

## بررسی تاثیر دوره زمانی (فصلی بودن) حسابرسی بر قیمت تقاضای حسابرسی و تامین حسابرسی

رضا ابوالفتحی<sup>۱</sup>

داوود گرجی زاده<sup>۲\*</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱۱/۰۷ تاریخ چاپ: ۱۳۹۸/۱۱/۰۸

### چکیده

هدف این مطالعه بررسی ارتباط بین فصلی بودن حسابرسی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. روش تحقیق از لحاظ هدف، کاربردی و پس رویدادی می باشد. همچنین از لحاظ روش گردآوری داده ها، توصیفی - همبستگی است و از روش شناسی مبتنی بر بازار استفاده شده است. جامعه آماری این تحقیق ۱۴۰ شرکت از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در یک دوره پنج ساله ۱۳۹۲-۱۳۹۶ می باشند. ۱۰۳ شرکت به عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب شد. اطلاعات مورد نیاز از طریق صورت های مالی حسابرسی شده شرکت ها مورد رسیدگی جمع آوری شده است. این محاسبات از طریق نرم افزار Excel2013 و EViews8 انجام گرفته است. نتایج حاصل از پژوهش نشان می دهد بین برخی از عوامل مرتبط با هزینه های فصلی بودن حسابرسی و قیمت گذاری رابطه معناداری وجود دارد.

### واژگان کلیدی

فصلی بودن حسابرسی، تامین حسابرسی، قیمت گذاری خدمات حسابرسی

<sup>۱</sup> دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران (نویسنده مسئول: [aboalfathi.a@hnhk.ac.ir](mailto:aboalfathi.a@hnhk.ac.ir))

<sup>۲</sup> مدرس گروه حسابداری و مدیریت، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران ([d.gorjizadeh@hnhk.ac.ir](mailto:d.gorjizadeh@hnhk.ac.ir))

## مقدمه

حسابرسی فصلی است. این بدین معنی است که حسابرسی پایان سال مالی مورد پسند مشتری، به صورت یکنواخت در سراسر تقویم سال توزیع نشده است. این خوشه پایان سال مالی، حسابرسی به شکل فصلی را برای شغل حسابرسی به سبب "فصل شلوغ" و "فصل تعطیل" معرفی می کند (انجی، ترونس و وانگ<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). در ایران، اکثر شرکت های عمومی پایان سال مالی را اسفند اعلام کرده اند. این ممکن است بر ساختار هزینه ای شرکت های حسابرسی تاثیر بگذارد که در عوض قیمت های حسابرسی تاثیر می پذیرد و این موضوع مطالعه ما می باشد؛ بنابراین قیمت گذاری تفاضلی خدمات حسابرسی بین فصل های شلوغ و فصل تعطیل ممکن است ناشی از دو عامل باشد. اول، تفاوت در تقاضا برای حسابرسی در فصل شلوغ و فصل تعطیل، فرصت های خدمات حسابرسی را بالا می برد تا در تمایز قیمت درجه سوم به کار گرفته شود، یعنی قابلیت مطالبه قیمت های متفاوت به گروه های متفاوت مشتری را برای خدمات مشابه دارد. دوم، ظرفیت محدود تجربه شده توسط شرکت های حسابرسی در طول فصول شلوغ منجر به حمایت نسبتاً انعطاف ناپذیر، بالا رفتن هزینه های حاشیه ای تولید و سپس پرداخت دستمزد بالاتر بازرسی می شود (انجی، ترونس و وانگ، ۲۰۱۸). انجی و همکاران (۲۰۱۸) یک فراتحلیل ۹۷ تحلیلی از ۱۸ مطالعه دستمزد حسابرسی شرکتهای عمومی ایالات متحده از ۲۰۰۵ تا ۲۰۱۵ را طراحی کردند و یافتند که حسابرسی فصل شلوغ را به مزد حق العمل حسابرسی تقریباً ۱۰ درصد وابسته می کند. تعداد کمی پیشینه در تحقیقات حسابرسی وجود دارد که کار فصلی حسابرسی را به عنوان فاکتور بالقوه تشریحی برای دستمزدهای حسابرسی ایجاد می نماید. برای مثال، های<sup>۲</sup> (۲۰۱۳) عنوان می کند که کار فصلی حسابرسی اغلب در مطالعات مزد حسابرسی شامل نمی شود، اما [وقتی هست] شواهد نشان می دهد که به شکل قابل توجهی به مزد حسابرسی ارتباط دارد. به هر حال حتی وقتی که مطالعات بایگانی تشخیص دادند که کار فصلی حسابرسی ممکن است فاکتور تشریحی باشد، این اغلب بر روی یک مبنای تک موردی با توجه کم نظری یا بدون توجه اجراء می شود. تعدادی از مطالعات تشخیص داده اند که کار فصلی حسابرسی یک فضای کم و فشرده را اختصاص داده است و در نتیجه هزینه خدمات حسابرسی فصل شده است (لوپز و پیترز<sup>۳</sup>، ۲۰۱۲). دو مطالعه فراتحلیلی قبلی وجود دارد که به صورت عادی متغیرهای مستقل استفاده شده در تحقیق قیمت گذاری حسابرسی را ارزیابی می کند (های ۲۰۱۳، کنچیل و ونگ<sup>۴</sup>، ۲۰۰۶). زمانی که این دو مقاله، فراتحلیل گسترده همه مطالعات مزد حسابرسی را ارائه می دهند (های ۲۰۱۳) تصدیق می کند که آنها نیازمند عمق تحقیقاتی هستند که نیاز است وقتی که تحلیل ها به مسائل فردی هدایت می شوند. همین طور، اولین مسئله پژوهش حاضر در ادبیات حسابرسی، توسعه چارچوب نظری برای علیت بین کار فصلی حسابرسی و قیمت گذاری حسابرسی است، سپس فراهم نمودن تحقیقات لازم عمیق برای این مسئله است.

