باشد نشان از وجود چسبندگی است و اگر

ضریب  $B_4$  منفی باشد نشان از این است عامل اجتناب مالیاتی باعث افزایش میزان حق الزحمه‌های حسابرسی و انحراف از الگوی استاندارد حق الزحمه خواهد شد. آزمون فرض آماری به شرح زیر است:

$$H_0 = \beta_1 \leq \beta_1 + \beta_2 + \beta_3 + \beta_4$$

$$H_1 = \beta_1 > \beta_1 + \beta_2 + \beta_3 + \beta_4$$

### یافته‌های پژوهش

#### آمار توصیفی و تجزیه و تحلیل آن

در این پژوهش، ابتدا با استفاده از داده‌های خام، مقدار متغیرهای پژوهش محاسبه شده و سپس آماره‌های توصیفی متغیرهای مستقل و وابسته که شامل میانگین، میانه، حداکثر، حداقل و انحراف معیار داده‌های پژوهش است، محاسبه و در جدول شماره ۱ ارائه شده است. مقادیر مذکور، شمایی کلی از وضعیت توزیع داده‌های پژوهش ارائه می‌کنند. میانگین دستمزد حسابرسی برابر ۶/۳۹ است و ارزش میانگین اندازه شرکت ۵/۹۱ و نسبت جاری ۰/۶۹ به دست آمده است. نسبت دارایی‌های جاری به کل دارایی‌ها ابزاری است که می‌توان با استفاده از آن، حدود یا میزانی را تعیین کرد که شرکت وجوه خود را در اقلام دارایی‌های جاری (و نه دارایی‌های ثابت) سرمایه‌گذاری کرده است. مقدار این نسبت در گرو تغییراتی است که در دارایی‌های جاری رخ می‌دهد و در عین حال، به میزان دارایی‌های ثابتی که مورد نیاز شرکت است بستگی دارد. به بیان دیگر، بخش عمده‌ای از دارایی‌های شرکت جاری است که به تلاش و رسیدگی بیشتر حسابرسی نیازمند است. میانگین بدهی‌های بلندمدت، ۰/۰۵ و میانگین بازده دارایی‌ها ۰/۱۴ و ارزش میانگین نسبت آنی ۰/۴۷ است. نسبت آنی در دانش مالی نسبتی است، که توانایی انجام تعهدات کوتاه‌مدت، با استفاده از دارایی‌های با نقدینگی بسیار زیاد را اندازه‌گیری می‌کند. با مقایسه میانگین‌ها و میانه‌ها می‌توان گفت انحراف منطقی در توزیع هر متغیر وجود دارد.

مطالعه همبستگی، ابزاری آماری است که به وسیله آن می‌توان درجه‌ای را اندازه‌گیری کرد که یک متغیر به متغیری دیگر از نظر خطی مرتبط می‌شود. رابطه همبستگی بین متغیرهای پژوهش در جدول شماره ۲ ارائه شده است. با توجه به مقیاس سنجش متغیرها از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شده است. ضریب همبستگی بین متغیرهای مستقل به کار رفته در یک الگو نباید زیاد باشد. زیرا، همبستگی بین متغیرهای مستقل در یک الگو موجب مخدوش شدن نتایج رگرسیون می‌شود. چنانچه سطح معناداری همبستگی بین دو متغیر از ۵٪ کمتر باشد همبستگی بین دو متغیر در سطح ۵٪ معنادار و اگر از ۱٪ کمتر باشد همبستگی بین دو متغیر در سطح ۱٪ معنادار است.

جدول شماره ۱. آماره توصیفی

متغیرها	دستمزد حسابرسی	اندازه شرکت	نسبت جاری	نسبت آنی	بدهی بلندمدت	بازده دارایی‌ها	زیان
میانگین	۶/۳۹۸	۵/۹۱۰	۰/۶۹۰	۰/۴۷۰	۰/۰۵۰	۰/۱۴۰	۰/۰۰۰
میانه	۶/۴۳۰	۵/۹۸۰	۰/۶۴۵	۰/۴۸۳	۰/۰۹۹	۰/۱۴۱	۰/۰۶۱
حداکثر	۱۱/۲۸۴	۸/۲۶۰	۰/۹۹۰	۴/۷۹۰	۱/۲۴۰	۳/۲۶۰	۱
حداقل	۲/۸۹۰	۴/۵۶۰	۰/۰۷۰	۰/۰۷۲	۰/۰۰۰	۰/۵۶۰	۰/۰۰۰
انحراف استاندارد	۰/۹۲۵	۰/۵۸۲	۰/۱۹۷	۰/۴۶۶	۰/۱۳۳	۰/۱۵۸	۰/۲۴
تعداد مشاهدات	۱۲۷۸	۱۲۷۸	۱۲۷۸	۱۲۷۸	۱۲۷۸	۱۲۷۸	۱۲۷۸

منبع: (یافته‌های پژوهش)

آزمونی که نرمال بودن جملات پسماند را مورد بررسی قرار می‌دهد، آزمون جاک-برا است (شکل شماره ۱). بنابراین در این آزمون، فرض‌های ذیل تدوین می‌شود.

