**تأثیر ریسک مالیاتی بر چسبندگی حق الزحمۀ حسابرسی**

**مقدمه**

 بر اساس یکی از اصول اساسی اقتصاد، یعنی چسبدگی قیمتها، افزایش قیمت در مقایسه با کاهش قیمت، سرعت بیشتری دارد ( بال و منکیو، 1994). بررسیهای انجام شده انجام شده در حوزه اقتصاد، حسابداری و مدیریت، نشان می دهد که ارتباط بین فروش و طبقات هزینه، دقیقاً متناسب با نوسانات افزایشی یا کاهشی نیست و افزایش به مراتب از کاهش هزینه ها سریع تر رخ می دهد (اندرسون وهمکاران،2003).باید در نظر داشت که چسبندگی هزینه با چسبندگی قیمت متفاوت است.چسبندگی هزینه در ادبیات حسابداری مدیریت، مورد مطالعه قرار می گیرد وبه نوسانات کل هزینۀ قابل کنترل توسط مدیران اطلاق می شود، ولی چسبندگی قیمت، در زمرۀ ادبیات اقتصادی است و قیمت گذاری خدمات حسابرسی با توافق مدیر و حسابرس تعیین می شود.

حسابرسی اعتباربخشی به اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی است. حسابرسی فرآیند نظام پاسخگویی است و ضرورت برقراری نظام رفاه اجتماعی است. حوادثی نظیر سقوط شرکت انرون و پیامد آن برای بزرگترین موسسه جهان (آرتور اندرسون) و فساد مالی اخیر شرکت پارمالات که پای حسابرسان نسبت به نقش سنتی افزایش یافته و مسئولیت اجتماعی حسابرسان را مورد تاکید قرار می‌‌دهد (پورایراندوست، 1391). عموماً قیمت گذاری خدمات حسابرسی توسط خود حسابرسان انجام شده و به صاحبکار اطلاع داده می شود.در صورت تعیین هزینۀ حسابرسی مستقل بر مبنای الگویی منطقی، هم صاحبکار با رضایت بیشتری این هزینه را قبول می کند و هم حسابرسان برای تعیین هزینۀ حسابرسی مستقل، مبانی مناسبی را دراختیار دارند و با شکل دهی قضاوت حرفه ای خود، از پیشنهاد هزینۀ حسابرسی مستقل با تفاوتهای فاحش خودداری می کنند(صفرزاده و بیگ پناه، 1394).نتایج پژوهش های انجام شده نشان می دهد که هزینۀ حسابرسی مستقل، از عوامل متعددی تأٍیر می پذیرد؛ اما تغییرات هزینۀ حسابرسی مستقل به طورکامل با تغییر در عوامل مؤثر برهزینۀ حسابرسی، تبیین نمی شود.به بیان ساده تر، میزان افزایش درهزینۀ حسابرسی، هنگام انتظار افزایش درهزینه، بیشتر از میزان کاهش درهزینۀ حسابرسی یاد می شود(دی ویلرس و همکاران، 2014).های و نیکل (2010) مشاهده کردند که ماهیت حسابرسی به منزلۀ کالایی اعتباری، به تحمیل هزینه و زمان بیشتر یا کمتر از حد درحسابرسی منجر می شود.در ادبیات اقتصادی، هنگامی که مشاهدۀ کیفیت امکان پذیر نباشد، قیمت، معیاری برای کیفیت درنظرگرفته می شود؛ حق الزحمه نیز معیاری از کیفیت حسابرسی است، پس به نظر منطقی است که مؤسسات بزرگ حسابرسی، حق الزحمۀ بیشتری را مطالبه کنند و کیفیت حسابرسی آنان نیز بالاتر باشد( رشیدی باغی، 1393).

صورتهای مالی به عنوان مهمترین منبع اطلاعاتی برای انعکاس نتایج عملکرد و وضعیت مالی و جریان های نقدی واحدهای تجاری شناخته شده است وبه همین دلیل مبانی تهیۀ صورتهای مالی از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است.پیچیدگی هزینۀ مالیات و داشتن اختیار دربرآورد برخی اقلام تعهدی، سبب به وجود آمدن عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سهامداران و حسابرسان می شود.در ادبیات مالی، پیچیدگی محاسبۀ هزینۀ مالیات برعملکرد و تفسیرهای متفاوت از برخی شرایط و معافیت ها و قوانین و مقررات مختص به آن، از عوامل مؤثر بر تحریف صورتهای مالی شناسایی شده است.بنابراین، درگزارشگری مالیاتی، محدودۀ قضاوت حرفه ای، در بالاترین درجه قرارداد و مدت زمان مهمی برای آن صرف می شود(پورحیدری و گل محمدی، 1394).دیرنگ، هانلن و میدو(2008) 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 اندازه گیری را نرخ مؤثر مالیاتی بلند مدت نامیدند.پژوهش ها نشان می دهند ریسک مالیاتی، دستمزدهای حسابرسی را افزایش می دهد(پورحیدری و گل محمدی، 1394).

به طورکلی بررسی عوامل تأثیرگذار بردستمزد حسابرسی از اهمیت زیادی برخوردار است، زیرا عدم توجه به این عوامل و قیمت گذاری خدمات حسابرسی به عنوان کالای همگن و غیر رقابتی می تواند تأثیرات منفی براستقلال و کیفیت کار حسابرسی بگذارد(مهرانی و جمشیدی ایوانکی، 1390).با وجود ادبیات مستحکم در زمینه حق الزحمۀ حسابرسی و بحث و بررسی کاملی دربارۀ جزییات آن، برمبنای منطقی و قابل دفاع نمی توان گفت که این کار با توجه به ویژگی های واحد مورد رسیدگی ، با چه هزینه ای انجام شدنی است؟ براین اساس، پژوهش حاضر، به دنبال یافتن پاسخی به این سؤال است که آیا چسبندگی حق الزحمۀ حسابرسی مستقل، میزان حق الزحمه واقعی را تحت تأثیر قرار می دهد؟ وآیا متغیر اجتناب مالیاتی، می تواند چسبندگی هزینۀ 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، 2003؛ دیویلرس و همکاران، 2014؛ چن و همکاران، 2013)، عدم تقارن درهزینه های حسابرسی و همچنین به پیروی از داناهو و نکل(2014) تأثیر ریسک پیچیدگی مالیاتی شرکت را برچسبندگی دستمزدها آزمون کند تا بدین وسیله بتواند حق الزحمه های غیرقابل توضیح را حذف نموده انحرافات دستمزد را کاهش دهد.درادامۀ این پژوهش، به ترتیب مبانی نظری و پیشینۀ پژوهش، روش شناسی پژوهش، نتایج آزمون فرضیه ها و تجزیه و تحلیل داده ها و نتیجه گیری تشریح می شود.

**مبانی نظری و مروری بر پیشینۀ پژوهش**

**عوامل مؤثر برهزینۀ حسابرسی**

عوامل متعددی درتعیین هزینۀ حسابرسی نقش دارند.پژوهشگرانی مانند دی ویلرس و همکاران، (2014) برای برآورد دستمزد مدنظر هر شرکت، از متغیرهای زیر برای الگوی حق الزحمۀ استاندارد استفاده کرده اند :

**اندازۀ شرکت:** حسابرسی مالی، مبتنی برنمونه گیری است وهرچه جمع دارایی های صاحبکار بیشتر باشد، به نمونه های بزرگتری برای بررسی نیاز است.لذا، اندازۀ شرکت به عنوان عاملی تأثیرگذار برهزینۀ حسابرسی محسوب می شود(مهرانی و جمشیدی ایوانکی، 1390).

**بازدۀ دارایی ها:** نظریۀ نمایندگی بیان می دارد که شرکتهای با داشتن سازوکارهای حاکمیت شرکتی بهتر، دارای ارزش بالاتری هستند و این امر را ناشی از پایین بودن هزینه های نمایندگی می داند.نتایج پژوهش های گذشته توسط موتینهو و همکاران(2012) وچن و همکاران(2012) نشان می دهد که بین حق الزحمۀ حسابرسی و قدرت سودآوری، رابطۀ مستقیم وجود دارد.