دومین مسئله پژوهش حاضر این است که مدت دوره پوشش ادبیات موجود مرتبط با تاثیر فصل شلوغ بر قیمت گذاری حسابرسی را گسترش داده شود. بعلاوه دو مطالعه فراتحلیلی گذشته، به اندازه دیگر مرورهای تحقیقات آرشیوی (دیفند و ژانگ<sup>۵</sup>، ۲۰۱۴) عمدتاً با تالیف و خلاصه نمودن یافته های مطالعات مزد حسابرسی در ارتباط بوده اند. انجام تحقیق حاضر می تواند دانش جدیدی به مسئولین شرکت های بزرگ در مورد علل اینکه مشتریان حسابرسی ممکن است یک تاریخ

<sup>1</sup> Ng, Tronnes & Wong

<sup>2</sup> Hay

<sup>3</sup> López & Peters

<sup>4</sup> Hay, Knechel & Wong

<sup>5</sup> DeFond, & Zhang

پایان سال مخصوص انتخاب کنند و چگونه این منجر به کار فصلی در مقررات خدمات حسابرسی می شود، می دهد و میزان آن را بررسی نماید. از این رو سؤال اصلی پژوهش حاضر این است که دوره زمانی حسابرسی (فصلی بودن) بر قیمت تقاضای حسابرسی و تامین حسابرسی چه تاثیری دارد؟

### مبانی نظری

دوره حسابرسی در حسابداری، به دوره های زمانی مشخص شده در دفاتر مالی هر سازمان اشاره دارد. در این دوره اغلب حساب سازی دفاتر مالی شرکت ها انجام شده و صورت های مالی آماده می شوند. به طور کلی دوره حسابداری شامل ۱۲ ماه است. با این حال شروع دوره حسابداری در شرکت ها متفاوت می باشد. به عنوان مثال، یک نهاد می تواند از سال تقویمی منظم، یعنی ژانویه تا دسامبر به عنوان سال حسابداری استفاده نماید، در حالی که یک نهاد دیگر این دوره حسابرسی را از آوریل تا مارس در نظر می گیرد. استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی یک دوره ۵۲ هفته ای را به عنوان یک دوره حسابرسی مناسب دانسته است که این دوره را به عنوان یک سال مالی کامل در نظر می گیرد. در مجموع طول دوره حسابرسی هر شرکت یا سازمان، به نحوه انتخاب دوره توسط حسابدار ارشد آن انجام می گیرد و در شرکت های مختلف، متفاوت می باشد. حسابرسی، ممیزی یک بررسی و ارزیابی عینی اظهارات مالی یک سازمان است تا اطمینان حاصل شود که سوابق نماینده منصفانه و دقیق از معاملات مورد نظر خود هستند. ممیزی می تواند به صورت داخلی توسط کارمندان سازمان و یا خارج از سوی شرکت خارجی انجام شود. ممیزی های انجام شده توسط افراد خارجی در شرکت های خصوصی می تواند در از بین بردن هر گونه تعصب زمانی که به کمک وضعیت مالی شرکت می آید، بسیار مفید باشد. حسابرسی به دنبال چیزی است که می تواند به عنوان "خطای مادی" در اظهارات در مورد هر شی مشخص شود. آنها به ذینفعان کمک می کنند تا دقت خود را در مورد وضعیت موضوع مورد بازرسی بررسی کنند و می توانند به آنها کمک کنند تا تصمیمات بهتر و آگاهانه تری نسبت به موضوع مورد بازرسی بگیرند. تقریباً تمام شرکت ها ممیزی را یک بار در سال دریافت می کنند، در حالی که حتی شرکت های بزرگتر می توانند ماهیت حسابرسی را دریافت کنند. برای بعضی از شرکت ها ممیزی ها به دلیل انگیزه های قانع کننده ای برای اطلاعات مالی غیرمجاز در تلاش عمده برای انجام تقلب، یک الزام قانونی است. برای بعضی از شرکت های تجاری معروف، حسابرسان به عنوان یک منبع برای ارزیابی اثربخشی کنترل های داخلی در گزارش های مالی استفاده می شوند. هر شرکت باید پنج مرحله زیر را برای آماده شدن فصل شلوغ انجام دهد: فصل شلوغ سال گذشته را ارزیابی کنید. ارزیابی ادبیات معتبر فعلی، بررسی های اخیر همکارانه و یافته های بازرسی داخلی را در نظر بگیرید. با مشتریان ارتباط برقرار کنید. کارکنان را آماده کنید و زمان برنامه ریزی را سرمایه گذاری کنید.

