

سنجش رقابت در بازار خدمات حسابداری از طریق بررسی چسبندگی حق الزحمه حسابداری

امید پورحیدری *

مجتبی گل محمدی شورکی **

چکیده

هدف این تحقیق، درک عوامل موثر بر قیمت گذاری خدمات حسابداری و سنجش رقابت پذیری بازار حق الزحمه حسابداری از طریق بررسی چسبندگی حق الزحمه حسابداری می باشد. مطالعه رفتار حق الزحمه حسابداری، می تواند علت عدم کاربرد الگوهای حق الزحمه حسابداری را در برآورد مبلغ دقیق آن روشن سازد. برای این منظور، نمونه ای متشکل از ۶۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در فاصله بین سال های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۲ انتخاب شده است. فرضیات تحقیق با استفاده از تحلیل رگرسیون مبتنی بر داده های ترکیبی و مقطعی، آزمون شده است. شواهد تحقیق نشان می دهد که حق الزحمه های حسابداری دارای چسبندگی است. به عبارتی با تغییر شرایط، تغییر قابل ملاحظه و سریع در مبلغ حق الزحمه صورت نمی گیرد. به علاوه، تغییرات مثبت در حق الزحمه، بیشتر از تغییرات منفی رخ می دهد و این یعنی واکنش صاحبکاران نسبت به افزایش در مبلغ حق الزحمه، کمتر است. این نتایج حاکی از این موضوع است که بازار حق الزحمه حسابداری در ایران غیررقابتی است و تعیین مبلغ آن بر مبنای تمام اطلاعات موجود انجام نمی شود.

واژگان کلیدی: حق الزحمه حسابداری، چسبندگی، بازار خدمات حسابداری، رقابت پذیری

* استاد حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان

** دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان. (نویسنده مسئول) mojtaba_g647@yahoo.com

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۰۳/۱۷

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۰۲/۰۵

مقدمه

منافع اقتصادی موسسات حسابرسی از طریق حق الزحمه‌ای تامین می‌شود که از انعقاد قرارداد با صاحب کاران عاید می‌شود. حساب‌رسان، برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی از عوامل گوناگونی استفاده می‌کنند و تحقیقات زیادی نیز در رابطه با شناسایی و ارزیابی این عوامل انجام شده است. عوامل توصیفی که در اغلب مطالعات مدنظر قرار گرفته‌اند؛ شامل عوامل ریسک، حجم و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی بوده است (ساندر، ۱۹۹۷، ۶).

هی، نکل و وانگ (۲۰۰۶) با بررسی جامع تحقیقات قبل از خود در مورد حق الزحمه حسابرسی، به این نتیجه رسیدند که در بیشتر موارد، متغیرهای یکسانی به عنوان عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی شناسایی شده است. با این حال، آنها از دو نکته حائز اهمیت نیز غافل نشدند. یکی اینکه، شدت تاثیر (ضریب تعیین) در تحقیقات مختلف، دچار نوسان بوده است و دوم، جهت تاثیر (رابطه مستقیم یا معکوس) در تحقیقات مورد مطالعه، گاهی متضاد بوده است. آنها با تجزیه و تحلیل خود، این چالش‌ها را به مواردی نظیر اتخاذ روش نمونه‌گیری اشتباه، تفاوت در شرایط اقتصادی و تجاری، استفاده از متغیرهای مقیاس‌نشده، عدم توجه به کیفیت حسابرسی و انجام خدماتی غیر از اعتباردهی هم‌زمان با انجام حسابرسی نسبت دادند.

با توجه به جوانب مطرح شده می‌توان نتیجه گرفت که الگوهای حق الزحمه حسابرسی، کاملاً قادر به تعیین سطح حق الزحمه حسابرسی نیستند (ویلیرز و همکاران، ۲۰۱۴، ۸). علاوه بر موارد بیان شده در تحقیق هی و همکاران (۲۰۰۶)، از راه کارهای توجیه این مسئله و متعاقباً حل آن، بررسی رفتار حق الزحمه حسابرسی و چگونگی نوسانات آن در شرایط مختلف است و این طور به نظر می‌رسد که با بررسی رفتار حق الزحمه حسابرسی، می‌توان درک بهتری از بازار حسابرسی نیز فراهم نمود (فرگوسن و همکاران، ۲۰۰۵، ۳).

بیان مسئله و اهمیت آن

در این تحقیق، به نوسانات و رفتار حق الزحمه حسابرسی از دیدگاه ادبیات اقتصادی چسبندگی قیمت (حق الزحمه حسابرسی) توجه می‌شود. طبق ادبیات مزبور، چسبندگی حق الزحمه حسابرسی به این معنی است که حق الزحمه در برابر تغییر شرایط، ثابت بوده یا اینکه واکنش سریع از خود نشان نمی‌دهد یا حداقل این موضوع که تغییرات رخ داده در

آن، کمتر از مقدار مورد انتظار بر اساس الگوها است (بال و منکیو، ۱۹۹۴، ۱۱). بنابراین چسبنده بودن حق الزحمه حسابرسی از عواملی است که در الگوهای مربوط لحاظ نشده و باعث ضعف الگوها در برآورد مبلغ دقیق آن می‌شود و بررسی اثرات آن، راهگشای چالش‌های الگوهای مربوط می‌باشد. از طرفی، بررسی حق الزحمه حسابرسی در طول زمان و به عبارت بهتر، میزان چسبندگی، درک بهتری از بازار حسابرسی را برای پژوهشگران، حساب‌رسان و قانون‌گذاران فراهم می‌نماید (هی و همکاران، ۲۰۰۶، ۹).

مطالعات متعددی از این تفکر حمایت می‌کنند که قیمت‌ها (حق الزحمه حسابرسی) در بازارهای رقابتی، میزان چسبندگی پایین‌تری را به دنبال دارد (مارتین، ۱۹۹۳؛ کارلتن، ۱۹۸۶؛ ویس، ۱۹۹۳؛ هال و همکاران، ۲۰۰۰)؛ زیرا بازارهای رقابتی، دست‌اندرکاران بازار را مجبور می‌کنند که از قیمت‌های استاندارد تبعیت کنند و قیمت‌های بالاتر از طرف بازار طرد می‌شود (ویلیرز و همکاران، ۲۰۱۴، ۶). این تحقیق درصدد است تا در وهله اول، چسبندگی حق الزحمه حسابرسی در بازار حسابرسی ایران را بررسی نموده و در وهله بعد بتوان با در نظر گرفتن میزان چسبندگی مزبور، در خصوص رقابتی بودن بازار حسابرسی اظهار نظر نمود.