**ریسک صاحبکار:** درصورتی که ریسک حسابرسی در سطح بالایی برآورد شود، حسابرس برای رسیدگی به صورتهای مالی، سطح تردید حرفه ای خود را بالا می برد که این امر موجب افزایش حجم رسیدگی حسابرس و درنتیجه، افزایش هزینۀ حسابرسی می شود( دوگار و همکاران، 2010).درپژوهش ها، از متغیرهایی مثل زیان، نسبت بدهی، نسبت جاری، برای اندازه گیری ریسک استفاده می شود.پژوهش های قبلی(سیتارامن و همکاران، 2002) سطح زیان صاحبکار ممکن است درحدی باشد که حسابرس درمعرض ریسک ناشی از ناتوانی مالی صاحبکار قرارگیرد(سیمونیک، 1980).بنابراین، شرکتهای زیانده دارای ریسک حسابرسی بالاتری بوده که باعث افزایش دستمزد حسابرسی می شود.براین اساس انتظار می رود بین این متغیر و حق الزحمۀ حسابرسی، رابطۀ مستقیمی وجود داشته باشد.اهرم مالی نیز، نشان دهندۀ توان پرداخت بدهی بلندمدت صاحبکار بوده و از تقسیم جمع بدهی ها به جمع دارایی ها به دست می آید.نسبت بالای بدهی به دارایی، احتمال ورشکستگی شرکت را افزایش می دهد 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 می تواند منجر به مشکلاتی درخصوص نقدینگی و تداوم فعالیت شرکت شود.درنتیجه، حسابرسان ممکن است برای کاهش دادن این ریسک در شرکتهای با درجه اهرمی بالاتر، رسیدگی های بیشتری را انجام داده که منجر به افزایش دستمزد حسابرسی گردد(اصلانی، 1380).همچنین نسبت جاری، نشان دهندۀ نقدینگی کوتاه مدت شرکت است.این نسبت متداول ترین ابزار برای اندازه گیری توان پرداخت بدهی های کوتاه مدت است.پایین بودن نسبتهای جاری با ریسک بالای شرکت در ارتباط است وباعث افزایش سطح ریسک حسابرسی می شود(اکبری، 1385).

**چسبندگی حق الزحمۀ حسابرسی**

پژوهش ها نشان می دهد میزان افزایش هزینه ها، هنگام افزایش سطح فعالیت، بیشتر از میزان کاهش هزینه ها، هنگام کاهش حجم فعالیت است.به چنین رفتاری، چسبندگی هزینه ها گویند(کالجا و همکاران، 2006).پژوهش های پیشین در مورد چسبندگی هزینه ها دلایل زیر را مطرح می کنند:

دستۀ اول، پژوهش هایی است که، مطابق فرضیۀ تصمیمات سنجیده، چسبندگی هزینه ها را نتیجۀ تصمیمات سنجیدۀ مدیران معرفی می کنند.مطابق استدلال اندرسون و همکاران(2003) چسبندگی هزینه ها به این علت رخ می دهد که مدیران، منابع مرتبط با فعالیتهای عملیاتی را به طور سنجیده تعدیل می کند.زمانی که مدیران کاهش فروش را موقتی پیش بینی کرده و انتظار بازگشت فروش به سطح قبلی را دارند، ناگزیرند، برای انتخاب یکی از گزینه های کاهش هزینه ها، ازطریق حذف منابع یا تحمل هزینه های بیشتر، برای بهره برداری کامل از افزایش فروش آتی، تصمیم گیری کنند و یکی از اساسی ترین علل چسبندگی هزینه ها، تصمیمات سنجیدۀ مدیرانی است که می کوشند با توجه به پیش بینی فروش آتی، سود را در بلند مدت افزایش دهند(کردستانی و مرتضوی،1391).

دستۀ دوم، پژوهشگرانی اند که عامل اعتماد بیش از حد مدیریت را علت چسبندگی هزینه ها معرفی می کنند.چسبندگی هزینه ها که در دورۀ کاهش فروش مشاهده می شود، موجب کاهش سود یک دوره می گردد؛ اما وقوع چسبندگی هزینه ها نشان می دهد مدیران، تأکید بیشتری بر سودهای بلند مدت دارند.تحمل هزینۀ منابع اضافی در دوره های کاهش فروش که به منظور آمادگی برای افزایش فروش درآینده انجام می شود، موجب تحمل بار هزینه ای کمتری در بلند مدت شده واین توانایی را به شرکت می دهد تا فرصتهای افزایش فروش درآینده را از دست ندهند(یاسوکاتا و همکاران، 2011).در دوره های کاهش فروش چنانچه مدیران، افزایش فروش آتی را زیاد پیش بینی کنند، منابع بیشتری را برای بهره گیری از افزایش تقاضا حفظ می کنند(یاسوکاتا و همکاران و2011).

دستۀ سوم، پژوهش هایی است که نشان می دهد، انگیزه های مدیریتی، ممکن است برای دستیابی به سود پیش بینی شده، به کاهش چسبندگی هزینه ها اقدام کنند یا انگیزه های فرصت طلبانه وقدرت طلبانه مدیران ممکن است موجب عدم تقارن در هزینه ها(چسبندگی هزینه) شود(دیرنگ و همکاران، 2012).

انتظار می رود هزینۀ حسابرسی با توجه به تغییر در عوامل مؤثر برآن(چه درجهت افزایش هزینه و چه درجهت کاهش آن) به درستی برآورد شود، اما نتایج پژوهشگران در سالهای اخیر بیانگرآن است که میزان افزایش درهزینۀ حسابرسی هنگام انتظار افزایش درهزینۀ حسابرسی، بیشتر از میزان کاهش درهزینۀ حسابرسی، هنگام انتظار کاهش درآن است.ناسازگاریهای بازار(اطلاعات ناقص) به چسبندگی منجر می شود(قیمتها به سرعت تغییر نمی کنند)، اما رقابت، فروشنده ها را به کاهش قیمتها درطول زمان وادار می کند(دی ویلرس و همکاران،2014).

«دورۀ مشخص قراردادها»، عاملی است که موجب چسبندگی می شود.دوطرف خریدار و فروشنده تصمیم می گیرند برای دوره ای مشخص، کالایی را با یک سطح از قیمت مبادله کنند، دراین حالت، چسبندگی قیمتی رخ می دهد و اگر شوکی هم دربخش پولی ایجاد شود، دیگر نمی توان قیمت کالا را تعدیل و اصلاح کرد.دستمزدهای حسابرسی، به صورت قرارداد بین حسابرس و صاحبکار پیش ازآغاز کار حسابرسی تعیین می شود.با وجود این، معمولاً بندهای «فرار» داخل قرارداد گنجانده می شود که به حسابرس اجازۀ انجام کارهای اضافی و دریافت هزینۀ اضافه کاریها را در وضعیت غیر قابل مشاهده، از جمله وجود مشکل تداوم فعالیت، یا عوامل مؤثر برریسک حسابرسی را می دهد(پالمروس، 1988).هزینۀ قراردادها و سایر هزینه ها، اغلب سبب افزایش حق الزحمۀ حسابرسی می شود وکمتر شاهد کاهش مبلغ دستمزد هستیم که همان مفهوم چسبندگی است.

دی ویلرس و همکاران(2014)، عامل چسبندگی هزینۀ حسابرسی را اینگونه بیان می کنند که حسابرس، هزینۀ حسابرسی را با توجه به میزان رسیدگی ها ور یسک حسابرسی تعیین می کند و میزان رسیدگی و ریسک حسابرسی درحین انجام حسابرسی مشخص می شود، لذا حسابرس قبل از برنامه ریزی جهت اجرای کار و تعیین هزینۀ حسابرسی، این موضوع را مدنظر قرار نمی دهد.در مواردی که میزان رسیدگی و ریسک حسابرس به میزان چشمگیری کاهش می یابد، با توجه به انعقاد قرارداد قبل از شروع به کار، هزینۀ حسابرسی درسال مورد رسیدگی کاهش نمی یابد و این تغییرات با تأخیر و درسال مالی بعد شناسایی می شود که عاملی درجهت ایجاد چسبندگی هزینۀ حسابرسی است.انتظار می رود این موضوع تأثیری کوتاه مدت داشته باشد و درسالهای آتی توسط حسابرس مدنظر قرارگیرد.اندرسون و همکاران(2003)معتقدند که دوره های بلند مدت(بیشتر از یکسال) چرخۀ اصلاحات را کامل می کند، به این معنا که چسبندگی در دورۀ بلندمدت کاهش می یابد.انتظار برآ است که صاحبکاران در بلندمدت، کاهش حق الزحمه را مدیریت کنند.درپژوهش(منون و ویلیام، 2001)، به مطالعه و بررسی روندهای بلندمدت درحق الزحمۀ حسابرسی و ارتباط آن با تغییرات محیطی، از جمله استانداردهای حسابرسی پرداخته شد.چسبنده بودن حق الزحمۀ حسابرسی، از عواملی است که درالگوهای مربوط به پژوهش های گذشته، لحاظ نشده و باعث ضعف الگوها دربرآورد مبلغ دقیق نمی شود.درپزوهش پیش رو فرض می شود که افزایش دستمزد حسابرسی درمقایسه با کاهش حق الزحمه، سرعت بیشتری دارد.