فصل پر مشغله سال گذشته را ارزیابی کنید. هنگام آماده شدن برای آینده، هیچ جایگاهی بهتر از گذشته نیست. بر این اساس، شرکت ها باید با عینیت ارزیابی فصل های شلوغ گذشته را، برای مشخص شدن آنچه که از آن می توانند یاد بگیرند، آغاز کند. یک شرکت باید یک گروه از متخصصان حسابرسی خود را جمع آوری کند تا به آنچه انجام می شود خوب عمل کند، چه چیزی خوب نیست و شرکت چه کاری باید انجام دهد. فایل های حسابرسی اغلب شامل پیشنهاداتی برای رفع موانع حسابرسی، مانند نظر برای به دست آوردن یک فایل حساب دریافتی در فرمت خاص الکترونیکی است که برای تکنیک های استخراج اطلاعات مناسب است و می تواند به عنوان نقطه شروع استفاده شود. علاوه بر این، موضوعات زیر نیز ممکن است بخشی از بحث باشد: مسائل مربوط به فناوری، یا نرم افزار یا سخت افزار که کارآیی حسابرسان را تحت

تاثیر قرار داد. بهبود خدمات مشتری، به موقع بودن ملاقات های مشتری و انتشار گزارشات، آماده سازی کارمندان برای فصل شلوغ، از جمله حفظ انگیزه و احساس ارزشمند بودن آنها، فرآیند برنامه ریزی، از جمله اینکه آیا بودجه واقعی بودند، آیا برنامه به طور صحیح به صلاحیت افراد در نظر گرفته می شود.

قیمت خدمات حسابرسی، اطلاعات بین مشتری و بازرس را انتقال می دهد و به هر دو مصرف کننده و تولیدکننده خدمات حسابرسی مربوط شده و بوسیله اطلاعات دربرگیرنده در این قیمت ها کمک می شود. فهمیدن اینکه چگونه قیمت های حسابرسی تعیین شده اند، مهم است چراکه قیمت حسابرسی خودش متاثر از سازمان دهی، توزیع و تولید خدمات حسابرسی بعلاوه مصرف چنین خدماتی است. در این رابطه، توزیع پایان سال مالی به عنوان الگوی تکراری در هر تقویم سالیانه است که بر مصرف و تولید خدمات حسابرسی تاثیر می گذارد که یک کار فصلی شایسته تشخیص، تشریح و به صورت بالقوه حتی تعیین کمی را ارائه می دهد.

### پیشینه پژوهش

گرد، نیک بخت و صالحی (۱۳۹۷) پژوهشی با عنوان فصلی بودن حسابرسی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی ارائه دادند. عوامل اثرگذار بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی به همراه شاخص های هزینه های حسابرسی به عنوان متغیرهای مستقل و حق الزحمه یا قیمت گذاری خدمات حسابرسی به عنوان متغیر وابسته تعیین شده است. نتایج حاصل از پژوهش نشان می دهد بین برخی از عوامل مرتبط با هزینه های فصلی بودن حسابرسی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی رابطه ی معناداری وجود دارد.

خیاط و کامیابی (۱۳۹۵) پژوهشی با عنوان قیمت گذاری خدمات حسابرسی نخستین به تفکیک بخش دولتی و خصوصی ارائه دادند. نتایج پژوهش نشان می دهد که میان حق الزحمه حسابرسی و حسابرسی نخستین در هر دو بخش دولتی و خصوصی رابطه معنی داری و مثبت وجود دارد. هم چنین میان متغیرهای مدت تصدی حسابرس، گزارش زیان، اندازه شرکت، نسبت بدهی با حق الزحمه حسابرسی در بخش خصوصی رابطه معنی دار وجود دارد؛ اما میان بازده دارایی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معنی دار وجود ندارد. علاوه بر این در بخش دولتی نیز میان متغیرهای مدت تصدی حسابرس، اندازه شرکت رابطه معنی دار با حق الزحمه حسابرسی دارند؛ اما میان متغیرهای گزارش زیان، بازده دارایی ها و نسبت بدهی رابطه ای با حق الزحمه حسابرسی ندارد.

انجی، ترونس و وانگ<sup>۶</sup> (۲۰۱۸) پژوهشی با عنوان فصلی بودن حسابرسی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی: نظریه و شواهد از یک متاآنالیز ارائه دادند. آن ها تحقیق فراتحلیلی را با شمولیت مطالعات اخیر بسط دادند که از پژوهش های ۲۰۰۵ تا ۲۰۱۵ استفاده می کند. نویسندگان نتیجه می گیرند که تاثیر فصل شلوغ بعد از ۱۹۹۰ پیدا نبوده است. یک رگرسیون متاآنالیز از تفاوت های بافتی در طراحی پژوهش بین مطالعات نشان می دهد که بررسی تنها Big N باعث کاهش اندازه اثر فصلی شلوغ می شود، اما آن را حذف نمی کند و اندازه اثر فصل شلوغ می تواند پس از SOX، بزرگ تر باشد.