جملات پسماند دارای توزیع نرمال است:  $H_0$

جملات پسماند دارای توزیع نرمال نیست:  $H_1$

اگر مقادیر محاسباتی آماره جاک-برا (J-B) از مقدار بحرانی جدول کایدو بزرگ‌تر نباشد، نرمال بودن توزیع جملات پسماند رد نمی‌شود. اما زمانی که اندازه نمونه به میزان کافی

بزرگ باشد و سایر فروض کلاسیک نیز برقرار باشند، انحراف از فرض نرمال بودن معمولاً بی‌اهمیت و پیامدهای آن ناچیز است.

#### آمار استنباطی - بررسی الگوی شماره ۱

نتایج حاصل از تخمین الگوی ۱ در جدول شماره ۳ ارائه گردیده است. نتایج آماری نشان می‌دهد که احتمال  $t$  تمام ضرایب برآوردی به غیر از  $DE$  و  $ROI$  کمتر از ۵ درصد است، لذا ضرایب فوق از لحاظ آماری معنادار می‌باشند. متغیر وابسته در این الگو، لگاریتم نسبت تغییرات حق الزحمه حسابرسی است که متغیرهای QUICK رابطه معکوس و معنادار و سایر متغیرها، رابطه مستقیمی با متغیر وابسته دارند. ضریب تعیین بیانگر میزان توضیح دهندگی تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل است که مقدار آن در این الگو ۰/۹ است. میزان دوربین و اتسون الگو ۲/۱۲ است. از آنجا که مقدار آن بین ۱/۸ تا ۲/۵ است، لذا خود همبستگی در الگو (همبستگی بین باقیمانده‌های الگو) وجود ندارد و یا مقدار آن کم اهمیت است. آماره  $F$  اعتبار کلی الگو را نشان می‌دهد. از آنجایی که سطح معناداری  $F$  کمتر از ۵٪ است می‌توان نتیجه گرفت که این الگو با اطمینان ۹۵٪ معنادار است و از اعتبار بالایی برخوردار است.

#### فرضیه اول پژوهش - بررسی الگوی شماره ۲

برای بررسی فرضیه اول، نتایج تخمین الگوی ۲ در جدول شماره ۴ بررسی می‌شود. با توجه به اینکه نتایج آزمون  $F$  لیمر بیشتر از ۵٪ است در این الگو از روش تلفیقی استفاده می‌شود. پیش‌بینی می‌شود ارتباط  $B_2$  با متغیر وابسته معنادار باشد و این تمایل بیشتر به افزایش حق الزحمه را نشان می‌دهد. به بیان دیگر، فرض می‌شود با توجه به مبانی نظری حق الزحمه حسابرسی معمولاً روند افزایش داشته باشد نه کاهش (انتظار می‌رود اصلاحات کاهش‌ی کمتر از اصلاحات افزایشی باشد). ضریب  $\beta_1$  افزایش در حق الزحمه‌ها است. زمانی که انتظار افزایش وجود دارد و  $\beta_1 + \beta_2$  کاهش در حق الزحمه‌های حسابرسی است زمانی که انتظار کاهش وجود

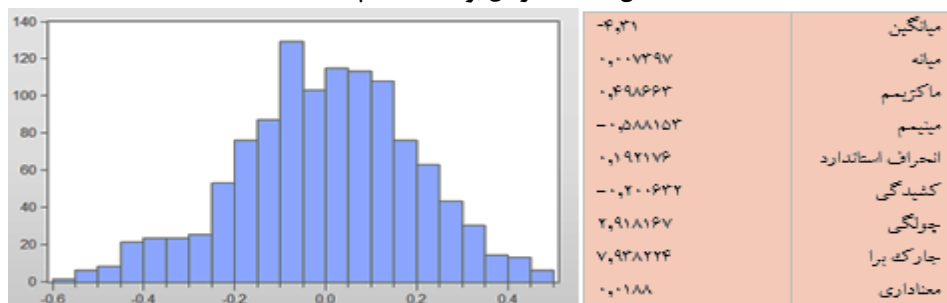
دارد. اگر دستمزدها چسبنده باشد باید درصد افزایش بیشتر از درصد کاهش باشد. به عبارت دیگر، باید  $\beta_1 > 0$  و  $\beta_2 < 0$  باشد. نتایج آزمون نشان می‌دهد که بزرگتر بودن ضریب  $\beta_1$  به مقدار ۰/۵۱ از مجموع  $\beta_1 + \beta_2$  ( $0/45 < 0/51$ )، بیانگر آن است که میزان افزایش در دستمزد حسابرسی زمانی که انتظار افزایش وجود دارد، بیشتر از کاهش حق الزحمه‌ها است. به عبارت دیگر دستمزدهای حسابرسی رو به بالا چسبنده هستند و با همان سرعتی که در حال افزایش هستند کاهش نمی‌یابند. پس فرضیه اول پذیرفته می‌شود.