**اجتناب از مالیات**

با توجه به پژوهش هانلون و هیتزمن(2010)، 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 دهندۀ تمام معاملاتی است که تأثیری درتعهد مالیات شرکت دارد، بدون تمایز بین فعالیتهای واقعی که رفتار مالیاتی مطلوبی دریافت می کند و فعالیتهای خاصی که برای کاهش مالیات انجام می شود.مک گوایر و همکاران(2012)، شواهدی در مورد عدم وجود ارتباط بین تخصص مالیاتی حسابرس و سطح اجتناب از مالیات ارائه کردند، اگرچه دربارۀ تخصص صنعت خاص حسابرس و کیفیت صورتهای مالی وجود دارد.آنها با تجزیه و تحلیل این موضوع نشان دادند که آیا شرکتهای حسابرسی که درمالیات تخصص دارند، تمایل به بالا بردن سطح اجتناب از مالیات صاحبکار خود کنند؟نتایج آنها نشان می دهد، صاحبکارانی که خدمات برنامه ریزی مالیاتی از حسابرسان خارجی که درمالیات 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 براین که تخصص مالیاتی دارند، بلکه تخصص صنعتی نیز دارند گسترش دادند.نتایج حاصل از یافته ها نشان می دهد که صاحبکارانی که حسابرسان با تخصص مالیاتی و تخصص صنعتی به کار می گیرند، سطوح بالاتری از اجتناب از مالیات نسبت به کسانی که حسابرسانی که تنها تخصص ویژه در مالیات دارند به کار می گیرند، دارند.

ادبیات پژوهش تأیید می کند که شرکتهای حسابرسی سعی می کنند تخصص داشته باشند تا قادر به دریافت هزینه های بالاتر باشند.(دان و مای،2004)نشان دادند که شرکتهای حسابرسی می توانند برسطح اجتناب از مالیات صاحبکاران خود تأثیر بگذارند، ازآنجا که جستجو برای کاهش هزینۀ مالیات به طور مستقیم و مرتبط با استفاده از قوانین حسابداری و قوانین مالیاتی است.علاوه براین، هانلون و سلمرود(2009) نشان دادند که مقررات مالیاتی بسیار پیچیده، نه تنها می تواند باعث ترس شرکتها در بازار از طفره رفتن قوانین مالیاتی شود، بلکه موجب توسعه و بسط مقررات مربوط به تهیۀ صورتهای مالی می شود که افزایش دستمزدهای حسابرسی را درپی خواهد داشت.

**پیشینۀ پژوهش**

دی وی لرس و همکاران(2014) بیان کردند که بخشی از چسبندگی ناشی از اطلاعات ناقص است.دراین 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، فروشندۀ جدیدی انتخاب می کند، عدم قطعیت کاهش می یابد، زیرا مشخص می شود که خریدار، قصد تغییر فروشنده را دارد.بنابراین، یکی از عوامل شکاف در بازار که عامل چسبندگی قیمت است، حذف می شود و انتظار می رود که قیمتها به سطح انتظار نزدیکتر شود.داناهو ونکل(2014) تأثیر وضعیت مالیاتی شرکتها را برقیمت گذاری دارایی های سرمایه ای با درنظر گرفتن تخصص صنعت حسابرسی مورد بررسی قرار دادند و نتیجه گیری کردند که پیچیدگی های وضعیت مالیاتی شرکت و الزامات گزارشگری آن، کاربردهای زیادی برای تصمیمات حسابرسان مستقل درپی دارد.براساس نتایج پژوهش آنان، زمانی که وضعیت مالیاتی پرریسک حاکم است، دستمزد حسابرسی بیشتری پرداخت می شود.درهمین راستا نتایج بررسی های آنان نشان داد که شرکتهایی که نرخ مرثر مالیاتی کمتری(اجتناب مالیاتی بیشتری ) دارند به طور متوسط حدود 6 درصد حق الزحمۀ بیشتری پرداخت می کنند.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 می کند.همچنین حسابرسی توسط فرد متخصص، حق الزحمۀ بیشتری درپی دارد که این موضوع ارتباطی با وضعیت مالیاتی شرکت ندارد و مستقل است.

قاش و لاست گارتن(2006) با بررسی الگوی استاندارد حق الزحمۀ حسابرسی، نشان دادند که قدرت توضیح دهندگی الگوی استاندارد درحالت سالانه کمتر از حالت بلند مدت( برای دوره های چند ساله) است.این نتایج بیانگر این است که دستمزد حسابرسی به سرعت و مناسب با پیش بینی الگوی استاندارد تغییر نمی کند.بحری ثالث و همکاران(1395)، بیان کردند بین استقلال هیئت مدیره و حق الزحمۀ حسابرسی مستقل برای شرکتهایی با نرخ مؤثر مالیاتی کمتر نسبت به شرکتهایی با نرخ مؤثر مالیاتی بیشتر، رابطۀ معناداری وجود ندارد وبین دوگانگی نقش مدیر عامل و رئیس هیئت مدیره و حق الزحمۀ حسابرسی برای شرکتهایی با نرخ مؤثر مالیاتی کمتر نسبت به شرکتهایی با نرخ مؤثر مالیاتی بیشتر، رابطۀ معناداری وجود ندارد.صفرزاده و بیگ پناه(1394)، به بررسی چسبندگی هزینۀ حسابرسی مستقل در شرکتهای ایرانی پرداختند.نتایج نشان داد، تغییرات هزینۀ حسابرسی مستقل به طور کامل با تغییر در عوامل مؤثر بر هزینۀ حسابرسی تبیین نمی شود.همچنین میزان افزایش در هزینۀ حسابرسی، هنگام انتظار افزایش درآن، بیشتر از میزان کاهش در هزینۀ حسابرسی، هنگام انتظار کاهش درآن است و تفاوت بین هزینۀ واقعی برآوردی حسابرسی مستقل، با گذشت زمان کاهش می یابد.

پورحیدری و گل محمدی شورکی(1394) درپژوهشی 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 رابطۀ منفی(مثبت) و معناداری میان نرخ مؤثر مالیات(ریسک وضعیت مالیاتی) و حق الزحمۀ حسابرسی وجود دارد.رشیدی باغی(1393)، در پژوهشی به بررسی چسبندگی حق الزحمۀ حسابرسی مستقل پرداخته است.نتایج، بیانگر آن است که چسبندگی حق الزحمۀ حسابرسی از یک روند مشخص تبعیت نمی کند.به بیان دیگر در دوره های چند ساله تغییر می کند و در دوره های کوتاه مدت(معمولاً یک ساله) تغییرات مشهودی درحق الزحمه صورت نمی گیرد و همچنین نتایج حاکی ازآن است که مؤسسه های حسابرسی در سالهای اولیه، حق الزحمۀ درخواستی خود را تغییر نمی دهند، ولی در سالهای بعدی با توجه به شناختی که از صاحبکار به دست می آورند، اقدام به تعدیل حق الزحمه می نمایند و درنهایت، نتایج نشان داد که تغییر حسابرس، سبب نزدیکتر شدن دستمزدهای حسابرسی به الگوی استاندارد می شود.

عزیزخانی و آقا بیگی(1392) به این نتیجه رسیدند که مبلغ دستمزد حسابرسی در حسابرسی نخستین بالاتر از دستمزد حسابرسی سالهای آینده دورۀ تصدی حسابرس است و این امر را با توجه به تأثیر آن بر استقلال حسابرس و کیفیت تفسیر نمودند.نمازی و دوانی پور(1389)، بیان کردند،هزینه های تعدیل وکاهش سطح دارایی های عملیاتی در دوره های کاهش درآمد، برای شرکتهایی که بخش بالایی از دارایی های عملیاتی خود را خریداری کرده اند و درصد بالایی از کارکنان عملیاتی را به صورت قراردادهای بلند مدت به استخدام شرکت درآورده اند؛ درمقایسه با سایر شرکتها بیشتر است؛ زیرا هزینه های مرتبط با کاهش سطح دارایی های عملیاتی و کارکنان عملیاتی، که ازطریق قراردادهای کوتاه مدت به خدمت گرفته شده اند؛ درمقایسه با وضعیتی که تمامی دارایی ها توسط شرکت خریداری شده باشد، کمتر است.نتایج نشان می دهد، شدت چسبندگی هزینه ها در دوره هایی که در دورۀ قبل ازآن کاهش درآمد رخ داده، کمتر است.همچنین شدت چسبندگی هزینه ها برای شرکتهایی که نسبت جمع دارایی ها به فروش بزرگتری دارند، بیشتر است.

**فرضیه های پژوهش**

**فرضیۀ1:** تمایل به افزایش حق الزحمه های حسابرسی(وقتی که انتظار افزایش وجود دارد) بیشتر از کاهش درحق الزحمه های حسابرسی(وقتی که انتظار کاهش وجود دارد) است.