های و کنچل<sup>۷</sup> (۲۰۱۷) بحث کردند که هزینه افزایش یافته در طول فصل شلوغ می تواند ناشی از مخارج خارج از جیب باشد (برای مثال اضافه کاری مربوط به کارکنان)، هزینه های را نشان می دهد مانند کیفیت حسابرسی پایین تر یا هزینه

<sup>6</sup> Ng, Tronnes & Wong

<sup>7</sup> Hay & Knechel

های فرصت پذیرش مشتری جدید وقتی که هیچ ظرفیت اضافی وجود ندارد تا مشتری را سرویس دهد. هزینه نیروی انسانی در زمینه حسابرسی ممکن است بیشتر شبیه یک هزینه ثابت به نسبت هزینه متغیر در سطح اداره حسابرسی در مدت کوتاه عمل می کند حتی اگر کار کارکنان حسابرسی هزینه متغیری در سطح اشتغال داشت.

های<sup>۸</sup> (۲۰۱۳) ۸۳ مطالعه کنترل برای کار فصلی حسابرسی می یابد و ۱۹ مطالعه یک وابستگی مثبت و مشخص بین مزد حسابرسی و فصل شلوغ نشان می دهد. او عنوان می کند که کار فصلی حسابرسی اغلب در مطالعات مزد حسابرسی شامل نمی شود، اما [وقتی هست] شواهد نشان می دهد که به شکل قابل توجهی به مزد حسابرسی ارتباط دارد. به هر حال حتی وقتی که مطالعات بایگانی تشخیص دادند که کار فصلی حسابرسی ممکن است فاکتور تشریحی باشد، این اغلب بر روی یک مبنای تک موردی با توجه کم نظری یا بدون توجه اجراء می شود.

لوپز و پیتیرز<sup>۹</sup> (۲۰۱۲) با مطالعه ۴۸ تحقیق در بازه زمانی ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۰ تشخیص داده اند که کار فصلی حسابرسی یک فضای کم و فشرده را اختصاص داده است و در نتیجه هزینه خدمات حسابرسی فصل شده است. آن ها توضیح دادند که یک شرکت حسابرسی، سود را با تطبیق درآمد حسابرسی حاشیه ای از مشتریان جدید یا کار اضافی از مشتریان موجود با هزینه های نهایی مدت کوتاه خودشان راجع به خدمات کارکنان حسابرسی در طول فصل تعطیل (جایی که ظرفیت شناور وجود دارد) و فصل شلوغ (جایی که محدودیتها وجود دارد) ماکزیمم می کند. در حالی که قیمت ها در پایان تنظیم شده اند، قیمت ماکزیمم شدن سود می تواند به همه مشتریان موجود و جدید در مورد هزینه های پس داده شده حسابرسی برای کار اضافی حسابرسی اعمال شود. در بسیاری از زمینه ها، تهیه کنندگان خدمات حسابرسی ممکن است قادر باشند که این محدودیت تامین را از طریق چند استراتژی مدیریت کنند. برای نمونه، تهیه کنندگان خدمات حسابرسی می توانند استراتژی "حسابرسی پیوسته" را اتخاذ نمایند، اتخاذ یک چارچوب سخت برای محاسبات آنها قبل از پایان سال، یا هدایت دستورالعملهای حسابرسی موقتی تر به جای خوشه بندی همه دستورالعملها در پایان سال. با این وجود، کار فصلی هنوز جریان دارد چراکه بسیاری از دستورالعملها تنها می تواند در پایان سال مالی اجراء شوند.

با توجه به مبنای نظری، پیشینه پژوهش و مطالب بیان شده فرضیات زیر تدوین گردیده است:

۱. نوع حسابرسی بر قیمت تقاضای حسابرسی تاثیر معناداری دارد.
۲. درصد سهم اولین سهامدار عمده بر قیمت تقاضای حسابرسی تاثیر معناداری دارد.
۳. نسبت اعضای غیرموظف هزینه های حسابرسی به کل بر قیمت تقاضای حسابرسی تاثیر معناداری دارد.
۴. نسبت کل بدهی ها به مجموع دارایی ها بر قیمت تقاضای حسابرسی تاثیر معناداری دارد.
۵. درصد سهم نهادهای دولتی و شبه دولتی بر قیمت تقاضای حسابرسی تاثیر معناداری دارد.
۶. تعداد کارکنان بر قیمت تقاضای حسابرسی تاثیر معناداری دارد.
۷. اصلی بودن بر قیمت تقاضای حسابرسی تاثیر معناداری دارد.
۸. پایان سال مالی بر قیمت تقاضای حسابرسی تاثیر معناداری دارد.