جدول شماره ۲. ماتریس همبستگی بین متغیرهای پژوهش

متغیرها	دستمزد حسابرسی	اندازه شرکت	نسبت جاری	نسبت آنی	بدهی بلند مدت	بازده دارایی‌ها	زیان
دستمزد حسابرسی	۱						
اندازه شرکت	۰/۳۴	۱					
نسبت جاری	-۰/۰۷	-۰/۱۸۱	۱				
نسبت آنی	۰/۱۰۴	۱/۰۶	۰/۳۴	۱			
بدهی بلند مدت	۰/۰۰۳	۰/۰۳۱	-۰/۴۲۸	۰/۱۱۵	۱		
بازده دارایی‌ها	۰/۰۸۵	۰/۰۳۸	۰/۰۶۶	۰/۲۴۸	۰/۲۱۷	۱	
زیان	۰/۸۵۳	۰/۱۶۷	۰/۰۱۷	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	-۰/۴۱۱	۱

منبع: (یافته‌های پژوهش)

شکل شماره ۱.۱. نرمال بودن جملات پسماند



جدول شماره ۳. نتایج تخمین الگوی اول پژوهش

$$LAF_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 LTA_{i,t} + \beta_2 CATA_{i,t} + \beta_3 QUICK_{i,t} + \beta_4 DE_{i,t} + \beta_5 RoI_{i,t} + \beta_6 LOSS_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

متغیرها	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
اندازه شرکت	۰/۸۸۲	۰/۰۳۸	۲۳/۱۹۸	۰/۰۰۰
نسبت جاری	۰/۲۶۷	۰/۰۸	۳/۳۳۵	۰/۰۰۰۹
نسبت آتی	-۰/۰۸۱	۰/۰۲۲	-۳/۵۸۹	۰/۰۰۰۳
بدهی‌های بلند مدت	۰/۰۶۴	۰/۰۶۸	۰/۹۳۹	۰/۳۴۷
بازده دارایی‌ها	۰/۰۸۱	۰/۰۷۷	۱/۰۴۱	۰/۲۹۸
زیان	۰/۱۳۲	۰/۰۳۳	۳/۸۸۷	۰/۰۰۰۱
عرض از مبدأ	۱/۰۳۶	۰/۲۴۳	۴/۲۵۲	۰/۰۰۰
AR(1)	۰/۴۴۴	۰/۰۲۷	۱۶/۳۶۷	۰/۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۹۰۷	ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۸۹۳	دوربین واتسون
آزمون	۲/۱۲۱	آماره آزمون	۲/۱۲۱	سطح معناداری
آماره F	۰/۰۰۰	۶۵/۱۷۶	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
F لیمر (چاو)	۰/۰۰۰	۱۸/۶۲۶	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
بروش پاگان	۰/۰۰۰	۷۳/۵۱۵	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
هاسمن	۰/۰۰۰	۳۵/۵۸۶	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰

منبع: (یافته‌های پژوهش)

جدول شماره ۴. نتایج تخمین الگوی دوم پژوهش

$$\text{Log}\left(\frac{\text{AF}_t}{\text{AF}_{t-1}}\right) = \beta_0 + \beta_1 \text{Log}\left(\frac{\text{EAF}_t}{\text{EAF}_{t-1}}\right) + \beta_2 \text{Decrease\_Dummy} * \text{Log}\left(\frac{\text{EAF}_t}{\text{EAF}_{t-1}}\right) + \varepsilon_{i,t}$$

متغیرها	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
LOG(EAF/EAF(-1))	۰/۵۱۵	۰/۰۰۵	۱۰۸/۲۵۴	۰/۰۰۰
DECREASE_DUMMY	-۰/۰۶۰	۰/۰۰۶	-۱۰/۱۴۹	۰/۰۰۰
*LOG(EAF/EAF(-1))	۰/۰۴۰	۰/۰۰۲	۱۸/۹۸۱	۰/۰۰۰
C				
ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	دورین واتسون		
۰/۹۶۲	۰/۹۶۲	۱/۸۰۵		
آزمون	آماره آزمون	سطح معناداری		
آماره F	۱۴۰۹۲/۴۰	۰/۰۰۰		
F لیمر (چاو)	۰/۹۲۲	۰/۰۷۲		
بروش پاگان	۵۸/۶۸۲	۰/۰۰۰		

منبع: (یافته‌های پژوهش)

### فرضیه دوم پژوهش - بررسی الگوی شماره ۳

نتایج آزمون فرضیه دوم، الگوی شماره ۳ در جدول شماره ۵ آورده شده است. برای مشاهداتی که سطح معناداری آزمون آنها بیشتر از ۵٪ باشد از روش تلفیقی استفاده شده است و برای مشاهداتی که سطح معناداری آزمون آنها کمتر از ۵٪ است، برای تخمین الگو از روش تابلویی استفاده شده است. روش تابلویی خود با استفاده از دو الگوی «اثرات تصادفی» و «اثرات ثابت» می‌تواند انجام گیرد. برای تعیین اینکه از کدام الگو استفاده شود از آزمون هاسمن استفاده گردیده است. مشاهداتی که سطح معناداری آزمون آنها کمتر از ۵٪ است از الگوی اثرات ثابت و مشاهداتی که سطح معناداری آزمون آنها بیشتر از ۵٪ است از الگوی اثرات تصادفی برای تخمین الگو استفاده شده است.