**فرضیۀ2:** تفاوت بین نوسانات افزایشی و کاهشی حق الزحمۀ حسابرسی در دوره های زمانی بلند مدت تعدیل می شود.

**فرضیۀ3:** تفاوت بین حق الزحمۀ حسابرسی از الگوی استاندارد در شرکتهایی که از پرداخت مالیات اجتناب می کنند، بیشتر است.

**روش شناسی پژوهش**

این پژوهش از دیدگاه تقسیم بندی برمبنای هدف، پژوهشی کاربردی است، زیرا هدف آن توسعۀ دانش کاربردی در زمینۀ خاص است و با توجه به روشی که استفاده می شود، نوعی پژوهش توصیفی همبستگی به شمار می رود.برای گردآوری اطلاعات مورد نیاز که از نوع تاریخی وپس رویدادی است وآزمون فرضیه های پژوهش و همچنین مبانی نظری، از روش کتابخانه ای استفاده شده است(طبیبی و همکاران،1393).برای بررسی فرضیه ها از آزمون دوربین واتسون، برای تشخیص خودهمبستگی الگو، از آزمون فیشر برای بررسی معناداری کل الگو واز آزمون جاک برای نرمال بودن اجزای اختلال رگریسون استفاده شده است.

همچنین به منظور تعیین الگوی مناسب برای برآورد و تأثیر متغیرهای مستقل برمتغیر وابسته ابتدا آزمون های تشخیصی لیمر(چاو)،پرورش پاگان و هاسمن انجام می شود.ازآزمون لیمر (چاو) برای تعیین الگوی داده های تلفیقی در برابر الگوی اثرات ثابت(برای مشاهداتی که احتمال آزمون آنها بیشتر از5% باشد، از روش تلفیقی استفاده شده است) و ازآزمون به روش پاگان به منظور آزمودن واریانس ناهمسانی در الگوهای رگریسون خطی استفاده می شود و وابستگی واریانس جملات پسماند به دست آمده از رگریسون خطی را به مقادیر متغیرهای توضیح دهندۀ الگو، بررسی می کند.آزمون هاسمن برای تعیین الگوی اثرات ثابت در برابر الگوی اثرات تصادفی(انتخاب الگوی اثرات تصادفی برای مشاهداتی که احتمال آزمون آنها بیشتر از5% است) استفاده می شود.همچنین به منظور پاسخ به فرضیه های پزوهش و یافتن روابط خاص میان متغیرهای جامعه ازآزمون های تحلیل رگریسون، آزمون معناداریt استفاده شده است.

**جامعه و نمونۀ آماری**

جامعه آماری، شامل شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که با توجه به ماهیت پژوهش و نیز وجود برخی ناهماهنگی ها میان شرکتهای پذیرفته شده در بورس، شرایط زیر به منظور تعیین نمونۀ آماری پژوهش درنظر گرفته شده است، از این رو نمونۀ آماری به روش حذف سیستماتیک و شرکتها با توجه به چهار ویژگی زیر انتخاب می شوند:

1ـ به منظور همگن شدن نمونۀ آماری در سالهای بررسی، شرکتها پیش از سال 1386 در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.

2ـ برای رعایت قابلیت مقایسه پذیری، سال مالی شرکتها منتهی به 29 اسفند ماه هر سال باشد.

3ـ شرکت طی سالهای 1386 تا 1394 تغییر سال مالی نداشته باشد.

4ـ نمونۀ آماری شامل شرکتهای واسطه گری مالی، سرمایه گذاری، لیزینگ، بانکها و شرکتهای بیمه نمی شود، زیار ماهیت شرکتهای مذکور متفاوت است.

با توجه به شرایط فوق142 شرکت به عنوان نمونه انتخاب شدند.اطلاعات موردنیاز شرکتها ازطریق مراجعه به صورتهای مالی حسابرسی شده، ماهنامۀ بورس اوراق بهادار و سایت کدال و با استفاده از نرم افزار ره آورد نوین گردآوری شده وسپس با جمع بندی و محاسبات موردنیاز در صفحه گسترده نرم افزار اکسل برای تجزیه و تحلیل آماده شده است.

تجزیه تحلیل نهایی توسط نرم افزار ایویوز8 انجام شده است.

**متغیرهای پژوهش و نحوۀ محاسبۀ آن**

متغیرهای مورد استفاده دراین پژوهش به صورت زیر تعریف شده اند:

**متغیر وابسته**

حق الزحمۀ حسابرسی$(LAF\_{i,t})$:لگاریتم طبیعی حق الزحمۀ حسابرسی استفاده شده است(هویتاش وهمکاران،2007).اطلاعات مربوط به دستمزد حسابرسی ازیادداشت های همراه صورتهای مالی بخش هزینه های اداری و عمومی و معین سایر هزینه ها استخراج شده است.

**متغیرهای مستقل**

**اندازۀ شرکت**$\left(LTA\_{i,t}\right)$ **:** لگاریتم طبیعی مجموع دارایی های شرکت ها.

**نسبت جاری**$\left(CATA\_{i,t}\right)$**:** نسبت دارایی های جاری به مجموع دارایی ها .

**نسبت آنی**$\left(QUIK\_{i,t}\right)$ **:** نسبت دارایی های جاری( به استثنای موجودی کالا) به بدهی های جاری شرکتها.

**بدهی های بلندمدت**$\left(DE\_{i,t}\right)$**:** نسبت بدهی بلندمدت به مجموع دارایی ها .

**بازدۀ دارایی ها**$\left(ROI\_{i,t}\right)$**:** برابر با نسبت سود قبل از بهره و مالیات به مجموع دارایی ها.

**زیان**$\left(LOSS\_{i,t}\right)$**:** متغیر موهومی است که اگر شرکت در سال جاری، سال قبل یا دو سال قبل، زیان داشته باشد عدد یک و درغیر این صورت عدد صفر می گیرد.

**حق الزحمۀ برآورد شده**$\left({EAF\_{t}}/{EAF\_{t-1}}\right)$**:** لگاریتم طبیعی حق الزحمۀ برآوردی سال جاری به دستمزد برآوردی سال قبل.برای برآورد حق الزحمۀ حسابرسی از الگوی یک پژوهش استفاده شده است(دی ویلرس و همکاران،2014).

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

**نرخ مؤثر مالیاتی(ETR) :** وضعیت مالیاتی پرریسک با اجتناب مالیاتی بیشتری همراه است و یکی از معیارهای ارزیابی اجتناب مالیاتی، نرخ مؤثر مالیاتی است که دیرنگ و همکاران(2008) معرفی کردند.برای محاسبه این نرخ، باید از اطلاعات مالیاتی پرداخت شده و سود بیش از5 سال استفاده شود وبا درنظر گرفتن وضعیت اقتصادی و تجاری ایران و مدت زمان زیاد وصول مالیات ها و تجربه پزوهشگران دیگر به ویژه دیرنگ و همکاران(2008) ، میزان اجتناب مالیاتی (نرخ مؤثر مالیات) دراین پژوهش نیز از رابطه زیر استفاده می شود:

$$Long-run effective tax rate= \frac{\sum\_{t-1}^{6}1^{tax paid\_{t}}}{\sum\_{t-1}^{6}pre-tax income\_{t}}$$

به گفتۀ دیگر، نرخ مؤثر مالیات از تقسیم مالیات پرداختی طی 6 سال برمجموع قبل از مالیات طی آن 6 سال به دست می آید.یادآوری می شود 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 می شود.

با توجه به تعریف متغیرهای پژوهش به پیروی از (سیمونیک،1980؛ اندرسون و همکاران،2003؛ دیویلرس و همکاران، 2014) برای برآورد حق الزحمه مدّنظر هر شرکت، از الگوی دستمزد استاندارد استفاده شده است.به کارگیری این الگو، امکان برآرد دقیق هزینه حق الزحمۀ حسابرسی را نسبت به الگوی چسبندگی هزینه فراهم می کند؛ سپس تغییرات حق الزحمه واقعی با تغییرات پیش بینی شده الگو، به صورت کلی و نیز تفکیکی مقایسه می شود.دستمزد حسابرسی تابعی از متغیرهای زیر است:

(1)

$$LAF\_{i,t}=β\_{0}+β\_{1}LTA\_{i,t}+β\_{2}CATA\_{i,t}+β\_{3}QUICK\_{i,t}+β\_{4}DE\_{i,t}+β\_{5}ROI\_{i,t}+β\_{6}LOSS\_{i,t}+ε\_{i,t}$$