چارچوب نظری

حق الزحمه حسابرسی

اغلب محققان در تحقیق پیرامون حق الزحمه‌های حسابرسی، از الگوی ارائه شده توسط سیمونیک (۱۹۸۰) استفاده می‌کنند. در این الگو، از دو جزء کار حسابرسی و زیان مورد انتظار به عنوان عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی نام برده شده است:

$$\text{AUDFEE} = P \times Q + E(L) \quad \text{رابطه (۱)}$$

هزینه‌های کار، به سطح کارکنان (P) و مقدار زمان مورد نیاز (Q) برای انجام حسابرسی مربوط می‌شود. زیان مورد انتظار (E(L)) شامل هزینه‌های دعاوی احتمالی، هزینه‌های شهرت و اعتبار و جرائم قانونی احتمالی ناشی از اجرای حسابرسی است. در این الگو، چسبندگی حق الزحمه حسابرسی از بعد متغیرهای معرفی شده قابل توجیه است. موسسات حسابرسی در ایران با اینکه از ظرفیت بالقوه‌ای برای به کارگیری کارکنان جدید و اختصاص زمان بیشتر در پاسخ به تقاضاهای جدید برخوردارند؛ ولی به نظر می‌رسد که موسسات از ظرفیت بالفعل خود استفاده کرده و از میزان کیفیت کار حسابرسی می‌کاهند و

یا از طریق روش‌های انگیزشی برای ارتقای بهره‌وری، حق‌الزحمه کمتری نسبت به مبلغ مورد انتظار دریافت می‌دارند. به علاوه، زیان‌های مورد انتظار ناشی از قصور حسابرس در شرایط تجاری ایران کمتر مشهود است و می‌توان استدلال نمود که موسسات حسابرسی از این بابت، حق‌الزحمه حسابرسی را تعدیل نمی‌کنند. در هر حال، این موضوعات در این تحقیق آزمون شده است.

در تحقیق هی و همکاران (۲۰۰۶)، عوامل موثر بر حق‌الزحمه حسابرسی به صورت کلی در سه دسته تقسیم‌بندی شده است. در این راستا، عوامل اندازه شرکت، پیچیدگی، ریسک ذاتی، سودآوری، اهرم مالی، ساختار مالکیت، کنترل داخلی، حاکمیت شرکتی و نوع صنعت به عنوان ویژگی‌های منتسب به مشتری و کلان موثر بر حق‌الزحمه حسابرسی شناسایی شده است. همچنین، عوامل کیفیت حسابرس، دوره تصدی حسابرس و موقعیت مکانی حسابرس به عنوان عوامل مختص حسابرس و موثر بر حق‌الزحمه حسابرسی مطرح شده است. در ضمن عوامل تاخیر در صدور گزارش حسابرسی، فصل اوج کار حسابرسی و ارائه خدمات غیرحسابرسی و نوع گزارشگری به عنوان عوامل شغلی موثر بر حق‌الزحمه حسابرسی بیان شده است.

عوامل معرفی شده توسط هی و همکاران (۲۰۰۶)، حاصل بررسی تعداد زیادی از مطالعات در زمینه حق‌الزحمه حسابرسی است. به نظر می‌رسد اگر از این بعد به حق‌الزحمه حسابرسی نگاه شود، می‌توان میزان چسبندگی کمتری را برای آن، مد نظر داشت و به عبارتی بازار رقابتی در واکنش به تغییرات در این عوامل موثر است.

چسبندگی قیمت (حق‌الزحمه حسابرسی)

در ادبیات اقتصادی، قیمت‌های چسبنده^۱ به قیمت‌هایی گفته می‌شود که در برابر تغییر شرایط، به سرعت تغییر نکنند (بال و منکیو، ۱۹۹۴، ۲). تحقیق در مورد چسبندگی^۲ (هزینه‌ها) در حسابداری مدیریت به خوبی مستند شده است. مطالعات انجام شده در حسابداری مدیریت نشان می‌دهد که ارتباط بین فروش و طبقات هزینه‌ها، دقیقاً متناسب با نوسانات افزایشی یا کاهش‌ی نیست و افزایش هزینه‌ها به مراتب از کاهش هزینه‌ها سریع‌تر رخ می‌دهد (اندرسون و همکاران، ۲۰۰۳، ۶۲). چسبندگی هزینه‌ها بدین معنی است که افزایش

1. Sticky price
2. stickiness

هزینه‌ها در زمان افزایش فروش، بیشتر از کاهش همان مقدار هزینه‌ها در زمان کاهش فروش است. برای مثال، اگر درآمد فروش به میزان ۱۵ درصد افزایش یابد، هزینه‌ها ۱۰ درصد افزایش می‌یابد؛ اما اگر درآمد فروش معادل همان ۱۵ درصد کاهش یابد، هزینه‌ها معادل ۹ درصد کاهش می‌یابد. در چنین وضعیتی هزینه‌های مورد نظر چسبنده خواهند بود (ویس، ۲۰۱۰، ۱۴۵۵).

این تحقیق با الگو گرفتن از تحقیق اندرسون و همکاران (۲۰۰۳)، نوسانات حق‌الزحمه حسابرسی را بررسی می‌کند. البته این نکته را باید مد نظر داشت که چسبندگی هزینه^۱ با چسبندگی فروش^۲ (قیمت) متفاوت است. چسبندگی هزینه در ادبیات حسابداری مدیریت بررسی شده است؛ در حالی که، چسبندگی قیمت در زمره ادبیات اقتصادی قرار می‌گیرد. چسبندگی هزینه به نوسانات کل هزینه‌ها اطلاق می‌شود و این هزینه‌ها توسط مدیر قابل کنترل هستند ولی حق‌الزحمه حسابرسی با توافق مدیر و حسابرس تعیین می‌شود (ویلیرز و همکاران، ۲۰۱۴، ۴).

ادبیات اقتصادی، چسبندگی قیمت را در شرایطی متصور می‌داند که فروشندگان، درک کاملی از بازار ندارند. چسبندگی قیمت‌ها در اقتصاد کلان از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است؛ زیرا در تشریح علت زمان‌بر بودن نتایج اعمال سیاست‌های پولی راهگشاست (بال و منکیو، ۱۹۹۴). در صورتی که فروشندگان (حسابرسان) درک کاملی از شرایط بازار نداشته باشند برای از دست ندادن خریداران (صاحبکاران حسابرسی)، از تعدیلات زیاد و مستمر در قیمت‌های خود اجتناب می‌ورزند (روتمبرگ، ۲۰۰۵).

بادری و فالکینگر (۱۹۹۰) نیز نشان دادند در صورتی که فروشندگان از بازار، اطلاعات ناقصی داشته باشند به جای قیمت‌گذاری مبتنی بر سازوکار عرضه و تقاضا از قیمت‌گذاری مبتنی بر بهای تمام شده استفاده می‌کنند و قیمت‌های خود را به تدریج تعدیل می‌کنند. بنابراین، در صورتی که حسابرسان نیز درک کاملی از صاحبکاران خود در خصوص چگونگی واکنش آنها به تغییرات در حق‌الزحمه حسابرسی نداشته باشند، همین وضع متصور خواهد بود. برای این منظور در وهله اول، با استفاده از یک مدل استاندارد، حق‌الزحمه حسابرسی مورد انتظار برای هر سال - شرکت برآورد خواهد شد. سپس،

1. Cost stickiness
2. Price stickiness

نوسانات حق الزحمه واقعی با نوسانات مورد انتظار پیش‌بینی شده توسط مدل، مقایسه خواهد شد.