ضریب تعیین بیانگر میزان توضیح دهندگی تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل است که مقدار آن در این الگو ۰/۹۶ است. میزان دوربین واتسون الگو ۱/۷۸ است. از آنجا که مقدار آن بین ۱/۸ تا ۲/۵ است، لذا خود همبستگی در الگو وجود ندارد و یا مقدار آن کم اهمیت است. نتایج آماری در فرضیه اول با استفاده از الگوی شماره ۲، در جدول شماره ۴ نشان داد که بزرگتر بودن ضریب  $\beta_1$  به مقدار ۰/۵۱ از مجموع  $\beta_1 + \beta_2$  ( $0/45 < 0/51$ )، بیانگر این است که میزان افزایش در دستمزدهای حسابرسی زمانی که انتظار افزایش وجود دارد، بیشتر از کاهش حق الزحمه‌ها، زمانی که انتظار کاهش وجود دارد می‌باشد. به عبارت دیگر، دستمزد حسابرسی چسبنده هستند.

جدول شماره ۵. نتایج تخمین الگوی سوم پژوهش

$$\text{Log}\left(\frac{\text{AF}_t}{\text{AF}_{t-1}}\right) = \beta_0 + \beta_1 \text{Log}\left(\frac{\text{EAF}_t}{\text{EAF}_{t-2}}\right) + \beta_2 \text{Decrease\_Dummy}_{i,t} * \text{Log}\left(\frac{\text{EAF}_t}{\text{EAF}_{t-2}}\right) + \varepsilon_{i,t}$$

متغیرها	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
LOG(EAF/EAF(-۲))	۰/۵۲۳	۰/۰۰۵	۹۳/۳۹۵	۰/۰۰۰
DECREASE_DUMMY * LOG(EAF/EAF(-۲))	-۰/۰۴۲	۰/۰۰۷	-۵/۸۹	۰/۰۰۰
C	۰/۰۸۴	۰/۰۰۲	۳۴/۹۵۲	۰/۰۰۰

ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	دوربین واتسون
۰/۹۶۸	۰/۹۶۲	۱/۷۸۲

آزمون	آماره آزمون	سطح معناداری
آماره F	۱۷۸/۲۲۶	۰/۰۰۰
F لیمر (چاو)	۱/۲۶۱	۰/۰۲۹
آزمون هاسمن	۸۷/۷۲۰	۰/۰۰۰
بروش پاگان	۵۲/۰۹۰	۰/۰۰۰

منبع: (یافته‌های پژوهش)

برای بررسی فرضیه دوم پژوهش با توجه به نتایج آماری الگوی شماره ۳ برای دوره دوم، پیش‌بینی می‌شود که نوسانات افزایشی و کاهشی نسبت به دوره قبل تعدیل شود. با توجه به جدول شماره ۵، بزرگتر بودن ضریب  $\beta_1$  به مقدار  $0/52$  از مجموع  $\beta_1 + \beta_2$  ( $0/48 < 0/52$ ) بیانگر این است میزان افزایش در دستمزد حسابرسی زمانی که انتظار افزایش وجود دارد، بیشتر از کاهش حق الزحمه‌ها، زمانی که انتظار کاهش وجود دارد است و دستمزد ها چسبنده هستند، ولی با توجه به اینکه در دوره بعد نسبت به دوره قبل مقدار ضرایب  $\beta_1$  به مقادیر مجموع ضرایب  $\beta_1 + \beta_2$  در حال نزدیکتر شدن است، نشان می‌دهد که نوسانات افزایشی و کاهشی در دوره بعد نسبت به دوره قبل در حال تعدیل شدن است و شدت چسبندگی حق الزحمه نیز در حال کاهش است. به عبارتی دیگر، می‌توان گفت، سرعت کاهش در حق الزحمه (زمانی که انتظار کاهش وجود دارد) به سرعت افزایش در حق الزحمه (زمانی که انتظار افزایش وجود دارد) در حال نزدیکتر شدن است و قدر مطلق ضریب  $\beta_2$  در دوره بعد کاهش می‌یابد.

#### بررسی الگوی شماره ۴

به منظور بررسی فرضیه دوم در دوره سوم، نتایج تخمین الگوی ۴ در جدول شماره ۶ آورده شده است. ضریب تعیین بیانگر میزان توضیح دهندگی تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل است که مقدار آن در این الگو  $0/97$  است. میزان دوربین واتسون الگو  $1/94$  است. از آنجا که مقدار آن بین  $1/8$  تا  $2/5$  است، لذا خود همبستگی در الگو وجود ندارد. بزرگتر بودن ضریب  $\beta_1$  به مقدار  $0/52$  از مجموع  $\beta_1 + \beta_2$  ( $0/49 < 0/52$ ) بیانگر چسبندگی دستمزدها است. ولی با توجه به اینکه در دوره بعد نسبت به دوره قبل مقدار ضرایب  $\beta_1$  به مقادیر مجموع ضرایب  $\beta_1 + \beta_2$  در حال نزدیکتر شدن است، نشان می‌دهد که نوسانات افزایشی و کاهشی در دوره بعد نسبت به سال قبل در حال تعدیل شدن است و شدت چسبندگی حق الزحمه نیز در حال کاهش است. به عبارت دیگر، می‌توان گفت، سرعت کاهش در

حق الزحمه‌ها (زمانی که انتظار کاهش وجود دارد) به سرعت افزایش در دستمزدها (زمانی که انتظار افزایش وجود دارد) در حال نزدیکتر شدن است و قدرمطلق ضریب  $\beta_2$  در سال سوم نیز کاهش یافته است.