(2)

$$Log\left(\frac{AF\_{t}}{AF\_{t-1}}\right)=β\_{0}+β\_{1}Log\left(\frac{EAF\_{t}}{EAF\_{t-1}}\right)+β\_{2}Deacrease-Dummy$$

$$\*Log\left(\frac{EAF\_{t}}{EAF\_{t-1}}\right)+ε\_{i,t}$$

برای بررسی فرضیۀ اول با استفاده از الگوی شمارۀ 2، پیش بینی می شود ارتباط $B\_{2}$ با متغیر وابسته معنادار باشد و این تمایل بیشتر به افزایش حق الزحمه را نشان می دهد به بیانی دیگر، فرض می شود با توجه به مبانی نظری دستمزد حسابرسی معمولاً روند افزایش داشته باشد نه کاهش(انتظار می رود اصلاحات کاهشی کمتر از اصلاحات افزایشی باشد).ضریب $β\_{1}$ افزایش در دستمزدها است زمانی که انتظار افزایش وجود دارد و$β\_{1}+β\_{2}$ 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:

$$H\_{0}:β\_{1}\leq β\_{1}+β\_{2}$$

$$H\_{1}:β\_{1}>β\_{1}+β\_{2}$$

ازآنجا که جامعۀ مورد مطالعه شرکتهای مختلف در انواع صنایع و دراندازه های متفاوت را شامل می شود، بنابراین استفاده از الگویی که مبتنی بر شاخص های نسبتی و لگاریتمی است باعث می شود که قابلیت مقایسه متغیرها در میان شرکتها را افزایش دهد و تفسیر ضرایب برآورد شده را همسان کند.چون ارزش متغیرD در زمان افزایش دستمزدها صفر است، بنابراین$β\_{1}$ درصد افزایش درحق الزحمۀ حسابرسی را زمانی که انتظار افزایش وجود دارد، نشان می دهد و ازآنجایی که متغیرD در هنگام کاهش حق الزحمه برابر یک است، بنابراین مجموع$β\_{1}+β\_{2}$ بیانگر درصد کاهش درحق الزحمه ها، زمانی که انتظار کاهش وجود دارد، است.اگر دستمزدهای حسابرسی چسبنده باشد باید درصد افزایش بیشتر از درصد کاهش باشد. به عبارت دیگر، باید$β\_{2}<0 ,β\_{1}<0$ باشد.

(3)

$$Log\left(\frac{AF\_{t}}{AF\_{t-1}}\right)=β\_{0}+β\_{1}Log\left(\frac{EAF\_{t}}{EAF\_{t-2}}\right)+β\_{2}Deacrease-Dummy\_{i,t}$$

$$\*Log\left(\frac{EAF\_{t}}{EAF\_{t-2}}\right)$$

(4)

$$Log\left(\frac{AF\_{t}}{AF\_{t-1}}\right)=β\_{0}+β\_{1}Log\left(\frac{EAF\_{t}}{EAF\_{t-3}}\right)+β\_{2}Deacrease-Dummy\_{i,t}$$

$$\*Log\left(\frac{EAF\_{t}}{EAF\_{t-3}}\right)$$

برای بررسی فرضیه دوم با استفاده از الگوی شمارۀ 3 و4 پیش بینی می شود که ضریب $β\_{2}$ درسالهای دوم، سوم، و... کوچکتر شود که نشان می دهد چسبندگی حق الزحمه درطول زمان کاهش می یابد.برای بررسی فرضیه، آزمون فرض آماری به شرح زیر است:

$$H\_{0}:β\_{1}>β\_{1}+β\_{2}$$

$$H\_{1}:β\_{1}\leq β\_{1}+β\_{2}$$

(5)

$$Log\left(\frac{AF\_{t}}{AF\_{t-1}}\right)=β\_{0}+β\_{1}Log\left(\frac{EAF\_{t}}{EAF\_{t-1}}\right)+β\_{2}Deacrease\_{i,t}\*Log\left(\frac{EAF\_{t}}{EAF\_{t-1}}\right)$$

$$+β\_{3}ETR\_{i,t}+β\_{4}ETR\_{i,t}\*Deacrease\_{i,t}\*Log\left(\frac{EAF\_{t}}{EAF\_{t-1}}\right)+ε\_{i,t}$$

فرضیۀ سوم نقش تعدیلی اجتناب مالیاتی، بر شدت چسبندگی را آزمون می نماید.به منظور آزمون این فرضیه به پیروی از پژوهش چن و همکاران، 2013 ؛ حیدری، 1393، از الگوی شمارۀ 5 استفاده شده است.اگرضریب$B\_{2}$ منفی باشد نشان از وجود چسبندگی است واگرضریب$B\_{4}$ منفی باشد نشان از این است عامل اجتناب مالیاتی باعث افزایش میزان حق الزحمه های حسابرسی و انحراف از الگوی استاندارد حق الزحمه خواهد شد. آزمون فرض آماری به شرح زیر است:

$$H\_{0}:β\_{1}\leq β\_{1}+β\_{2}+β\_{3}+β\_{4}$$

$$H\_{1}:β\_{1}>β\_{1}+β\_{2}+β\_{3}+β\_{4}$$

**یافته های پژوهش**

**آمار توصیفی و تجزیه و تحلیل آن**

دراین پژوهش، ابتدا با استفاده از داده های خام، مقدار متغیرهای پزوهش محاسبه شده و سپس آماره های توصیفی متغیرهای مستقل و وابسته که شامل میانگین، میانه، حداکثر، حداقل و انحراف معیار داده های پژوهش است، محاسبه و درجدول شمارۀ1 ارائه شده است.مقادیر مذکور، شمایی کلی از وضعیت توزیع داده های پژوهش ارائه می کنند.میانگین دستمزد حسابرسی برابر39/6 است و ارزش میانگین اندازۀ شرکت 91/5 و نسبت جاری 69/0 به دست آمده است.نسبت دارایی های جاری به کل دارایی ها ابزاری است که می توان با استفاده ازآن، حدود یا میزانی را تعیین کرد که شرکت وجوه خود را در اقلام دارایی های جاری( و نه دارایی های ثابت) سرمایه گذاری کرده است.مقدار این نسبت درگرو تغییراتی است که در دارایی های جاری رخ می دهد و درعین حال، به میزان دارایی های ثابتی که مورد نیاز شرکت است بستگی دارد.به بیان دیگر، بخش عمده ای از دارایی های شرکت جاری است که به تلاش و رسیدگی بیشتر حسابرسی نیازمند است.میانگین بدهی های بلند مدت، 05/0 و میانگین بازدۀ دارایی ها14/0 و ارزش میانگین نسبت آنی47/0 است.نسبت آنی در دانش مالی نسبتی است، که توانایی انجام تعهدات کوتاه مدت، با استفاده از دارایی های با نقدینگی بسیار زیاد را اندازه گیری می کند.با مقایسۀ میانگین ها و میانه ها می توان گفت انحراف منطقی در توزیع هر متغیر وجود دارد.

مطالعۀ همبستگی، ابزاری آماری است که به وسیله آن می توان درجه ای را اندازه گیری کرد که یک متغیر به متغیری دیگر از نظر خطی مرتبط می شود.رابطۀ همبستگی بین متغیرهای پژوهش درجدول شمارۀ2 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 دریک الگو موجب مخدوش شدن نتایج رگریسون می شود.چنانچه سطح معناداری همبستگی بین دو متغیر از5% کمتر باشد همبستگی بین دو متغیر درسطح 5% معنادار و اگر از1% کمتر باشد همبستگی بین دو متغیر در سطح1% معنادار است.

**جدول شماره1: آماره توصیفی**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| متغیرها | دستمزد حسابرسی | اندازۀ شرکت | نسبت جاری | نسبت آنی | بدهی بلند مدت | بازدۀ دارایی ها | زیان |
| میانگین | 398/6 | 910/5 | 690/0 | 470/0 | 050/0 | 140/0 | 000/0 |
| میانه | 430/6 | 980/5 | 645/0 | 483/0 | 099/0 | 141/0 | 061/0 |
| حداکثر | 284/11 | 260/8 | 990/0 | 790/4 | 240/1 | 260/3 | 1 |
| حداقل | 890/2 | 560/4 | 070/0 | 072/0 | 000/0 | 560/0 | 000/0 |
| انحراف استاندارد | 925/0 | 582/0 | 197/0 | 466/0 | 133/0 | 158/0 | 24/0 |
| تعداد مشاهدات | 1278 | 1278 | 1278 | 1278 | 1278 | 1278 | 1278 |

منبع: (یافته های پژوهش)

آزمونی که نرمال بودن جملات پسماند را مورد بررسی قرار می دهد، آزمون جارک ـ برا است(شکل شمارۀ 1).بنابراین دراین آزمون، فرض های ذیل تدوین می شود.

جملات پسماند دارای توزیع نرمال است :$H\_{0}$

جملات پسماند دارای توزیع نرمال نیست:$H\_{1}$

اگر مقادیر محاسباتی آمارۀ جارک ـ برا (J-B) از مقدار بحرانی جدول کایدو بزرگتر نباشد، نرمال بودن توزیع جملات پسماند رد نمی شود.اما زمانی که اندازۀ نمونه به میزان کافی بزرگ باشد و سایر فرض کلاسیک نیز برقرار باشند، انحراف از فرض نرمال بودن معمولاً بی اهمیت و پیامدهای آن ناچیز است.