پیشینه و تاریخچه تحقیق

تحقیقات خارجی

- ویلیرز و همکاران (۲۰۱۴)، چسبندگی حق الزحمه حسابرسی را در فاصله بین سال‌های ۲۰۰۰ الی ۲۰۰۸ در ایالات متحده بررسی کردند. نتایج تحقیق آنها حاکی از چسبندگی-بودن حق الزحمه حسابرسی بوده است. در ضمن، آنها نشان دادند که صاحبکاران در مقابل افزایش در حق الزحمه حسابرسی به تصور افزایش کیفیت حسابرسی، واکنش کمتری نشان می‌دهند و افزایش در حق الزحمه حسابرسی را پذیرا هستند.
- هی و نکل (۲۰۱۰) در خصوص تغییر در حق الزحمه حسابرسی در نتیجه تغییر در مقررات موثر بر آن تحقیق کردند. برای این منظور آنها تاثیر حذف محدودیت تبلیغات را آزمودند. نتایج تحقیق آنها نشان داده است که تبلیغات برای اخذ کار منجر به افزایش مبلغ حق الزحمه حسابرسی در بازار حسابرسی شده است و این افزایش در خصوص موسسات بزرگ، بیشتر بوده است. این دو محقق با الهام از ادبیات اقتصادی (هان، ۲۰۰۴) بیان نمودند که افزایش تبلیغات از دید صاحبکاران به منزله افزایش کیفیت تعبیر می‌شود و بنابراین در برابر افزایش در حق الزحمه حسابرسی مقاومت نمی‌کنند.
- فرگوسن، لنکس و تیلور (۲۰۰۵) عدم انعطاف‌پذیری حق الزحمه حسابرسی را در بازاری با شرایط ناقص و اصطکاک^۱ مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق آنها نشان داده است که: ۱- ارتباط مثبت و معنی‌داری بین عدم انعطاف‌پذیری حق الزحمه حسابرسی و بازار متمرکز حسابرسی وجود دارد؛ ۲- عدم انعطاف‌پذیری حق الزحمه حسابرسی در خصوص تعدیلات کاهشی نسبت به تعدیلات افزایشی بیشتر است و نهایتاً اینکه ۳- عدم انعطاف‌پذیری حق الزحمه حسابرسی بیشتر در نتیجه اطلاعات ناقص در مورد کیفیت حسابرسی بروز می‌کند.

1. friction

تحقیقات داخلی

اگرچه در ایران، در خصوص عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی تحقیق صورت گرفته است، ولی انجام تحقیق جامع برای بررسی تمام متغیرهای موثر و متعاقب آن بررسی رفتار حق الزحمه حسابرسی در بازار حسابرسی نسبت به الگوی جامع، مغفول مانده و در تحقیقات، صرفاً متغیرهای جدیدی برای سنجش تاثیر آنها بر حق الزحمه حسابرسی آزمون شده‌اند. بنابراین، درک رفتار حق الزحمه حسابرسی از نتایج تحقیقات داخلی به طور مستقیم میسر نیست. با این حال، می‌توان از نتایج برخی تحقیقات، چنین اثری را مشاهده نمود.

- رجبی و محمدی خشوئی (۱۳۸۷) نشان دادند که رابطه مستقیم و معنی‌داری بین حق الزحمه حسابرسی با لگاریتم متوسط مجموع دارایی‌ها و درآمدهای عملیاتی، پایان سال مالی و نوع حسابرس و با درصد سهم اولین سهامدار عمده، رابطه معکوس وجود دارد و متغیرهای تعداد کارکنان، نسبت سود قبل از بهره و مالیات به دارایی‌ها، نسبت مجموع حساب‌های دریافتی و موجودی مواد و کالا به دارایی‌ها، نسبت بدهی‌ها به دارایی‌ها (اهرم مالی)، نسبت اعضای غیرموظف هیئت مدیره و درصد سهم نهادهای دولتی و شبه‌دولتی بر مبلغ حق الزحمه حسابرسی تاثیری ندارد.
- حساس یگانه و علوی طبری (۱۳۸۲) با استفاده از الگوی سیمونیک (۱۹۸۰) و پالمرز (۱۹۸۶) به این نتیجه رسیدند که حق الزحمه حسابرسی مستقل با پیچیدگی بنگاه اقتصادی در ارتباط است و افزایش منابع صرف شده برای بخش حسابرسی داخلی بنگاه موجب کاهش حق الزحمه حسابرسی مستقل می‌شود و این کاهش در بنگاه‌های اقتصادی که حسابرسان داخلی به سطوح بالاتر از معاون مالی و اداری گزارش می‌کنند بیشتر است.
- رحیمیان، قیطاسی و کریمی (۱۳۸۹) با استفاده از الگوی سیمونیک (۱۹۸۰) و کنترل عوامل کیفیت حسابرسی، اندازه واحد مورد رسیدگی، ریسک مالی، سودآوری، پیچیدگی حسابرسی، اظهارنظر حسابرسی، تغییر حسابرس و پایان سال مالی، نشان دادند حق الزحمه حسابرسی در مرحله افول نسبت به مراحل رشد و بلوغ به طور معناداری بالاتر است.
- نیکبخت و تنانی (۱۳۸۹) نیز رابطه معنی‌داری بین حق الزحمه حسابرسی با اندازه شرکت، پیچیدگی عملیات صاحبکار و نوع حسابرس مشاهده نمودند و متغیرهای

ریسک حسابرسی، تحصیلات و تجربه مسئول تهیه کننده صورت‌های مالی را بی‌تاثیر دانستند.

- ملکیان، احمدپور و طالب‌تبار آهنگر (۱۳۹۱) با این نتیجه که حاکمیت شرکتی ضعیف منجر به حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری می‌شود، عواملی از قبیل تمرکز مالکیت، اهرم مالی، بازده دارایی‌ها و نسبت مجموع حساب‌هاب دریافتی و موجودی کالا به دارایی‌ها را بی‌تاثیر بر حق‌الزحمه حسابرسی یافتند.
- تنانی و منصوری سرنجیانه (۱۳۹۲) عکس‌العمل بازار سهام نسبت به حق‌الزحمه‌های غیرعادی را بررسی نمودند. آنها با این استدلال که حق‌الزحمه حسابرسی بیشتر، باعث افزایش کیفیت حسابرسی و وابستگی مالی حساب‌رسان به صاحبکار و از دست دادن استقلال آنها می‌شود به این نتیجه رسیدند که بازار سهام به حق‌الزحمه‌های غیرعادی به طور مثبت عکس‌العمل نشان می‌دهند.
- عزیزخانی و آقاییگی (۱۳۹۲) به این نتیجه رسیدند که مبلغ حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین بالاتر از حق‌الزحمه حسابرسی سال‌های آینده دوره تصدی حسابرسان است و این امر را با توجه به تاثیر آن بر استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی تفسیر نمودند.