جدول شماره ۶. نتایج تخمین الگوی چهارم پژوهش

$$\text{Log}\left(\frac{AF_t}{AF_{t-1}}\right) = \beta_0 + \beta_1 \text{Log}\left(\frac{EAF_t}{EAF_{t-3}}\right) + \beta_2 \text{Decrease\_Dummy}_{i,t} * \text{Log}\left(\frac{EAF_t}{EAF_{t-3}}\right)$$

متغیرها	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
LOG(EAF/EAF(-۳))	۵۲/۰۶۷	۰/۰۰۶	۸۴/۱۷۷	۰/۰۰۰
DECREASE_DUMMY * LOG(EAF/EAF(-۳))	-۰/۰۳۲	۰/۰۰۷	-۴/۱۹	۰/۰۰۰
C	۰/۱۲۷	۰/۰۰۳	۴۱/۲۰۵	۰/۰۰۰

ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	دوربین واتسون
۰/۹۷۱	۰/۹۶۵	۱/۹۴۷
آزمون	آماره آزمون	سطح معناداری
آماره F	۱۶۶/۱۲۴	۰/۰۰۰
F لیمر (چاو)	۱/۸۵۱	۰/۰۰۰
آزمون هاسمن	۱۶۲/۹۵۴	۰/۰۰۰
بروش پاکان	۴۴/۴۷۷	۰/۰۰۰

منبع: (یافته‌های پژوهش)

#### فرضیه سوم پژوهش - بررسی الگوی شماره ۵

به منظور بررسی فرضیه سوم، نتایج تخمین الگوی ۵ در جدول شماره ۷ آورده شده است. با توجه به اینکه نتایج آزمون F لیمر بیشتر از ۵٪ است در این الگو از روش تلفیقی استفاده شده است. ضریب تعیین، بیانگر میزان توضیح دهندگی تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل است که مقدار آن در این الگو ۰/۹۹ است. میزان دوربین واتسون الگو ۲/۳۴

است. از آنجا که مقدار آن بین ۱/۸ تا ۲/۵ است، لذا خود همبستگی در الگو وجود ندارد. ضریب  $\beta_2$  مقدار (-۰/۰۹۱) درصد است که بیانگر وجود چسبندگی است. در این آزمون، ضریب  $\beta_4$  مثبت است که نشان‌دهنده کاهش شدت چسبندگی است، ولی از آنجایی که مجموع ضرایب  $\beta_1 + \beta_2 + \beta_3 + \beta_4$  کوچکتر از ضریب  $\beta_1$  است (یعنی  $۰/۵۳ > ۰/۴۵$ )، بیانگر آن است که اجتناب از مالیات، باعث افزایش میزان حق الزحمه‌های حسابرسی و انحراف از الگوی استاندارد حق الزحمه خواهد شد و دستمزد افزایش می‌یابد. پس فرضیه سوم پذیرفته می‌شود.

جدول شماره ۷. نتایج تخمین الگوی پنجم پژوهش

$$\text{Log}\left(\frac{\text{EAF}_t}{\text{EAF}_{t-1}}\right) = \beta_0 + \beta_1 \text{Log}\left(\frac{\text{EAF}_t}{\text{EAF}_{t-1}}\right) + \beta_2 \text{Decrease} * \text{Log}\left(\frac{\text{EAF}_t}{\text{EAF}_{t-1}}\right) + \beta_3 \text{ETR}_{i,t} + \beta_4 \text{ETR}_{i,t} * \text{Decrease}_{i,t} * \text{Log}\left(\frac{\text{EAF}_t}{\text{EAF}_{t-1}}\right) + \varepsilon_{i,t}$$

متغیرها	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
LOG(EAF/EAF(-1))	۰/۵۳۴	۰/۰۰۵	۱۰۰/۵۷۵	۰/۰۰۰
DECREASE * LOG(EAF/EAF(-1))	-۰/۰۹۱	۰/۰۰۴	-۲۲/۵۵۲	۰/۰۰۰
ETR	-۰/۰۲۳	۰/۰۰۷	-۳/۱۴۰	۰/۰۰۱
ETR*DECREASE LOG(EAF/EAF(-1))	۰/۰۴۳	۰/۰۱۳	۳/۲۲۲	۰/۰۰۱
C	۰/۰۴۲	۰/۰۰۱	۲۴/۷۹۶	۰/۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۹۹	ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۹۸۶	دوربین واتسون
آزمون	۲/۳۴۸	آماره آزمون	۲۷۸/۴۲۶	سطح معناداری
آماره F	۰/۹۹۵	F لیمر (چاو)	۰/۶۸۳	۰/۹۹۵
پروش پاگان	۰/۰۰۰	۴۷/۲۵۷	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰

منبع: (یافته‌های پژوهش)