<sup>۸</sup> Hay

<sup>۹</sup> López & Peters

## روش شناسی پژوهش

روش تحقیق حاضر به لحاظ هدف، کاربردی می‌باشد. روش استنتاج در بیان مشاهدات نمونه‌ای، "توصیفی" و در تعمیم مشاهدات نمونه‌ای به شرکت‌های منتخب بورسی به عنوان جامعه آماری "تحلیلی یا استقرایی" است. جامعه آماری این پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد؛ بنابراین قلمرو مکانی پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و قلمرو زمانی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ می‌باشد که طی دوره مورد بررسی گزارش خود را به بازار منتشر کرده‌اند. در نتیجه دوره زمانی پژوهش یک دوره ۵ ساله خواهد بود. همچنین در این پژوهش برای این که نمونه آماری یک نماینده مناسب از جامعه آماری مورد نظر باشد، از روش حذف نظام مند استفاده شد و نمونه آماری پژوهش در بر دارنده شرکت‌هایی است که از شرایط زیر برخوردار باشند:

- ۱- پیش از سال ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده و تا پایان سال ۱۳۹۶ هم در بورس فعال باشند.
- ۲- برای وجود یکنواختی میان شرکت‌های مورد آزمون، سال مالی آن‌ها منتهی به ۲۹ یا ۳۰ اسفند باشد.
- ۳- شرکت‌ها طی دوره مورد بررسی تغییر سال مالی نداشته باشند.
- ۴- جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی، بانک‌ها، بیمه‌ها و لیزینگ نباشند.
- ۵- اطلاعات مالی و مدیریتی مورد نیاز برای انجام این تحقیق را در دوره زمانی ۱۳۹۲ لغایت ۱۳۹۶ به طور کامل ارائه کرده باشند.

حجم جامعه آماری، پس از اعمال محدودیتهای ذکر شده در بند قبل، ۱۴۰ شرکت می‌باشد. پس از انجام محاسبات به روش فوق، حجم نمونه آماری برابر با ۱۰۳ شرکت، تعیین شده است. بدین ترتیب، روش نمونه‌گیری در تحقیق حاضر، تصادفی طبقه‌بندی شده می‌باشد. همچنین، دوره تحقیق ۵ ساله و شامل سالهای ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ است.

## مدل پژوهش

هدف پژوهش حاضر، بررسی ارتباط بین فصلی بودن حسابرسی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی بر اساس عوامل اثرگذار بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی به همراه شاخص‌های هزینه‌های حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. بر این اساس عوامل اثرگذار بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی به همراه شاخص‌های هزینه‌های حسابرسی به عنوان متغیر مستقل و حق الزحمه یا قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی به عنوان متغیر وابسته تعیین شده است.

رابطه (۱)

$$AF_{i,t} = \alpha_0 + \beta_0 Auditor_{i,t} + \beta_1 S. Owner_{i,t} + \beta_2 Nexe_{i,t} + \beta_3 Deb_{i,t} + \beta_4 S. Govern_{i,t} + \beta_5 Labor_{i,t} + \beta_6 Com_{i,t} + \beta_7 Year_{i,t} + \beta_8 InAssRev_{i,t} + \beta_9 Rec. Inv_{i,t} + \beta_{10} Roi_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

## تعریف متغیرها

**AF**: حق الزحمه حسابرسی شرکت  $i$  در سال  $t$  این متغیر از طریق لگاریتم طبیعی حق الزحمه پرداخت شده توسط شرکت بابت خدمات حسابرسی مستقل اندازه‌گیری می‌شود. این متغیر از متن صورتهای مالی، بخش هزینه‌های عمومی اداری، هزینه حسابرسی و سایر هزینه‌ها و از گزارشات هیات مدیره استخراج شده است.

*Auditor*: نوع حسابررس

*S.Owner*: درصد سهم اولین سهامدار عمده

*Nexe*: نسبت اعضای غیرموظف هزینه های حسابرسی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی هیات مدیره به کل

*Deb*: نسبت کل بدهی ها به مجموع دارایی ها

*S.Govern*: درصد سهم نهادهای دولتی و شبه دولتی

*Labor*: تعداد کارکنان

*Com*: اصلی و فرعی بودن

*Year*: پایان سال مالی

*InAssRev*: لگاریتم متوسط مجموع دارایی ها و درآمدهای عملیاتی

*Rec.Inv*: نسبت کل حساب های دریافتی و موجودی ها به مجموع دارایی ها

*Roi*: نسبت سود قبل از کسر بهره و مالیات به مجموع دارایی ها

*i*: نماد شرکت مورد نظر

*t*: نماد سال مورد نظر

*e*: نشان دهنده خطا

در این تحقیق، داده های تاریخی ۵ ساله ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ با استفاده از رگرسیون خطی مرکب، مبتنی بر تحلیل داده های تابلویی برآورد می شود. در بخش آمار استنباطی و جهت توضیح روابط بین متغیرها، از آزمون های رگرسیون چندگانه استفاده خواهد شد. این آزمونها از طریق نرم افزار آماری *Excel2013* و در سطح اطمینان ۹۵٪ اجراء می شود. برای آزمون فرضیات تحقیق، ابتدا متغیرهای اساسی اندازه گیری می شوند. اندازه گیری متغیرها در محیط نرم افزار *EVIEWS8* و از طریق تابع های این نرم افزار انجام می شود. سپس روابط بین متغیرهای بدست آمده با استفاده از آزمون های رگرسیونی بررسی می شود. با توجه به اینکه در گردآوری داده ها به دلیل محدودیت تعداد مشاهدات از داده های عملکردی در یک بازه زمانی ۵ ساله و به تعبیری استفاده از داده های تابلویی بهره گرفته شده به منظور انجام محاسبات، آزمون ها و تحلیل های آماری و برآورد روابط بین متغیرها با استفاده از روش رگرسیونی خطی چندگانه مبتنی بر تحلیل داده های تابلویی از این نرم افزار استفاده شده است.