سوالات تحقیق

در این تحقیق، به سوالات زیر پاسخ داده خواهد شد:

- ۱- رفتار حق‌الزحمه‌های حسابرسی نسبت به تغییر شرایط چگونه است؟
- ۲- آیا افزایش در حق‌الزحمه حسابرسی نسبت به کاهش آن، بیشتر و سریع‌تر صورت می‌گیرد؟

فرضیات تحقیق

فرضیه اول: حق‌الزحمه‌های حسابرسی، آن‌چنان که توسط الگوها قابل پیش‌بینی است، به سرعت نسبت به تغییر شرایط واکنش نشان نمی‌دهند.

در ادبیات اقتصادی در مواردی که کیفیت قابل تشخیص و تمیز نباشد، فرض بر این است که قیمت می‌تواند معیاری برای کیفیت باشد (شپیرو، ۱۹۸۳). این موضوع در

خصوص حق الزحمه حسابرسی نیز صادق است و فرض بر این است که حق الزحمه حسابرسی بالاتر، کیفیت حسابرسی بیشتری را در بردارد (کراسول و همکاران، ۱۹۹۵؛ فرگوسن و همکاران، ۲۰۰۵). بنابراین در صورتی که صاحبکاران، حق الزحمه حسابرسی بیشتر را نشانه‌ای از کیفیت حسابرسی بیشتر تلقی نمایند در برابر افزایش حق الزحمه حسابرسی، مقاومت کمتری از خود نشان می‌دهند. با توجه به این موضوعات و به تبعیت از الگوهای ارائه شده در حسابداری مدیریت در خصوص چسبندگی هزینه‌ها و برای سنجش میزان چسبندگی حق الزحمه حسابرسی، فرضیه دوم به این شرح تدوین شده است:

فرضیه دوم: افزایش در حق الزحمه‌های حسابرسی (پیش‌بینی شده) نسبت به کاهش در حق الزحمه‌های حسابرسی (پیش‌بینی شده) بیشتر و سریع‌تر صورت می‌گیرد.

روش تحقیق

تحقیق حاضر بر مبنای هدف، کاربردی و برحسب روش، تحقیق توصیفی-همبستگی محسوب می‌شود. برای آزمون فرضیات تحقیق، رگرسیون خطی چند متغیره مورد استفاده قرار خواهد گرفت.

جامعه آماری این تحقیق شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشند. دوره زمانی تحقیق از سال ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۲ می‌باشد. از جامعه آماری تحقیق، به روش حذفی (غربال‌گری)، نمونه‌ای که دارای شرایط زیر باشد انتخاب خواهد شد:

۱. سال مالی آنها منتهی به پایان اسفندماه باشد.
۲. جزو شرکت‌های سرمایه‌گذاری و سایر واسطه‌گری‌های مالی نباشند.
۳. از اطلاعات مالی غیر تلفیقی حسابرسی شده برخوردار باشند.
۴. میزان حق الزحمه حسابرسی (هزینه‌های حسابرسی) در یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی افشا شده باشد.

با توجه به اطلاعات فوق تعداد ۶۱ شرکت انتخاب گردید. با در نظر گرفتن دوره زمانی تحقیق، تعداد کل داده‌های تحقیق ۳۶۶ شرکت - سال می‌باشد. داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار EViews8 تحلیل شده‌اند.

الگوهای تحقیق و متغیرهای آن

برای برآورد حق الزحمه حسابرسی پیش‌بینی شده در نتیجه بررسی مطالعات خارجی و داخلی و شناسایی مهم‌ترین عوامل تاثیرگذار آزمون‌شده (هی و همکاران، ۲۰۰۶؛ ویلیرز و همکاران، ۲۰۱۴) از الگوی زیر استفاده شده است:

رابطه (۲)

$$\begin{aligned} \ln FEE_{it} = & \alpha + \beta_1 LNSIZE_{it} + \beta_2 CATA_{it} + \beta_3 REC.INVTA_{it} + \beta_4 \\ & ROA_{it} + \beta_5 S.OWNER_{it} + \beta_6 BIG_{it} + \beta_7 DEBT_{it} + \beta_8 \\ & + \beta_9 LOSS_{it} + \beta_{10} OPINION_{it} \end{aligned}$$

که در آن:

$\ln FEE_{it}$: لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی شرکت i در سال t ،

$LNSIZE_{it}$: لگاریتم طبیعی متوسط کل دارایی‌ها و فروش (در ایران موسسات حسابرسی برای محاسبه سطح اهمیت نیز از متوسط کل دارایی‌ها و فروش استفاده می‌کنند)،

$CATA_{it}$: نسبت دارایی‌های جاری به کل دارایی‌ها،

$REC.INVTA_{it}$: نسبت مجموع حسابهای دریافتی و موجودی مواد و کالا به کل دارایی‌ها،

$DEBT_{it}$: معرف اهرم مالی که از طریق نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها کمی شده است،

ROA_{it} : نسبت سودآوری که همان نسبت سود قبل از مالیات به کل دارایی‌ها می‌باشد،

$S.OWNER_{it}$: درصد مالکیت سهامدار عمده،

BIG_{it} : متغیر مصنوعی دارای ارزش ۱، در صورتی که حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی باشد و در غیر این صورت دارای ارزش صفر می‌باشد،

$LOSS_{it}$: متغیر مصنوعی دارای ارزش ۱ در صورتی که شرکت در سال مورد حسابرسی یا سال قبل زیان گزارش نموده باشد و در غیر این صورت ارزش صفر در الگو لحاظ می‌شود و

$OPINION_{it}$: متغیر مصنوعی دارای ارزش ۱ در صورتی که نوع اظهار نظر حسابرس تعدیل شده باشد و در غیر این صورت ارزش صفر در الگو لحاظ می‌شود.