## بحث و نتیجه گیری

فرضیه اول پژوهش بیانگر این است که سرعت افزایش در دستمزدهای حسابرسی بیشتر از سرعت کاهش آن است که منطبق با یافته‌های رشیدی باغی (۱۳۹۳) و صفرزاده و بیگ پناه (۱۳۹۴) است. یافته‌های پژوهشگران نشان می‌دهد بی اعتمادی به ریال، قدرت خرید پول و سابقه چسبندگی قیمت‌ها همواره در اقتصاد ایران مانع از آن بوده است که در کوتاه مدت قیمت‌ها اصلاح شده و بر اساس عرضه و تقاضای واقعی نقطه تعادلی قیمت در بازار به وجود آید. نتایج فرضیه دوم نشان می‌دهد، مؤسسه‌های حسابرسی در سال‌های اولیه، دستمزدهای خود را تغییر نمی‌دهند، اما در سال‌های بعدی با توجه به شناختی که از صاحبکار به دست می‌آورند، به تعدیل حق الزحمه اقدام می‌کنند و تغییرات ایجاد شده در عوامل حق الزحمه حسابرسی، به تغییرات سریع یا متقارن حق الزحمه حسابرسی منجر نمی‌شود، به خصوص تغییرات افزایشی بیشتر از تغییرات کاهش‌ی است. تفاوت بین تغییرات افزایشی و کاهش‌ی در طول زمان تعدیل می‌شود. به بیان دیگر، مؤسسه‌های حسابرسی در سال‌های اولیه، حق الزحمه درخواستی خود را تغییر نمی‌دهند، اما در سال‌های بعدی با توجه به شناختی که از صاحبکار به دست می‌آورند، به تعدیل دستمزد ها اقدام می‌کنند. کاهش این تفاوت‌ها بیانگر رقابتی بودن بازار خدمات حسابرسی است؛ زیرا بخشی از این تعدیلات ناشی از شناخت حق الزحمه درخواستی مؤسسه‌های رقیب است. نتایج این فرضیه با یافته‌های هال، والش و یاتیس<sup>۲۸</sup> (۲۰۰۰) و رشیدی باغی (۱۳۹۳) مطابقت دارد.

نتیجه این پژوهش، گویای رابطه مثبت و معنادار میان ریسک وضعیت مالیاتی یا اجتناب مالیاتی) و حق الزحمه حسابرسی است. به بیان دیگر، هرچه وضعیت مالیاتی شرکت‌ها از ریسک بیشتری برخوردار باشد، حساب‌رسان برای پوشش این ریسک حق الزحمه بیشتری مطالبه می‌کنند. نتایج پژوهش داناها و نکل (۲۰۱۴) حاکی از برقراری رابطه منفی (مثبت) و

معنادار بین نرخ مؤثر مالیات (ریسک وضعیت مالیاتی) با حق الزحمه حسابرسی است. به علاوه نتایج پژوهش هانلن و همکارانش (۲۰۱۲) نیز رابطه مثبت و معناداری را بین ریسک وضعیت مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی گزارش نمود. به طور خلاصه می توان گفت حسابرسان در ارزیابی های اولیه و در مرحله کسب شناخت از فعالیت صاحبکار برای تعیین حق الزحمه، اندازه شرکت و وضعیت مالیاتی شرکت ها را بررسی می کنند.

### محدودیت پژوهش

تلفیق شدن هزینه های حسابرسی با هزینه های مالی و هزینه های مشاوره در یادداشت های توضیحی صورت های مالی و عدم ارائه آن به صورت جداگانه در برخی از سال های مورد پژوهش از محدودیت های این پژوهش بوده است.

### پیشنهادها

با توجه به نتایج آزمون فرضیه ها پیشنهادهای زیر را می توان ارائه نمود:

۱. از آنجا که ناسازگاری های بازار (اطلاعات ناقص) به چسبندگی منجر می شود (قیمت ها به سرعت تغییر نمی کنند)، اما رقابت، فروشنده ها را به کاهش قیمت ها در طول زمان وادار می کند. یکی از راه ها برای جلوگیری از تخلفاتی نظیر کاهش کیفیت، آزادسازی قیمت ها توسط نهادهای ذیربط است که باعث تقویت سازوکار بازار می شود. از سویی دیگر، چون هزینه های حسابرسی شاخصی برای کیفیت حسابرسی در نظر گرفته می شود، لذا به قانونگذاران پیشنهاد می شود کف و سقف دستمزدهای حسابرسی را برای شرکت های متعدد تعیین کنند تا حسابرسان نتوانند با دریافت دستمزد کمتر، کیفیت حسابرسی را کاهش دهند.

۲. یکی از منابع دولت، وصول مالیات از شرکت هاست و اجتناب از مالیات، نوعی استفاده از خلأهای قانونی در قوانین مالیاتی برای کاهش مالیات است. از آنجا که اجتناب مالیاتی

فعالیتی به ظاهر قانونی است، به نظر می‌رسد که بیشتر از فرار مالیاتی در معرض دید باشد. اگر اجتناب مالیاتی توسط مقامات مالیاتی تشخیص داده شود در این صورت، شرکت مجبور به پرداخت - های اضافی و جریمه می‌شود که باعث کاهش جریان‌های نقدی ورودی و کاهش ثروت سهامداران می‌شود. به شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود با استفاده از راهبرد برنامه‌ریزی مالیاتی، به معنای به تعویق انداختن پرداخت مالیات تا حد ممکن و کاهش ارزش فعلی مالیات‌های پرداختی، در هزینه مالیاتی صرفه جویی کنند. در واقع برنامه‌ریزی مالیاتی به تشویق پس‌انداز و صرفه‌جویی هزینه در شرکت منجر می‌شود. این صرفه‌جویی و پس‌انداز می‌تواند از طریق سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار دولتی یا تغییر محل اقامت به پناهگاه مالیاتی (مالیات آن کمتر است) انجام گیرد. همچنین برخی از قوانین مالیاتی کشور نیز نشان می‌دهد شرکت‌هایی با فرصت‌های سرمایه‌گذاری و رشد بیشتر، می‌توانند از معافیت مالیاتی بیشتری برخوردار شوند.