### یافته های پژوهش

نقطه شروع تجزیه و تحلیل داده هایی که بر اساس مبانی کمی اندازه گیری می شوند؛ به منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات، ابتدا لازم است آمار توصیفی داده های تحت بررسی محاسبه شود. تحلیل توصیفی، تکنیکی است که به بررسی شاخص های مرکزی و پراکندگی داده های تحقیق می پردازد. تعداد مشاهدات تحقیق حاضر ۱۴۰ شرکت است. این مشاهدات ناشی از ترکیب داده های ۹۳ شرکت پذیرفته شده در بورس، بعنوان نمونه آماری در طول ۵ سال (۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶)، بعنوان دوره آزمون می باشد. آمار توصیفی مربوط به متغیرهای بکار رفته در مدل تحقیق در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول ۱: آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

نماد متغیر	نام متغیر	میانگین	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	چولگی
AF	حق الزحمه حسابرسی	۱/۰۶۱۴۳۳	۱/۹۲۳۲۶۴	۰/۰۲۰۰۵۴	۱/۰۵۸۸۷۱	۰/۲۰۷۲۱۲
Auditor	نوع حسابرس	۱/۳۷۱۲۴۹	۲/۳۸۵۷۰۰	-۱/۲۲۶۵۴۱	۰/۹۵۱۰۰۰	۱/۸۵۲۲۱۴
S.Owner	درصد سهم اولین سهامدار عمده	۴/۶۴۰۰۳۴	۵/۰۵۷۵۴۱	۰/۰۲۷۰۲۱	۴/۲۵۱۷۵۲	۰/۷۵۱۱۳۰
Nexe	نسبت اعضای غیرموظف هزینه های حسابرسی به کل	۰/۴۷۸۴۳۷	۱/۰۳۱۹۱۲	۰/۰۱۰۰۰۰	۰/۴۰۰۵۱۵	۰/۴۴۸۶۷۱
Deb	نسبت کل بدهی ها به مجموع دارایی ها	۰/۲۰۸۲۴۱	۱/۰۰۱۹۷۹	۰/۰۷۰۳۱۶	۰/۲۰۶۴۷۴	۴/۰۶۵۰۰۱
S.Govern	درصد سهم نهادهای دولتی و شبه دولتی	۵/۳۴۱۶۱۹	۸/۳۸۵۷۰۰	۲/۷۰۶۹۱۰	۵/۳۴۱۰۵۱	۳/۲۷۷۳۰۳
Labor	تعداد کارکنان	۰/۴۵۰۴۰۵	۱/۰۴۷۵۱۶	۰/۱۴۱۰۴۳	۰/۳۶۷۷۹۳	۰/۵۱۴۶۰۳
Com	اصلی بودن	۰/۶۱۰۳۳۹	۲/۶۳۴۸۵۵	-۰/۸۰۱۲۴۴	۰/۶۰۸۱۸۴	۰/۵۱۳۳۳۰
Year	پایان سال مالی	۰/۲۰۸۲۴۷	۱/۰۰۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰۰	۰/۲۰۶۴۷۴	۱/۴۳۷۰۱۱
InAssRev	لگاریتم متوسط مجموع دارایی ها و درآمدهای عملیاتی	۵/۳۵۱۲۱۹	۷/۳۸۵۷۰۰	۲/۲۰۶۹۰۰	۵/۳۵۱۰۵۱	۵/۲۷۷۳۰۳
Rec.Inv	نسبت کل حساب های دریافتی و موجودی ها به مجموع دارایی ها	۰/۶۵۰۴۳۵	۲/۰۷۷۵۰۶	۰/۱۴۷۰۲۹	۰/۶۲۷۷۹۳	۲/۵۱۴۶۰۲
Roi	نسبت سود قبل از کسر بهره و مالیات به مجموع دارایی ها	۰/۲۱۹۳۴۹	۲/۷۳۲۸۲۵	-۰/۹۳۱۰۴۸	۰/۲۶۸۱۸۴	۱/۵۱۳۳۳۰



نتایج ارائه شده در جدول ۱، میانگین متغیر حق الزحمه حسابرسی نشان دهنده این است که میانگین حق الزحمه حسابرسی در شرکت های نمونه برابر ۱۰۶/۱۴ درصد است. همچنین انحراف معیار بدست آمده برای حق الزحمه حسابرسی، از میانگین این متغیر پایین تر است. این یافته حاکی از نرمال بودن توزیع این متغیر می باشد.

### نتایج حاصل برازش مدل رگرسیونی تحقیق

مدل رگرسیونی تحقیق، در راستای آزمون فرضیه های تحقیق می باشد و در آن، فرضیه اصلی تاثیر دوره زمانی حسابرسی (فصلی بودن) بر قیمت تقاضای حسابرسی و تامین حسابرسی را دربرمی گیرد. دوره زمانی حسابرسی (فصلی بودن) با استفاده از شاخص های هزینه های فصلی بودن حسابرسی مورد ارزیابی قرار می گیرد.