برای بررسی چسبندگی حق الزحمه حسابرسی از الگوی ارائه شده توسط اندرسون و همکاران (۲۰۰۳) استفاده شده است. با این تفاوت که لگاریتم تغییر در حق الزحمه پیش-بینی شده توسط رابطه ۲ جایگزین عامل هزینه در الگوی مربوط به چسبندگی هزینه‌ها شده است:

$$\text{Ln}(AF_t/AF_{t-1}) = \beta_0 + \beta_1 \text{Ln}(EAF_t/EAF_{t-1}) + \varepsilon \quad (\text{رابطه ۳})$$

که در آن، AF معرف حق الزحمه واقعی حسابرسی و EAF معرف حق الزحمه حسابرسی پیش‌بینی شده با استفاده از رابطه ۲ می‌باشد. در صورتی که β_1 در رابطه ۳ کمتر از یک باشد فرضیه اول تایید خواهد شد و این بدین معنی است که حق الزحمه حسابرسی نسبت به مقدار مورد انتظار کمتر واکنش نشان می‌دهد. به تبعیت از الگوهای چسبندگی هزینه، در ارتباط با چسبندگی حق الزحمه حسابرسی نیز باید بین تغییرات مثبت و منفی تفاوت قائل شد. برای این منظور از الگوی زیر استفاده شده است:

رابطه ۴)

$$\text{Ln}(AF_t/AF_{t-1}) = \beta_0 + \beta_1 \text{Ln}(EAF_t/EAF_{t-1}) + \beta_2 \text{Decrease_Dummy} \times \text{Ln}(EAF_t/EAF_{t-1}) + \varepsilon$$

که در آن Decrease_Dummy متغیری مصنوعی است دارای ارزش ۱ در صورتی که $\text{Ln}(EAF_t/EAF_{t-1})$ منفی شود و در غیر این صورت ارزش صفر در الگو منظور خواهد شد. سایر متغیرها در رابطه ۳ تعریف شده‌اند. در صورتی که β_2 در رابطه ۴ معنی‌دار باشد فرضیه دوم تحقیق تایید خواهد شد و بدین معنی است که تعدیلات منفی (کاهش) در حق الزحمه حسابرسی، کمتر از تعدیلات مثبت (افزایش) می‌باشد و شدت چسبندگی بالاست. این توضیح ضروری است که در این تحقیق، چسبندگی حق الزحمه حسابرسی با مدنظر قراردادن داده‌های ترکیبی متشکل از کلیه شرکت-سال‌ها مورد مطالعه قرار گرفته است و در پایان برای استحکام نتایج تحقیق و اجرای تجزیه و تحلیل حساسیت، رفتار حق الزحمه حسابرسی برای هر یک از سال‌های مورد مطالعه به طور جداگانه نیز بررسی شده است.

تجزیه و تحلیل و یافته‌های تحقیق

آمار توصیفی و تجزیه و تحلیل آن

جدول شماره ۱، آماره توصیفی متغیرهای تحقیق را نشان می‌دهد (تعداد مشاهدات، ۳۶۶ شرکت-سال می‌باشد). همان‌طور که قابل مشاهده است لگاریتم طبیعی حداقل مبلغ حق الزحمه حسابرسی در داده‌های مورد مطالعه ۲/۸۹ می‌باشد که معادل ۱۸ میلیون ریال

است و حداکثر مبلغ حق الزحمه حسابرسی نیز معادل ۵/۳۱۷ میلیون ریال بوده است (داده‌ها بر حسب میلیون ریال، مقیاس شده است). در ضمن، بیشینه مبلغ حق الزحمه حسابرسی مربوط به شرکت - سالی است که دارای بیشینه اندازه معرفی شده نیز می‌باشد؛ به عبارتی، متوسط جمع دارایی‌ها و فروش آن معادل ۱۱۰,۵۰۰,۰۰۰ میلیون ریال (لگاریتم طبیعی معادل ۱۸/۵۲) است. همچنین، به طور متوسط ۶۵ درصد از منابع مالی مورد نیاز شرکت توسط بدهی‌ها تامین مالی شده است و شرکت - سال‌های مورد مطالعه از میانگین سودآوری به اندازه ۱۲ درصد کل دارایی‌ها برخوردار هستند. در ضمن، خطای استاندارد ضریب چولگی و ضریب کشیدگی برای داده‌های تحقیق به ترتیب ۰/۱۲۸ و ۰/۲۵۴ محاسبه شده است و این بدین معنی است که داده‌ها از توزیع نرمال برخوردارند. به علاوه با توجه به تعداد داده‌های تحقیق (۳۶۶ شرکت - سال) و قضیه حد مرکزی می‌توان نرمال - بودن توزیع داده‌ها را نیز نتیجه گرفت (آذر و مومنی، ۱۳۸۸).

جدول ۱) آمار توصیفی الگوی برآورد حق الزحمه حسابرسی

نام متغیر	میانگین	حداقل	حداکثر	انحراف معیار
Ln FEE	۶/۲۶	۲/۸۹	۸/۵۴	۰/۷۸
LNSIZE	۱۳/۰۹	۹/۹۹	۱۸/۵۲	۱/۲۷
CATA	۰/۶۸	۰/۰۸	۰/۹۸	۰/۱۸
REC.INVTA	۰/۵۶	۰/۰۸	۰/۹۲	۰/۱۸
DEBT	۰/۶۵	۰/۰۹	۱/۷۲	۰/۲۳
ROA	۰/۱۲	-۰/۳۴	۰/۶۳	۰/۱۵
S.OWNER	۰/۵۱	۰/۹۹	۰/۰۲	۰/۲۰

در وهله بعد، با استفاده از رابطه ۲ عوامل موثر بر سطح حق الزحمه حسابرسی و میزان تاثیر هر یک با در نظر گرفتن داده‌های ترکیبی مربوط به شرکت - سال، بررسی شده است. نتایج حاصل از برآورد حق الزحمه حسابرسی در جدول شماره ۲، نشان داده شده است. مقدار ثابت برآورد شده توسط الگو به اندازه ۲/۰۶ می‌باشد که معادل ۷/۸۳ میلیون ریال است. به عبارتی، حسابرسان فارغ از هر شرایطی، این مبلغ را برای هر کار حسابرسی مد نظر قرار داده‌اند. این مبلغ را می‌توان برای پوشش هزینه‌های اخذ کار، انعقاد قرارداد و صدور گزارش حسابرسی و سایر هزینه‌های اداری نسبت داد. علائم مورد انتظار در جدول شماره

۲ با مطالعه تحقیقات پیشین در این رابطه و به ویژه تحقیق هی و همکاران (۲۰۰۶) استخراج شده است.

جدول شماره ۲، نشان می‌دهد که حق الزحمه حسابرسی با اندازه شرکت، رابطه مثبت و معنی‌داری دارد و در صورتی که حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی باشد، حق الزحمه بیشتری پرداخت خواهد شد (معنی دار بودن BIG). هم‌چنین، رابطه منفی و معنی‌دار بین اظهار نظر تعدیل‌شده و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد و این موضوع را می‌توان به این نحو بیان نمود که اگر حسابرس، نظر مقبول (تعدیل‌نشده) اظهار نماید از جانب صاحبکار حق الزحمه بیشتری دریافت می‌دارد. اگرچه نتایج، حاکی از عدم تاثیرگذاری بیشتر متغیرهای معرفی‌شده توسط محققان است؛ با این حال، ضریب تعیین تعدیل‌شده با در نظر گرفتن همین تعداد محدود متغیرها (اندازه شرکت، نوع موسسه حسابرسی، نوع اظهار نظر و مقدار ثابت) نیز ۰/۴۸ می‌باشد و حاکی از مناسب بودن الگوی به کار رفته می‌باشد و به نظر می‌رسد که این موضوع با شرایط تجاری و محیط حرفه حسابرسی ایران نیز سازگارتر است. تفسیر مشروح این عوامل، در مجال این مقاله نمی‌گنجد.