با توجه به نتایج این پژوهش، توصیه‌های زیر به منظور انجام پژوهش‌های آینده ارائه می‌شود:

۱. اثر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر چسبندگی حق‌الزحمه‌های حسابرسی.

۲. تأثیر ساختار مالکیت بر چسبندگی حق‌الزحمه‌های حسابرسی.

#### یادداشت‌ها

1. Ball and Mankiw
2. Anderson
3. Cost stickiness
4. Price stickiness
5. Audit Fee Stickiness
6. De Villiers
7. Hay and Knechel
8. Dyreng and Hanlon and Maydew
9. Tax Risk
10. Chen
11. Donohoe and Knechel
12. Moutinho
13. Doogar
14. Seetharam et al
15. Calleja
16. Yasukata
17. Dierynck
18. Palmaros
19. Menon and Williams
20. Hanlon and Heitzman
21. Mcguire
22. Dunn and Mayhe
23. Hanlon and Slemrod
24. Ghosh and Lustgarten
25. Hoitash
26. Dyreng

### منابع

- اکبری، فضل الله. (۱۳۸۵). تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۲۹.
- اصلانی، امیر. (۱۳۸۰). نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت، سازمان حسابرسی، چاپ دوم، نشریه شماره ۱۵۹.
- بحری ثالث، جمال؛ بهمنون، یعقوب؛ مددی زاده، ابراهیم. (۱۳۹۵). تأثیر استراتژی مالیاتی جسورانه و ترکیب هیئت مدیره بر حق الزحمه حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۵(۲۰)، ۲۶-۱۳.
- پورحیدری، امید؛ گل محمدی شورکی، محبتی. (۱۳۹۴). تأثیر ریسک وضعیت مالیاتی شرکت بر حق الزحمه حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۲(۳)، ۳۱۸-۳۰۱.
- رشیدی باغی، محسن. (۱۳۹۳). بررسی چسبندگی حق الزحمه حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۱(۴)، ۴۴۸-۴۳۱.
- حیدری، مهدی. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر عامل رفتاری اعتماد به نفس بیش از حد مدیریت بر چسبندگی هزینه: نقش تعدیلی عوامل اقتصادی و عوامل مبتنی بر نظریه نمایندگی در آن. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۱(۲)، ۱۷۲-۱۵۱.
- صفرزاده، محمدحسین؛ بیگ پناه، بهزاد. (۱۳۹۴). چسبندگی هزینه حسابرسی مستقل در شرکت‌های ایرانی. علمی پژوهشی حسابداری مالی، ۷(۲۷)، ۷۶-۵۳.
- طیبی، سیدجمال الدین؛ ملکی، محمد رضا؛ دلگشایی؛ بهرام. (۱۳۹۳). تدوین پایان‌نامه، رساله، طرح پژوهشی و مقاله علمی. انتشارات فرودس، ۵، ۱۲۵-۱۵.
- عزیزخانی، مسعود؛ آقابیگی، زینب. (۱۳۹۲). بررسی حق الزحمه حسابرسی نخستین و سنوات آینده دوره تصدی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری، ۴(۱۵)، ۱۲۷-۱۰۵.
- کردستانی، غلامرضا؛ مرتضوی، سید مرتضی. (۱۳۹۱). بررسی تصمیمات سنجیده مدیران بر چسبندگی هزینه‌ها، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۹(۶۷)، ۷۳-۹۰.
- ملکیان، اسفندیار؛ نیکروان فرد، بیتا. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر مالکان نهادی بر دستمزد حسابرسی مستقل در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پیشرفت‌های حسابداری، ۷(۱)، ۱۶۶-۱۳۹.
- مهرانی، ساسان؛ جمشیدی ایوانکی، کوروش. (۱۳۹۰). عوامل مؤثر بر حق الزحمه‌های حسابرسی. حسابدار رسمی، ۱۳، ۷۸-۶۰.



نمازی، محمد؛ دوانی پور، ایرج. (۱۳۸۹). بررسی تجربی رفتار چسبندگی هزینه‌ها در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۷(۶۲)، ۸۵-۱۰۲.