برای فرضیه فرعی اول تاثیر نوع حسابرسی بر قیمت تقاضای حسابرسی، برای فرضیه فرعی دوم تاثیر درصد سهم اولین سهامدار عمده بر قیمت تقاضای حسابرسی، برای فرضیه فرعی سوم تاثیر نسبت اعضای غیرموظف هزینه های حسابرسی به کل بر قیمت تقاضای حسابرسی، برای فرضیه فرعی چهارم تاثیر نسبت کل بدهی ها به مجموع دارایی ها بر قیمت تقاضای حسابرسی، برای فرضیه فرعی پنجم تاثیر درصد سهم نهادهای دولتی و شبه دولتی بر قیمت تقاضای حسابرسی، برای فرضیه فرعی ششم تاثیر تعداد کارکنان بر قیمت تقاضای حسابرسی، برای فرضیه فرعی هفتم تاثیر اصلی بودن بر قیمت تقاضای حسابرسی، برای فرضیه فرعی هشتم تاثیر پایان سال مالی بر قیمت تقاضای حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی شده است. در رگرسیون تحقیق برای متغیر دوره زمانی حسابرسی (فصلی بودن)، شاخص های هزینه های فصلی بودن حسابرسی در نظر گرفته شده است. جهت برازش مدل رگرسیونی مذکور، ابتدا از طریق آزمون های آماری، مدل رگرسیونی مناسب تشخیص داده می شود. بدین منظور از آزمونهای چاو و هاسمن استفاده می شود. نتایج آزمون چاو برای مدل رگرسیونی تحقیق، در جدول ۲ ارائه شده است.

### جدول ۲: نتایج آزمون چاو برای مدل رگرسیونی تحقیق

آماره F چاو	سطح معناداری	نتیجه
۳/۶۲	۰/۰۰۰	مدل، پانل است.

### منبع: یافته های پژوهش

با توجه به اینکه سطح معناداری آزمون کمتر از سطح خطا (۰/۰۵) می باشد؛ فرضیه  $H_0$  فوق، رد می شود. بر این اساس، استفاده از روش پانل-دیتا جهت برازش مدل رگرسیونی تحقیق، توصیه می شود. در مدل های مبتنی بر داده های پانل، لازم است روش تخمین مبتنی بر تصادفی بودن و یا ثابت بودن اثرات، مورد آزمون قرار گیرد و مناسب ترین روش، برای برازش مدل، انتخاب شود. در این راستا، ابتدا مدل رگرسیونی، مبتنی بر اثرات تصادفی برازش داده شده و سپس از طریق آزمون هاسمن مناسب بودن روش اعمال شده، بررسی می شود. نتایج آزمون هاسمن برای مدل رگرسیونی تحقیق، در جدول ۳ ارائه شده است.

### جدول ۳: نتایج آزمون هاسمن برای مدل رگرسیونی تحقیق

آماره Chi-Sq	سطح معناداری	نتیجه
۲۰/۴۳۸	۰/۰۰۰	رگرسیون، مبتنی بر اثرات ثابت است

### منبع: یافته های پژوهش

یافته ها نشان می دهد که سطح معناداری آزمون هاسمن کمتر از ۰/۰۵ است که حاکی از رد فرضیه  $H_0$  می باشد. بر این اساس، استفاده از روش اثرات ثابت جهت برازش مدل رگرسیونی تحقیق، توصیه می شود. نتایج حاصل از برازش مدل، در جدول ۴ آمده است.

جدول ۴: نتایج تجزیه و تحلیل آماری مدل رگرسیون تحقیق

$AF_{i,t} = \alpha_0 + \beta_0 Auditor_{i,t} + \beta_1 S. Owner_{i,t} + \beta_2 Nexe_{i,t} + \beta_3 Deb_{i,t} + \beta_4 S. Govern_{i,t} + \beta_5 Labor_{i,t} + \beta_6 Com_{i,t} + \beta_7 Year_{i,t} + \beta_8 InAssRev_{i,t} + \beta_9 Rec. Inv_{i,t} + \beta_{10} Roi_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$			
متغیر	ضریب $\beta$	آماره t	سطح معنی داری
عرض از مبدأ	۰/۰۲۴۲۱۵	۲/۴۰۲۹۹۷	۰/۰۱۴۱
Auditor	۰/۱۳۹۸۳۳	۲/۰۰۹۰۳۷	۰/۰۰۰۰
S.Owner	-۰/۱۱۰۵۱۲	-۲/۰۰۲۹۷۲	۰/۰۰۰۶
Nexe	۰/۰۲۴۵۶۳	۲/۰۱۶۶۶۷	۰/۰۴۰۹
Deb	۰/۰۳۵۸۸۵	۲/۰۱۹۱۸۷	۰/۰۴۲۵
S.Govern	-۰/۰۱۳۳۵۵	-۱/۰۱۴۱۲۴	۰/۱۰۶۴
Labor	-۰/۰۲۵۵۱۹	-۱/۰۰۴۸۰۴	۰/۰۵۶۲
Com	۰/۰۰۵۵۸۱	۲/۰۱۱۱۷۱	۰/۰۳۰۱
Year	۰/۱۱۶۱۳۲	۳/۰۰۸۱۳۳	۰/۰۰۲۶
InAssRev	۰/۰۲۳۰۳۷	۲/۰۱۵۱۳۳	۰/۰۰۱۴
Rec.Inv	-۰/۰۳۵۶۱۴	-۱/۰۰۳۰۷۰	۰/۱۷۰۹
Roi	۰/۰۷۹۲۹۵	۱/۰۱۴۸۰۷	۰/۰۶۲۴
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۳۹		
آماره دورین واتسون	۲/۲۳۳		
آماره F	۷/۰۴		
سطح معنی داری آماره F	۰/۰۰۰		