**آمار استنباطی ـ بررسی الگوی شمارۀ1**

 نتایج حاصل از تخمین الگوی 1 درجدول شمارۀ3 ارائه گردیده است.نتایج آماری نشان می دهد که احتمالt تمام ضرایب برآوردی به غیر ازDE وROI کمتر از 5 درصد است، لذا ضرایب فوق از لحاظ آماری معنادار می باشند.متغیر وابسته دراین الگو، لگاریتم نسبت تغییرات حق الزحمۀ حسابرسی است که متغیرهای QUICK رابطۀ معکوس و معنادار و سایر متغیرها، رابطۀ مستقیمی با متغیر وابسته دارند.ضریب تعیین بیانگر میزان توضیح دهندگی تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل است که مقدار آن در این الگو9/0 است.میزان دوربین واتسون الگو12/2 است.ازآنجا که مقدار آن بین 8/1 تا 5/2 است، لذا خود همبستگی در الگو(همبستگی بین باقیمانده های الگو) وجود نداردویا مقدارآن کم اهمیت است.آمارۀF اعتبار کلی الگو را نشان می دهد.ازآنجایی که سطح معناداریF کمتر از5% است می توان نتیجه گرفت که این الگو با اطمینان 95% معنادار است و از اعتبار بالایی برخوردار است.

**فرضیۀ اول پژوهش ـ بررسی الگوی شمارۀ2**

برای بررسی فرضیۀ اول، نتایج تخمین الگوی2 در جدول شمارۀ4 بررسی می شود.با توجه به اینکه نتایج آزمونF لیمر بیشتر از5% است.دراین الگو از روش تلفیقی استفاده می شود.پیش بینی می شود ارتباط$B\_{2}$ با متغیر وابسته معنادار باشد و این تمایل بیشتر به افزایش حق الزحمه را نشان می دهد.به بیان دیگر، فرض می شود با توجه به مبانی نظری حق الزحمۀ حسابرسی معمولاً روند افزایش داشته باشد نه کاهشی(انتظار می رود اصلاحات کاهشی کمتر از اصلاحات افزایشی باشد).ضریب$β\_{1}$ افزایش در حق الزحمه ها است.زمانی که انتظار افزایش وجود دارد و$β\_{1}+β\_{2}$ کاهش در حق الزحمه های حسابرسی است زمانی که انتظار کاهش وجود دارد.اگر دستمزدها چسبنده باشد باید درصد افزایش بیشتر از درصد کاهش باشد.به عبارت دیگر، باید$β\_{2}<0 ,β\_{1}>0$ باشد.نتایج آزمون نشان می دهد که بزرگتر بودن ضریب$β\_{1}$ به مقدار51/0 از مجموع $β\_{1}+β\_{2}$ (51/0 >45/0) ، بیانگر آن است که میزان افزایش در دستمزد حسابرسی زمانی که انتظار افزایش وجود دارد، بیشتر از کاهش حق الزحمه ها است.به عبارت دیگر دستمزدهای حسابرسی رو به بالا چسبنده هستند و با همان سرعتی که درحال افزایش هستند کاهش نمی یابند.پس فرضیۀ اول پذیرفته می شود.

**جدول شمارۀ2. ماتریس همبستگی بین متغیرهای پژوهش**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| متغیرها | دستمزد حسابرسی | اندازۀ شرکت | نسبت جاری | نسبت آنی | بدهی بلند مدت | بازدۀ دارایی ها | زیان |
| دستمزد حسابرسی | 1 |  |  |  |  |  |  |
|  | 34/0 | 1 |  |  |  |  |  |
| اندازۀ شرکت | 000/0 | ــ |  |  |  |  |  |
|  | 07/0- | 181/0- |  |  |  |  |  |
| جاری | 005/0 | 000/0 | ـــــ |  |  |  |  |
|  | 104/0 | 06/1 | 34/0 | 1 |  |  |  |
| نسبت آنی | 0002/0 | 031/0 | 000/0 | ـــــ |  |  |  |
|  | 003/0 | 031/0 | 428/0- | 115/0 | 1 |  |  |
| بدهی بلندمدت | 899/0 | 259/0 | 000/0 | 000/0 | ـــ |  |  |
|  | 085/0 | 038/0 | 066/0 | 248/0 | 217/0 | 1 |  |
| بازدۀ دارایی ها | 002/0 | 167/0 | 017/0 | 000/0 | 000/0 | ـــ |  |
|  | 005/0 | 113/0- | 48/0- | 133/0 | 229/0 | 411/0- | 1 |
| زیان | 853/0 | 000/0 | 085/0 | 000/0 | 000/0 | 000/0 | ـــ |

منبع: (یافته های پژوهش)

$$LAF\_{i,t}=β\_{0}+β\_{1}LTA\_{i,t}+β\_{2}CATA\_{i,t}+β\_{3}QUICK\_{i,t}+β\_{4}DE\_{i,t}+β\_{5}RoI\_{i,t}+β\_{6}LOSS\_{i,t}+ε\_{i,t}$$

**جدول شمارۀ3. نتایج تخمین الگوی اول پژوهش**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| متغیرها | ضریب | خطای استاندارد | آمارۀt | سطح معناداری |
| اندازۀ شرکت | 882/0 | 038/0 | 198/23 | 000/0 |
| نسبت جاری | 267/0 | 08/0 | 335/3 | 0009/0 |
| نسبت آنی | 081/0- | 022/0 | 589/3- | 0003/0 |
| بدهی های بلند مدت | 064/0 | 068/0 | 939/0 | 347/0 |
| بازدۀ دارایی ها | 081/0 | 077/0 | 041/1 | 298/0 |
| زیان | 132/0 | 033/0 | 887/3 | 0001/0 |
| عرض از مبدأ | 036/1 | 243/0 | 252/4 | 000/0 |
| AR(I) | 444/0 | 027/0 | 367/16 | 000/0 |
| ضریب تعیین | ضریب تعیین تعدیل شده | دوربین واتسون |
| 907/0 | 893/0 | 121/2 |
| آزمون | آمارۀ آزمون | سطح معناداری |
| آمارۀF | 176/65 | 000/0 |
| F لیمر(چاو) | 626/18 | 000/0 |
| بروش پاگان | 515/73 | 000/0 |
| هاسمن | 586/35 | 000/0 |

**منبع**:(یافته های پژوهش)

**جدول شمارۀ4. نتایج تخمین الگوی دوم پژوهش**

|  |
| --- |
| $$Log\left(\frac{AF\_{t}}{AF\_{t-1}}\right)=β\_{0}+β\_{1}Log\left(\frac{EAF\_{t}}{EAF\_{t-1}}\right)+β\_{2}Deacrease-Dummy$$$$\*Log\left(\frac{EAF\_{t}}{EAF\_{t-1}}\right)+ε\_{i,t}$$ |
| متغیرها | ضریب | خطای استاندارد | آمارۀ t | سطح معناداری |
| LOG(EAF/EAF(-1)) | 515/0 | 005/0 | 254/108 | 000/0 |
| DECREASE-DUMMY | 060/0- | 006/0 | 149/10- | 000/0 |
| \*LOG(EAF/EAF(-1))C | 040/0 | 002/0 | 981/18 | 000/0 |
| ضریب تعیین | ضریب تعیین تعدیل شده | دوربین واتسون |
| 962/0 | 962/0 | 805/1 |
| آزمون | آمارۀ آزمون | سطح معناداری |
| آمارۀ F | 40/14092 | 000/0 |
| F لیمر(چاو) | 922/0 | 072/0 |
| بروش پاگان | 682/58 | 000/0 |

منبع:( یافته های پژوهش)

**فرضیۀ دوم پژوهش ـ بررسی الگوی شمارۀ3**

نتایج آزمون فرضیۀ دوم، الگوی شمارۀ3 در جدول شمارۀ 5 آورده شده است.برای مشاهداتی که سطح معناداری آزمون آنها بیشتر از5% باشد از روش تلفیقی استفاده شده است و برای مشاهداتی که سطح معناداری آزمون آنها کمتر از5% است، برای تخمین الگو از روش تابلویی استفاده شده است.روش تابلویی خود با استفاده از دو الگوی« اثرات ثابت» می تواند انجام گیرد.برای تعیین اینکه از کدام الگو استفاده از آزمون هاسمن استفاده گردیده است.مشاهداتی که سطح معناداری آزمون آنها کمتر از 5% است از الگوی اثرات ثابت و مشاهداتی که سطح معناداری آزمون آنها بیشتر از5% 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 الگو96/0 است.میزان دوربین واتسون الگو78/1 است. ازآنجا که مقدار آن بین 8/1 تا5/2 است، لذا خود همبستگی در الگو وجود ندارد ویا مقدار آن کم اهمیت است.نتایج آماری در فرضیۀ اول با استفاده از الگوی شمارۀ2،درجدول شمارۀ4 نشان دادکه بزرگتر بودن ضریب$β\_{1}$ به مقدار51/0 از مجموع$β\_{1}+β\_{2}$(51/0>45/0)، بیانگراین است که میزان افزایش دردستمزدهای حسابرسی زمانی که انتظار افزایش وجود دارد،بیشترکاهش حق الزحمه ها،زمانی که انتظارکاهش وجود دارد می باشد.به عبارت دیگر، دستمزد حسابرسی چسبنده هستند.