- Akbari, F. (2006). Analysis of financial statements. *Audit Organization*, Journal 129 [In Persian].
- 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.
- Aslani, A. (2001). The economic role of auditing in free markets and supervised markets. Second Edition, *Audit Organization*, Journal No. 159 [In Persian].
- Azizkhani, M., Aghabeigi, Z. (2013). Audit fees for initial and subsequent engagements: evidence from firms listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting Knowledge*, 4(15), 105-127 [In Persian].
- Bahri Sales J., Bahnamon, Y., Madadzadeh, I. (2016). The effect of tax aggressiveness and board of director composition on audit fees. *Journal of Accounting and Auditing Management*, 5(20), 13-26 [In Persian].
- Ball, L., Mankiw, N.G. (1994). A sticky-price manifesto, national bureau of economic research. *Working Paper*, No. 4677.
- Beikpanah, B. (2013). Pricing of audit services, senior accounting officer. Faculty of management and accounting, Shahid Beheshti University [In Persian].
- Calleja, K., Stelarios, M., Thomas, D. (2006). A note on cost stickiness: Some international comparisons. *Management Accounting Research*, 17(2), 127-140.
- Chen, C.X., Gores, T., Nasev, J. (2013). Managerial overconfidence and cost stickiness. *Working Paper*, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2208622>.
- Chen, L., Krishnan, G., Pevzner, M. (2012). Pro forma disclosures, audit fees, and auditor resignations. *Journal of Accounting & Public Policy*, 31(3), 237-257.
- Chyz, J., Gaertner, F., Kausar, A., Watson, L. (2014). Overconfidence and aggressive corporate tax policy. Available at <http://ssrn.com/abstract=2408236>.
- DeVilliers, C., Hay, D., Zhang, Z. (2014). Audit fee stickiness. *Managerial Auditing Journal*, 29(1), 2-26.
- Dhaliwal, D., Lamoreaux, P., Lennox, C., Mauler, L. (2014). Management influence on auditor selection and subsequent impairments of auditor independence during the post-SOX period. *Contemporary Accounting Research*, 32(2), 575-607.
- Dierynck, B., Landsman, W.R., Renders, A. (2012). Do managerial incentives drive cost behavior? Evidence about the role of the zero earnings benchmark for labor cost

- behavior in private Belgian firms. *A Journal of the American Accounting Association*, 87(4), 1219-1246.
- Donohoe, M., Knechel, W. (2014). Does corporate tax aggressiveness influence audit pricing? *Contemporary Accounting Research*, 31(1), 284-308.
- 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.
- Dunn, K., Mayhe, B. (2004). Audit firm industry specialization and client disclosure quality. *Review of Accounting Studies*, 9(1), 35-58.
- Dyreg, S., Hanlon, M., Maydew, E. (2008). Long-run corporate tax avoidance. *The Accounting Review*, 83(1), 61-82.
- Ghosh, A., Lustgarten, S. (2006). Pricing of initial audit engagements by large and small audit firms. *Contemporary Accounting Research*, 23(2), 333-368.
- Hall, S., Walsh, M., Yates, A. (2000). Are UK companies' prices sticky? *Oxford Economic Papers*, 52(4), 25-46.
- Hanlon, M., Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), 127-178.
- Hanlon, M., Krishnan, G., Mills, L. (2012). Audit fees and book-tax differences. *Journal of the American Taxation Association*, 34(1), 55-86.
- Hanlon, M., Slemrod, J. (2009). What does tax aggressiveness signal? Evidence from stock price reactions to news about tax shelter involvement. *Journal of Public Economics*, 93(1-2), 126-141.
- Hay, D., Knechel, W.R. (2010). The effects of advertising and solicitation on audit fees. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(1), 60-81.
- Heidari, M. (2014). Examining managerial overconfidence behavioral explanation effect on cost stickiness: Comparison with economic and agency theory based factors. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 21(2), 151-172.
- Hoitash, R., Markelevich, A., Barragato, C.A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 761-786.
- Malekian E., Nikravanfard, B. (2015). The impact of institutional and governmental ownership on audit fees (firms listed in Tehran Stock Exchange). *Journal of Accounting Progress*, 7(1), 139-166.
- Martin, C. (1993). Price adjustment and market structure. *Economics Letters*, 41(2), 139-143.

- Mcguire, S.T., Omer, T.C., Wang, D. (2012). Tax Avoidance: Does tax-specific industry expertise make a difference? *The Accounting Review*, 87(3), 975-1003.
- Mehrani, S., Jamshidi Iwanaki, K. (2011). Effective factors on audit fees. *Journal of Official Accountant*, 13, 60-78 [In Persian].
- Menon, K., Williams, D.D. (2001). Long-term trends in audit fees. *A Journal of Practice and Theory*, 20(1), 115-136.
- Moutinho, V., Cerqueira, A., Brandao, E. (2012). Audit fees and firm performance. Available at <http://ssrn.com/Abstract=2180020>.
- Namazi, M., Davanipour, I. (2010). Empirical evaluation of the sticky behavior of costs the Tehran Stock Exchange market. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 17(62), 85-102 [In Persian].
- Palmrose, Z.V. (1988). An analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review*, 63(1), 55-73.
- Pourhaydari, O., Golmohammadi Shurkhi, M. (2015). The impact of corporate tax risk on audit fee. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 22(3), 301-318 [In Persian].
- Rashidi Baghi, M. (2014). Audit fee stickiness review. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 21(4), 431-448 [In Persian].
- Safarzadeh, M.H., Beikpanah, B. (2015). Audit fee stickiness in Iranian firms. *Journal of Financial Accounting*, 27(7), 53-76 [In Persian].
- Seetharaman, A., Gul, F., Lynn, S. (2002). Litigation risk and audit fees: Evidence from UK firms cross-listed on US markets. *Journal of Accounting and Economics*, 33(1), 91-115.
- Simunic, D. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1), 161-190.
- Tabibi, S.J., Maleki, M.R., Delgoshi, B. (2014). Compilation of the dissertation, research papers, scientific papers. *Ferdos Publishing*, Fifth Edition, 5, 15-125 [In Persian].
- Yasukata, K., Kajiwara, T. (2011). Are sticky costs the result of deliberate decision of managers? Online: <http://www.ssrn.com>.