جدول (۲) نتایج برآورد حق الزحمه حسابرسی

متغیر	ضریب متغیر	علامت مورد انتظار	آماره t	انحراف معیار	سطح معنی‌داری
LNSIZE	۰/۳۳	+	۱۱/۸	۰/۰۲۷	۰/۰۰۰
CATA	-۰/۰۷	±	-۰/۲۵	۰/۳۱۴	۰/۷۹۹
REC.INVTA	-۰/۰۵	±	-۰/۱۸	۰/۳۲۱	۰/۸۵۴
DEBT	-۰/۱۳	±	-۰/۶۸	۰/۱۹۸	۰/۴۹۵
ROA	-۰/۲۶	±	-۰/۹۱	۰/۲۹۴	۰/۳۶۱
S.OWNER	۰/۰۰۱	±	۱/۱۰	۰/۰۰۱	۰/۲۷۱
BIG	۰/۵۴	+	۶/۰۴	۰/۰۸۹	۰/۰۰۰
LOSS	-۰/۰۱	+	-۰/۱۰	۰/۱۰۱	۰/۹۱۷
OPINION	-۰/۰۵	±	-۲/۹۰	۰/۰۱۷	۰/۰۰۳
α (مقدار ثابت)	۲/۰۶	±	۵/۲۳	۰/۳۹۴	۰/۰۰۰

ضریب تعیین تعدیل‌شده: ۰/۴۸
آماره دوربین-واتسون: ۱/۰۲۴
آماره F: ۳۸/۶۷
احتمال آماره F: ۰/۰۰۰

از نتایج به دست آمده در جدول شماره ۲، می‌توان پیش‌بینی نمود که حق‌الزحمه‌های حسابرسی در بازار ایران از چسبندگی بالایی برخوردار باشد؛ زیرا حسابرسان تمام عوامل را مورد بررسی قرار نمی‌دهند و به عبارتی، اطلاعات آنها ناقص است. در هر حال، برای اثبات این موضوع، فرضیات تحقیق آزمون شده است.

آزمون فرضیه اول

برای آزمون فرضیه اول، ابتدا حق‌الزحمه حسابرسی با توجه به نتایج جدول شماره ۲، به شرح زیر برآورد شده است:

$$EAF_{it} = 2/06 + 0/33 \text{ LNSIZE} + 0/54 \text{ BIG} - 0/05 \text{ OPINION} \quad (\text{رابطه ۵})$$

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول در جدول شماره ۳، نشان داده شده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود، مقدار β_1 محاسبه شده ۰/۲۴۳ می‌باشد و کوچکتر از ۱ می‌باشد و به این معنی است که حق‌الزحمه حسابرسی چسبنده بوده و نسبت به مبلغ مورد انتظار واکنش کمتری نشان می‌دهد و فرضیه اول تحقیق تایید می‌شود.

جدول (۳) نتایج آزمون فرضیه اول

$\text{Ln}(AF_t/AF_{t-1}) = \beta_0 + \beta_1 \text{Ln}(EAF_t/EAF_{t-1}) + \varepsilon$				
متغیر	ضریب	آماره t	انحراف معیار	سطح معنی‌داری
β_0 (مقدار ثابت)	۰/۰۹۴	۳/۳۳	۰/۰۲۸	۰/۰۰۱
$\text{Ln}(EAF_t/EAF_{t-1})$	۰/۲۴۳	۴/۳۶	۱/۱۵۱	۰/۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده: ۰/۰۶		آماره دوربین-واتسون: ۱/۹۷		
آماره F: ۱۹/۰۱		سطح معنی‌داری آماره F: ۰/۰۰۰		

آزمون فرضیه دوم

جدول شماره ۴، نتایج آزمون فرضیه دوم را نشان می‌دهد. با توجه به اینکه ضریب β_2 محاسبه شده، در سطح اطمینان ۹۰ درصد معنی‌دار است (سطح معنی‌داری ۰/۰۶۲)، می‌توان نتیجه گرفت که تعدیلات منفی از تعدیلات مثبت کمتر است و به عبارتی شدت چسبندگی بالاست و یا اینکه صاحبکاران در مقابل افزایش حق‌الزحمه حسابرسی واکنش کمتری نشان می‌دهند و این موضوعات حاکی از تایید فرضیه دوم تحقیق می‌باشد. همچنین

می‌توان اظهار نمود که حق‌الزحمه حسابرسی فقط به اندازه ۱۹,۴ (۰/۱۳۳ - ۰/۳۲۷) درصد کاهش مورد انتظار توسط الگو، کاهش می‌یابد.

جدول (۴) نتایج آزمون فرضیه دوم

$\text{Ln} (AF_t/AF_{t-1}) = \beta_0 + \beta_1 \text{Ln} (EAF_t/EAF_{t-1}) + \beta_2 \text{Decrease_Dummy} \times \text{Ln} (EAF_t/EAF_{t-1}) + \varepsilon$				
متغیر	ضریب	آماره t	انحراف معیار	سطح معنی‌داری
β_0 (مقدار ثابت)	۰/۰۴۳	۱/۱۲	۰/۰۳۹	۰/۲۶۰
$\text{Ln} (EAF_t/EAF_{t-1})$	۰/۳۲۷	۴/۵۷	۱/۱۵۲	۰/۰۰۰
$\text{Decrease_Dummy} \times \text{Ln} (EAF_t/EAF_{t-1})$	-۰/۱۳۳	-۱/۸۶	۰/۰۸۳	۰/۰۶۲
ضریب تعیین تعدیل‌شده: ۰/۰۶۵		آماره دوربین-واتسون: ۱/۹۷		
آماره F: ۱۱/۳۱		سطح معنی‌داری آماره F: ۰/۰۰۰		

تجزیه و تحلیل حساسیت

در آزمون‌های قبلی، حق‌الزحمه حسابرسی پیش‌بینی شده بر مبنای داده‌های ترکیبی از ۳۶۶ شرکت - سال، برآورد شده است. برای استحکام نتایج تحقیق، حق‌الزحمه حسابرسی به طور جداگانه در هر یک از سال‌های تحقیق بر مبنای رابطه ۱ پیش‌بینی شده است. جدول شماره ۵، نتایج حاصل از این تجزیه و تحلیل را نشان می‌دهد (لازم به ذکر است که فقط عوامل تاثیرگذاری ذکر شده است که در سطح اطمینان ۹۰ درصد معنی‌دار بوده‌اند).