**جدول شمارۀ5 . نتایج الگوی سوم پژوهش**

|  |
| --- |
| $$Log\left(\frac{AF\_{t}}{AF\_{t-1}}\right)=β\_{0}+β\_{1}Log\left(\frac{EAF\_{t}}{EAF\_{t-1}}\right)+β\_{2}Deacrease-Dummy$$$$\*Log\left(\frac{EAF\_{t}}{EAF\_{t-1}}\right)+ε\_{i,t}$$ |
| متغیرها | ضریب | خطای استاندارد | آمارۀ t | سطح معناداری |
| LOG(EAF/EAF(-2)) | 523/0 | 005/0 | 395/93 | 000/0 |
| DECREASE-DUMMY | 042/0- | 007/0 | 89/5- | 000/0 |
| \*LOG(EAF/EAF(-2))C |  |  |  |  |
| 082/0 | 002/0 | 952/34 | 000/0 |
| ضریب تعیین | ضریب تعیین تعدیل شده | دوربین واتسون |
| 968/0 | 962/0 | 782/1 |
| آزمون | آمارۀ آزمون | سطح معناداری |
| آمارۀ F | 226/178 | 000/0 |
| F لیمر(چاو) | 261/1 | 029/0 |
| آزمون هاسمن | 720/87 | 000/0 |
| بروش پاگان | 090/52 | 000/0 |

**منبع:** ( یافته های پژوهش)

برای بررسی فرضیه دوم پژوهش با توجه به نتایج آماری الگوی شمارۀ 3 برای دورۀ دوم، پیش بینی می شود که نوسانات افزایشی و کاهشی نسبت به دوره قبل تعدیل شود.با توجه به جدول شمارۀ5، بزرگتر بودن ضریب$β\_{1}$ به مقدار 52/0 از مجموع$β\_{1}+β\_{2}$(52/0>48/0)، بیانگراین است که میزان افزایش دردستمزد حسابرسی زمانی که انتظار افزایش وجود دارد،بیشترازکاهش حق الزحمه ها،زمانی که انتظارکاهش وجود دارد و دستمزدها چسبنده هستند، ولی با توجه به اینکه در دورۀ بعد نسبت به دوره قبل مقدار ضرایب$β\_{1}$ به مقادیر مجموع ضرایب$β\_{1}+β\_{2}$ درحال نزدیکتر شدن است، نشان می دهد که نوسانات افزایشی و کاهشی در دورۀ بعد نسبت به دوره قبل درحال تعدیل شدن است و شدت چسبندگی حق الزحمه نیز درحال کاهش است.به عبارتی دیگر، می توان گفت، سرعت کاهش در حق الزحمه(زمانی که انتظار کاهش است.به عبارتی دیگر، می توان گفت، سرعت کاهش درحق الزحمه(زمانی که انتظار کاهش وجود دارد) به سرعت افزایش درحق الزحمه(زمانی که انتظار افزایش وجود دارد) درحال نزدیکتر شدن است و قدر مطلق ضریب$β\_{2}$ در دورۀ بعد کاهش می یابد.

**بررسی الگوی شمارۀ4**

به منظور بررسی فرضیۀ دوم دردوره سوم، نتایج تخمین الگوی 4 در جدول شمارۀ6 آورده شده است.ضریب تعیین بیانگر میزان توضیح دهندگی تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل است که مقدار آن در این الگو97/0 است.میزان دوربین واتسون الگو94/1 است.ازآنجا که مقدار آن بین 8/1 تا5/2 است، لذا خود همبستگی در الگو وجود ندارد.بزرگتر بودن ضریب$β\_{1}$ به مقدار 52/0 از مجموع $β\_{1}+β\_{2}$(52/0>49/0) بیانگر چسبندگی دستمزدها است.ولی با توجه به اینکه در دورۀ بعد نسبت به دورۀ قبل مقدار ضرایب$β\_{1}$ به مقادیر مجموع ضرایب $β\_{1}+β\_{2}$ درحال نزدیکتر شدن است، نشان می دهد که نوسانات افزایشی و کاهشی در دورۀ بعد نسبت به سال قبل درحال تعدیل شدن است و شدت چسبندگی حق الزحمه نیز در حال کاهش است.به عبارت دیگر، می توان گفت، سرعت کاهش در حق الزحمه ها(زمانی که انتظار کاهش وجود دارد) به سرعت افزایش در دستمزدها(زمانی که انتظار افزایش وجود دارد) درحال نزدیکتر شدن است و قدرمطلق ضریب$β\_{2}$ در سال سوم نیز کاهش یافته است.

**جدول شمارۀ6. نتایج تخمین الگوی چهارم پژوهش**

|  |
| --- |
| $$Log\left(\frac{AF\_{t}}{AF\_{t-1}}\right)=β\_{0}+β\_{1}Log\left(\frac{EAF\_{t}}{EAF\_{t-3}}\right)+β\_{2}Deacrease-Dummy\_{i,t}$$$$\*Log\left(\frac{EAF\_{t}}{EAF\_{t-3}}\right)$$ |
| متغیرها | ضریب | خطای استاندارد | آمارۀ t | سطح معناداری |
| LOG(EAF/EAF(-3)) | 067/52 | 006/0 | 177/84 | 000/0 |
| DECREASE-DUMMY | 032/0- | 007/0 | 19/4- | 000/0 |
| \*LOG(EAF/EAF(-3))C |  |  |  |  |
| 127/0 | 003/0 | 205/41 | 000/0 |
| ضریب تعیین | ضریب تعیین تعدیل شده | دوربین واتسون |
| 971/0 | 965/0 | 947/1 |
| آزمون | آمارۀ آزمون | سطح معناداری |
| آمارۀ F | 124/166 | 000/0 |
| F لیمر(چاو) | 851/1 | 000/0 |
| آزمون هاسمن | 954/162 | 000/0 |
| بروش پاگان | 477/44 | 000/0 |

**منبع:** ( یافته های پژوهش)

**فرضیۀ سوم پژوهش ـ بررسی الگوی شمارۀ 5**

به منظور بررسی فرضیۀ سوم، نتایج تخمین الگوی 5 در جدول شمارۀ 7 آورده شده است.با توجه به اینکه نتایج آزمونF لیمر بیشتر از5% 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 دراین الگو99/0 است.میزان دوربین واتسون الگو34/2 است.ازآنجاکه مقدارآن بین8/1تا5/2 است،لذاخود همبستگی در الگو وجود ندارد.ضریب$β\_{2}$ مقدار(091/0-)درصداست که بیانگروجود چسبندگی است.دراین آزمون،ضریب $β\_{4}$ مثبت است که نشان دهنده کاهش شدت چسبندگی است،ولی ازآنجایی که مجموع ضرایب $β\_{1}+β\_{2}+β\_{3}+β\_{4}$ کوچکتراز ضریب$β\_{1}$ است( یعنی 45/0 <53/0)، بیانگرآن است که اجتناب از مالیات، باعث افزایش میزان حق الزحمه های حسابرسی وانحراف ازالگوی استاندارد حق الزحمه خواهدشدودستمزد افزایش می یابد.پس فرضیۀ سوم پذیرفته می شود.

**جدول شمارۀ 7. نتایج تخمین الگوی پنجم پژوهش**

|  |
| --- |
| $$Log\left(\frac{AF\_{t}}{AF\_{t-1}}\right)=β\_{0}+β\_{1}Log\left(\frac{EAF\_{t}}{EAF\_{t-1}}\right)+β\_{2}Deacrease$$$$\*Log\left(\frac{EAF\_{t}}{EAF\_{t-1}}\right)+β\_{3}ETR\_{i,t}+β\_{4}ETR\_{i,t}\*Deacrease\_{i,t}\*Log\left(\frac{EAF\_{t}}{EAF\_{t-1}}\right)+ε\_{i,t}$$ |
| متغیرها | ضریب | خطای استاندارد | آمارۀ t | سطح معناداری |
| LOG(EAF/EAF(-1)) | 534/0 | 005/0 | 575/100 | 000/0 |
| DECREASE\*LOG(EAF/EAF(-1)) | 091/0- | 004/0 | 552/22- | 000/0 |
| ETR | 023/0- | 007/0 | 140/3- | 001/0 |
| ETR\*DECREASE | 043/0 | 013/0 | 222/3 | 001/0 |
| LOG(EAF/EAF(-1)) |  |  |  |  |
| C | 042/0 | 001/0 | 796/24 | 000/0 |
| ضریب تعیین | ضریب تعیین تعدیل شده | دوربین واتسون |
| 99/0 | 986/0 | 348/2 |
| آزمون | آمارۀ آزمون | سطح معناداری |
| آمارۀ F | 426/278 | 000/0 |
| F لیمر(چاو) | 683/0 | 995/0 |
| پروش پاگان | 257/47 | 000/0 |