جدول (۵) نتایج حاصل از برآورد حق الزحمه حسابرسی برای هر سال

متغیر	۱۳۹۲	۱۳۹۱	۱۳۹۰	۱۳۸۹	۱۳۸۸	۱۳۸۷
	آماره t	آماره t	آماره t	آماره t	آماره t	آماره t
	معنی داری	معنی داری	معنی داری	معنی داری	معنی داری	معنی داری
LNSIZE	۰/۳۱۳	۰/۳۰۷	۰/۲۳۰	۰/۳۲۸	۰/۳۳۱	۰/۲۹۹
	۴/۹۶	۵/۴۹	۳/۳۲	۳/۵۸	۴/۳۷	۴/۷۸
	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۲	۰/۰۰۱	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
BIG	۰/۶۶	۰/۶۴۴	۰/۶۰۵	۰/۶۲۸	-	۰/۴۵۶
	۳/۲۶	۳/۴۴	۲/۶۶	۲/۳۵	-	۲/۵۳
	۰/۰۰۲	۰/۰۰۱	۰/۰۱۰	۰/۰۲۲	-	۰/۰۱۴
OPINION	-	-۰/۰۵۶	-۰/۰۹۳	-	-۰/۰۴۵	-
	-	-۱/۵۵	-۱/۹۳	-	-۰/۷۳۷	-
	-	۰/۰۸۷	۰/۰۵۹	-	۰/۰۹۸	-
α (مقدار ثابت)	۲/۹۵	۲/۴۵	۳/۵۶	۲/۱۲	۲/۸۳	۱/۷۶
	۳	۳/۰۵	۳/۸۱	۱/۶۶	۲/۵۹	۲/۱۳
	۰/۰۰۴	۰/۰۰۴	۰/۰۰۰	۰/۱۰۲	۰/۰۱۲	۰/۰۳۷
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۵۰۵	۰/۵۷۶	۰/۵۱۹	۰/۳۹۹	۰/۳۶۳	۰/۴۸۸
آماره F	۷/۷۹	۱۰	۸/۱۸	۵/۴۲	۴/۸۰	۷/۳۶
معنی داری آماره F	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰

در وهله بعد، حق الزحمه حسابرسی پیش‌بینی شده، با توجه به ضریب هر یک از متغیرها در الگوی رگرسیونی همان سال، برآورد خواهد شد و سپس رفتار حق الزحمه حسابرسی و چسبندگی آن بررسی شده است. نتایج تجزیه و تحلیل چسبندگی در این زمینه حاکی از این است که β_1 در رابطه ۳، دارای ضریبی معادل ۰/۲۱۳ خواهد شد و از آنجا که کوچک‌تر از ۱ می‌باشد؛ می‌توان از آن به چسبندگی حق الزحمه حسابرسی تعبیر نمود. همچنین، تجزیه و تحلیل‌های اضافی حاکی از معنی دار بودن ضریب β_4 در رابطه ۴ به میزان ۰/۱۰۲- می‌باشد.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این تحقیق چسبندگی حق‌الزحمه حسابرسی و میزان این چسبندگی مورد بررسی قرار گرفته است. مطالعه این موضوع، می‌تواند شواهد مناسبی را برای درک بازار حسابرسی در اختیار حساب‌برسان، صاحبکاران حسابرسی و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی قرار دهد.

در وهله اول، نتایج تحقیق نشان می‌دهد که بسیاری از متغیرهای موثر در فرآیند حسابرسی در تعیین مبلغ حق‌الزحمه دارای نقش موثری نیستند. در این مورد، نتایج تحقیق با نتیجه تحقیق رجبی و محمدی خشوئی (۱۳۸۷) و تحقیق رحیمیان و همکاران (۱۳۸۹) و همچنین تحقیق ملکیان و همکاران (۱۳۹۱) سازگار است. در ضمن، نتایج آزمون‌های اضافی انجام شده نشان می‌دهد که حق‌الزحمه حسابرسی از چسبندگی برخوردار است. بنابراین، تغییرات در مبلغ حق‌الزحمه نسبت به آن چه که توسط الگوها قابل پیش‌بینی است، رخ نمی‌دهد و تغییرات به مرور زمان در مبلغ حق‌الزحمه حسابرسی منعکس می‌شود. همچنین، نتایج تحقیق حاکی از این موضوع است که میزان تغییرات منفی از تغییرات مثبت، کمتر است و به عبارتی، افزایش در مبلغ حق‌الزحمه حسابرسی با آهنگ تندتری صورت می‌گیرد. نتایج تحقیق با نتیجه تحقیق ویلیرز و همکاران (۲۰۱۴) و فرگوسن و همکاران (۲۰۰۵) نیز همخوانی دارد.

با توجه به چسبندگی حق‌الزحمه حسابرسی، می‌توان عدم کاربرد دقیق الگوهای حق‌الزحمه حسابرسی در برآورد و پیش‌بینی دقیق آن را توجیه نمود. به علاوه، از آنجا که خاصیت چسبندگی در بازار غیررقابتی و ناقص رخ می‌دهد (مارتین، ۱۹۹۳)؛ می‌توان نتیجه گرفت که بازار حسابرسی ایران نیز دارای شرایط غیررقابتی است و حساب‌برسان در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی صاحبکاران خود، تمام عوامل را مد نظر قرار نمی‌دهند. این موضوع از جهات مختلف قابل تفسیر است. از عوامل غیر رقابتی بودن بازار حسابرسی در ایران، اجرای حسابرسی توسط سازمان حسابرسی است. سازمان حسابرسی به عنوان نهاد دولتی در بازار ارائه خدمات، پذیرش کار و تعیین حق‌الزحمه حسابرسی از حاشیه ایمنی برخوردار است؛ بنابراین نوعی انحصار در بازار حسابرسی ایران را به وجود می‌آورد (رجبی و محمدی خشوئی، ۱۳۸۷). از دیگر دلایل این موضوع، می‌توان به عدم اطلاع-رسانی دقیق جامعه حسابداران رسمی ایران در خصوص قراردادهای منعقدشده به صورت گسترده، شفاف و عمومی، نسبت داد. در این راستا پیشنهادهای زیر قابل ارائه است:

۱- نتایج تحقیق نشان می‌دهد که حساب‌رسان در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی، بسیاری از عوامل از قبیل نسبت موجودی مواد و کالا به کل دارایی‌ها، نسبت حسابهای دریافتی به کل دارایی‌ها، وضعیت سودآوری شرکت و گزارش زیان و سایر متغیرهای شناسایی شده را در نظر نگرفته و صرفاً، اندازه شرکت (متوسط جمع دارایی‌ها و فروش) را لحاظ می‌کنند. از آنجا که عمده دارایی‌های ثابت در حسابرسی نخستین اثبات می‌شود و در حسابرسی‌های بعدی، اضافات و کاهش در دارایی‌های ثابت مورد حسابرسی قرار می‌گیرند؛ بنابراین، به نظر می‌رسد توجه به سایر عوامل می‌تواند در تعیین حق‌الزحمه مطلوب برای هر کار حسابرسی نقش موثری ایفا نماید و باعث افزایش رقابت در بازار حسابرسی گردد.

۲- به جامعه حسابداران رسمی ایران پیشنهاد می‌شود، سازوکاری اتخاذ نماید تا اطلاعات مربوط به تمامی قراردادهای منعقدشده توسط موسسات حسابرسی و شاغلان انفرادی به صورت دوره‌ای و هم‌چنین نسخه‌ای از صورت‌های مالی حسابرسی شده صاحبکار و صورت‌های مالی حسابرسی شده موسسات حسابرسی به صورت سالانه برای عموم افشا شود. بدیهی است این تدابیر باعث افزایش رقابت در بازار حسابرسی و هم‌چنین افزایش کیفیت حسابرسی نیز خواهد شد.

برای بررسی بیشتر موضوع، موارد زیر برای بررسی در تحقیقات آتی پیشنهاد می‌شود:

- ۱- با اضافه نمودن متغیرهای کنترلی برای سنجش شرایط خاص از قبیل تغییر حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت و اندازه حسابرس، چسبندگی حق‌الزحمه‌های حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد.
- ۲- چسبندگی حق‌الزحمه حسابرسی در شرایط تغییر حسابرس، مورد بررسی قرار گیرد.

محدودیت‌های تحقیق

- ۱- تعداد زیادی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، هزینه‌های حسابرسی (حق‌الزحمه حسابرسی) را در یادداشت‌های توضیحی منعکس نمی‌کنند. علیرغم این موضوع و با بررسی تک تک صورت‌های مالی شرکت‌های مزبور در مجموع تعداد ۶۱ شرکت انتخاب گردید.

۲- اطلاعات تفصیلی در خصوص موسسات حسابرسی و شاغلان انفرادی در خصوص درآمد سالانه، مشتریان (صاحبکاران) حسابرسی، میزان دارایی‌ها و تعداد کارکنان در هر رده حسابرسی برای بررسی دقیق موضوع با محدودیت مواجه بوده است.

منابع

- آذر، عادل و مومنی، منصور (۱۳۸۸) "آمار و کاربرد آن در مدیریت (تحلیل آماری)"، انتشارات سمت، تهران.
- افلاطونی، سید عباس (۱۳۹۲) "تجزیه و تحلیل آماری با Eviews در تحقیقات حسابداری و مدیریت مالی"، انتشارات ترمه، تهران.
- تنانی، محسن و منصوری سرنجیانه، میکائیل (۱۳۹۲) "بررسی عکس‌العمل بازار سهام نسبت به حق‌الزحمه‌های غیرعادی حسابرسی"، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۸، صص ۱۰۵-۱۲۰.
- حساس‌یگانه، یحیی و علوی‌طبری، حسین (۱۳۸۲) "رابطه بین منابع صرف‌شده برای حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل"، مطالعات تجربی حسابداری مالی (مطالعات حسابداری)، شماره ۴، صص ۷۱-۹۶.
- رحیمیان، نظام‌الدین؛ قیطاسی، روح‌اله و کریمی، محمدباقر (۱۳۸۹) "اثر چرخه عمر واحد تجاری بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی"، مطالعات تجربی حسابداری مالی (مطالعات حسابداری)، شماره ۲۸، صص ۶۳-۸۷.
- رجبی، روح‌اله و محمدی‌خشوئی، حمزه. (۱۳۸۷). "هزینه‌های نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مستقل"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۵۳، صص ۳۵-۵۲.
- عزیزخانی، مسعود و آقاییگی، زینب (۱۳۹۲) "بررسی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین و سنوات آینده دوره تصدی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار"، دانش حسابداری، ۱۵، صص ۱۰۵-۱۲۷.
- ملکیان، اسفندیار؛ احمدپور، احمد و طالب‌تبار آهنگر، میثم (۱۳۹۱) "بررسی رابطه برخی از ساز و کارهای حاکمیت شرکتی، حق‌الزحمه حسابرسی و میزان مالکیت شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۴، صص ۳۷-۵۰.
- نیک‌بخت، محمدرضا و تنانی، محسن (۱۳۸۹) "آزمون عوامل موثر بر حق‌الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی"، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۲(۴)، صص ۱۱۱-۱۳۲.

Anderson, M.C., Banker, R.D. and Janakiraman, S.N. (2003), "Are selling, general, and administrative costs 'sticky'?", *Journal of Accounting Research*, Vol. 41 No. 1, pp. 47-63.

- Ball, L. and Mankiw, N.G. (1994), "A sticky-price manifesto", *National Bureau of Economic Research*, Working Paper No. 4677.
- Bhaduri, A. and Falkinger, J. (1990), "Optimal price adjustment under imperfect information", *European Economic Review*, Vol. 34, pp. 941-952.
- Carlton, D.W. (1986), "The rigidity of prices", *American Economic Review*, Vol. 76, pp. 637-658.
- Craswell, A., Francis, J. and Taylor, S. (1995), "Auditor brand name reputation and industry specialization", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 20, pp. 297-322.
- Ferguson, A., Lennox, C. and Taylor, S. (2005), "Audit fee rigidities in the presence of market frictions: evidence and explanations", working paper, University of New South Wales, Kensington.
- Hall, S., Walsh, M. and Yates, A. (2000), "Are UK companies' prices sticky?", *Oxford Economic Papers*, Vol. 52, pp. 425-446.
- Hay, D. and Knechel, W.R. (2010), "The effects of advertising and solicitation on audit fees", *Journal of Accounting & Public Policy*, Vol. 29 No. 1, pp. 60-81.
- Hay, D., W.R. Knechel, and N. Wong. (2006). "Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes". *Contemporary Accounting Research* 23 (1): 141-191.
- Palmrose, Z.V. (1986). "Audit fees and auditor size: further evidence". *Journal of accounting research*, 24(1), pp. 97-110.
- Martin, C. (1993), "Price adjustment and market structure", *Economics Letters*, Vol. 41, pp. 139-143.
- Rotemberg, J. (2005), "Customer anger at price increases, changes in the frequency of price changes and monetary policy", *Journal of Monetary Economics*, Vol. 52 No. 4, pp. 829-852.
- Shapiro, C. (1983), "Premiums for high quality products as returns to reputations", *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 97, pp. 659-679.
- Simunic, D. (1980) "The pricing of audit services: theory and evidence", *Journal of Accounting Research*, Vol. 18 No. 1, pp. 161-190.
- Sunder, Shyam, (1997) "*Theory of Accounting & Control*". USA, Cincinnati: Southwest College.
- Villiers, C. D., Hay, D., Zhang, Z. (2014). "Audit fee stickiness". *Managerial Auditing Journal*. Vol. 29 No. 1, pp. 2-26.
- Weiss, C. (1993), "Price inertia and market structure: empirical evidence from Austrian manufacturing", *Applied Economics*, Vol. 25, pp. 1175-1186.
- Weiss D. (2010) "Cost behavior and analysts' earnings forecasts", *The Accounting Review*; 85 (4): 1441-1471.