**منبع:** (یافته های پژوهش)

**بحث و نتیجه گیری**

فرضیۀ اول پژوهش بیانگر این است که سرعت افزایش در دستمزدهای حسابرسی بیشتر از سرعت کاهش آن است که منطبق با یافته های رشیدی باغی(1393) و صفر زاده و بیگ پناه (1394) است.یافته های پژوهشگران نشان می دهد بی اعتمادی به ریال، قدرت خرید پول و سابقۀ چسبندگی قیمتها همواره در اقتصاد ایران مانع ازآن بوده است که در کوتاه مدت قیمتها اصلاح شده و براساس عرضه و تقاضای واقعی نقطه تعادلی قیمت در بازار به وجود آید.نتایج فرضیۀ دوم نشان می دهد، مؤسسه های حسابرسی در سالهای اولیه، دستمزدهای خود را تغییر نمی دهند، اما در سالهای بعدی با توجه به شناختی که از صاحبکار به دست می آورند، به تعدیل حق الزحمه اقدام می کنند و تغییرات ایجاد شده در عوامل حق الزحمۀ حسابرسی، به تغییرات سریع یا متقارن حق الزحمۀ حسابرسی منجر نمی شود، به خصوص تغییرات افزایشی بیشتر از تغییرات کاهشی است.تفاوت بین تغییرات افزایشی و کاهشی در طول زمان تعدیل می شود.به بیان دیگر، مؤسسه های حسابرسی در سالهای اولیه، حق الزحمۀ درخواستی خود را تغییر نمی دهند، اما در سالهای بعدی با توجه به شناختی که از صاحبکار به دست می آورند، به تعدیل دستمزدها اقدام می کنند.کاهش این تفاوتها بیانگر رقابتی بودن بازار خدمات حسابرسی است؛ زیرا بخشی از این تعدیلات ناشی از شناخت حق الزحمۀ درخواستی مؤسسه های رقیب است.نتایج این فرضیه با یافته های هال، والش و یاتیس(2000) و رشیدی باغی(1393) مطابقت دارد.

نتیجۀ این پژوهش، گویای رابطۀ مثبت و معنادار میان ریسک وضعیت مالیاتی یا اجتناب مالیاتی) و حق الزحمۀ حسابرسی است.به بیان دیگر، هرچه وضعیت مالیاتی شرکتها از ریسک بیشتری برخوردار باشد، حسابرسان برای پوشش این ریسک حق الزحمۀ بیشتری مطالبه می کنند.نتایج پژوهش داناهو نکل(2014) حاکی از برقراری رابطۀ منفی (مثبت) ومعنادار بین نرخ مؤثر مالیات(ریسک وضعیت مالیاتی) با حق الزحمۀ حسابرسی است.به علاوه نتایج پژوهش هانلن و همکارانش(2012) نیز رابطۀ مثبت و معناداری را بین ریسک وضعیت مالیاتی و حق الزحمۀ حسابرسی گزارش نمود.به طور خلاصه می توان گفت حسابرسان در ارزیابی های اولیه و درمرحلۀ کسب شناخت ازفعالیت صاحبکار برای تعیین حق الزحمه، اندازۀ شرکت و وضعیت مالیاتی شرکتها را بررسی می کنند.

**محدودیت پژوهش**

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

**پیشنهادها**

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

1ـ ازآنجا که ناسازگاریهای بازار(اطلاعات ناقص) به چسبندگی منجر می شود(قیمتها به سرعت تغییر نمی کنند)، اما رقابت، فروشنده ها را به کاهش قیمتها در طول زمان وادار می کند.یکی از راهها برای جلوگیری از تخلفاتی نظیر کاهش کیفیت، آزادسازی قیمتها توسط نهادهای ذیربط است که باعث تقویت سازوکار بازار می شود.از سویی دیگر، چون هزینه های حسابرسی شاخصی برای کیفیت حسابرسی درنظر گرفته می شود، لذا به قانون گذاران پیشنهاد می شود کف و سقف دستمزدهای حسابرسی را برای شرکتهای متعدد تعیین کنند تا حسابرسان نتوانند با دریافت دستمزد کمتر، کیفیت حسابرسی را کاهش دهند.

2ـ یکی از منابع دولت، وصول مالیات از شرکتهاست و اجتناب از مالیات، نوعی استفاده از خلأهای قانونی در قوانین مالیاتی برای کاهش مالیات است.ازآنجا که اجتناب مالیاتی فعالیتی به ظاهر قانونی است، به نظر می رسد که بیشتراز فرار مالیاتی در معرض دید باشد.

اگر اجتناب مالیاتی توسط مقامات مالیاتی تشخیص داده شود دراین صورت، شرکت مجبور به پرداختهای اضافی و جریمه می شود که باعث کاه جریانهای نقدی ورودی و کاهش ثروت سهامداران می شود.به شرکتها پیشنهاد می شود با استفاده از راهبرد برنامه ریزی مالیاتی، به معنای به تعویق انداختن پرداخت مالیات تا حد ممکن وکاهش ارزش فعلی مالیات های پرداختی؛ درهزینۀ مالیاتی صرفه جویی کنند. در واقع برنامه ریزی مالیاتی به تشویق پس انداز و صرفه جویی هزینه در شرکت منجر می شود.این صرفه جویی و پس انداز می تواند ازطریق سرمایه گذاری 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 می دهد شرکتهایی با فرصتهای سرمایه گذاری و رشد بیشتر، می توانند از معافیت مالیاتی بیشتری برخوردار شوند.

با توجه به نتایج این پژوهش، توصیه های زیر به منظور انجام پژوهش های آینده ارائه می شود:

1ـ اثر پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برچسبندگی حق الزحمه های حسابرسی.

2ـ تأثیر ساختار مالکیت برچسبندگی حق الزحمه های حسابرسی.

**منابع**

ـ اکبری، فضل الله.(1385).تجزیه و تحلیل صورتهای مالی، سازمان حسابرسی، نشریۀ129 .

ـ اصلانی، امیر(1380).نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت، سازمان حسابرسی، چاپ دوم، نشریه شمارۀ 159 .

ـ بحری ثالث، جمال؛ بهنمون، یعقوب؛ مددی زاده، ابراهیم.(1395).تأثیر استراتژی مالیاتی جسورانه و ترکیب هیئت مدیره برحق الزحمۀ حسابرسی.دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، 5 (20)، 26 -13.

ـ پور حیدری، امید؛ گل محمدی شورکی، مجتبی.(1394).تأثیر ریسک وضعیتی مالیاتی شرکت برحق الزحمۀ حسابرسی.بررسی های حسابداری و حسابرسی.22(3)، 318- 301 .

ـ رشیدی باغی، محسن.(1393).بررسی چسبندگی حق الزحمۀ حسابرسی.بررسی های حسابداری وحسابرسی،21(4)، 448-431 .

ـ حیدری، مهدی.(1393).بررسی تأثیر عامل رفتاری اعتماد به نفس بیش از حد مدیریت برچسندگی هزینه: نقش تعدیلی عوامل اقتصادی وعوامل مبتنی برنظریه نمایندگی درآن.بررسیهای حسابداری و حسابرسی،21(2)،172-151.

ـ صفرزاده، محمد حسین؛ بیگ پناه، بهزاد.(1394).چسبندگی هزینۀ حسابرسی مستقل در شرکتهای ایرانی.علمی پژوهشی حسابداری مالی،7(27)،76-53 .

ـ طبیبی، سید جمال الدین؛ محمدرضا؛ دلگشایی؛ بهرام.(1393).تدوین پایان نامه، رساله، طرح پژوهشی و مقاله علمی.انتشارات فردوس،5 ، 125-15 .

ـ عزیزخانی، مسعود؛ آقا بیگی، زینب.(1392).بررسی حق الزحمۀ حسابرسی نخستین و سنوات آینده دورۀ تصدی حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.دانش حسابداری،4(15)، 127-105 .

ـ کردستانی، غلامرضا؛ مرتضوی، سید مرتضی.(1391).بررسی تصمیمات سنجیده مدیران برچسبندگی هزینه ها، بررسی های حسابداری و حسابرسی،19(67)، 73-90 .

ـ ملکیان،اسفندیار؛نیکروان فرد،بیتا.(1394).بررسی تأثیر مالکان نهادی بر دستمزد حسابرسی مستقل در شکرتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.پیشرفتهای حسابداری،7(1)، 166 -139 .

ـ مهرانی،ساسان؛جمشیدی ایوانکی،کوروش.(1390).عوامل مؤثر بر حق الزحمه های حسابرسی.حسابدار رسمی، 13، 78- 60 .

ـ نمازی،محمد؛دوانی پور،ایرج.(1389).بررسی تجربی رفتارچسبندگی هزینه هادربورس اوراق بهادار تهران.بررسی های حسابداری و حسابرسی،17(62)، 102- 85 .

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., Madadizadeh, 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., Steliaros, 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.

Dyreng, 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). Ananalysis 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 stickness 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.