#### منبع: یافته های پژوهش

نتایج حاصل از تخمین مدل رگرسیونی تحقیق در این جدول نشان داده شده است. همانطور که در جدول شماره ۴ مشاهده می شود، ضریب تعیین مدل رگرسیونی ۳۹ درصد می باشد و حاکی از این که این مدل توانسته است ۳۹ درصد از رابطه رگرسیونی را در شرکت های نمونه آماری را از طریق متغیرهای مستقل تبیین نماید. همچنین، نتایج نشان می دهد که آماره دورین واتسون بین ۱/۵ تا ۲/۵ بوده و بنابراین، بین خطاهای الگوی رگرسیونی خود همبستگی شدیدی وجود ندارد و عدم وجود خود همبستگی بین خطاها، بعنوان یکی از فرضهای اساسی رگرسیون در خصوص مدل برازش شده، پذیرفته می شود.

نتایج تحلیل واریانس رگرسیون که براساس آماره F درخصوص آن تصمیم گیری می شود؛ برای الگوی برآزش داده شده در آزمون فرضیه تحقیق در دو ستون آخر جدول ۴-۸ آمده است. سطح معنی داری آماره F برای مدل بیشتر از سطح خطای آزمون ( $\alpha=0/05$ ) است و در نتیجه فرض  $H_0$  فوق رد می شود و رگرسیون برآورد شده به لحاظ آماری معنی دار می باشد. بر این اساس، می توان با استفاده از ضرایب برآورد شده در رگرسیون فوق، نسبت به فرضیه های تحقیق، نتیجه گیری نمود.

تصمیم گیری در خصوص فرضیه فرعی اول: نوع حسابرسی بر قیمت تقاضای حسابرسی تاثیر معناداری دارد. ضریب متغیر نوع حسابرسی معادل  $0/139833$  ( $t=2/009037$ ) می باشد و با سطح معناداری  $0/0000$  می باشد که کمتر از  $0/05$  (سطح خطای آزمون) است. این یافته حاکی از اینست که بین متغیر نوع حسابرسی و قیمت تقاضای حسابرسی در شرکت های نمونه آماری در طول دوره تحقیق، ارتباط مثبت و معناداری به لحاظ آماری وجود دارد. این یافته با ادعای مطرح شده در فرضیه فرعی اول تحقیق سازگار می باشد و این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد، رد نمی شود. تصمیم گیری در خصوص فرضیه فرعی دوم: درصد سهم اولین سهامدار عمده بر قیمت تقاضای حسابرسی تاثیر معناداری دارد.

ضریب متغیر درصد سهم اولین سهامدار عمده معادل  $-0/110512$  ( $t=-2/002972$ ) می باشد و با سطح معناداری  $0/0006$  می باشد که کمتر از  $0/05$  (سطح خطای آزمون) است. این یافته حاکی از اینست که بین متغیر درصد سهم اولین سهامدار عمده و قیمت تقاضای حسابرسی در شرکت های نمونه آماری در طول دوره تحقیق، ارتباط منفی و معناداری به لحاظ آماری وجود دارد. این یافته با ادعای مطرح شده در فرضیه فرعی دوم تحقیق سازگار می باشد و این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد، رد نمی شود.

تصمیم گیری در خصوص فرضیه فرعی سوم: نسبت اعضای غیرموظف هزینه های حسابرسی به کل بر قیمت تقاضای حسابرسی تاثیر معناداری دارد.

ضریب متغیر نسبت اعضای غیرموظف هزینه های حسابرسی به کل معادل  $0/024563$  ( $t=1/016667$ ) می باشد و با سطح معناداری  $0/0409$  می باشد که کمتر از  $0/05$  (سطح خطای آزمون) است. اینست یافته حاکی از این که بین متغیر نسبت اعضای غیرموظف هزینه های حسابرسی به کل و قیمت تقاضای حسابرسی در شرکت های نمونه آماری در طول دوره تحقیق، ارتباط مثبت و معناداری به لحاظ آماری وجود دارد. این یافته با ادعای مطرح شده در فرضیه فرعی سوم تحقیق سازگار می باشد و این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد، رد نمی شود.

تصمیم گیری در خصوص فرضیه فرعی چهارم: نسبت کل بدهی ها به مجموع دارایی ها بر قیمت تقاضای حسابرسی تاثیر معناداری دارد.

ضریب متغیر نسبت کل بدهی ها به مجموع دارایی ها معادل  $0/035885$  ( $t=2/019187$ ) می باشد و با سطح معناداری  $0/0425$  می باشد که کمتر از  $0/05$  (سطح خطای آزمون) است. این یافته حاکی از این که بین متغیر نسبت کل بدهی ها به مجموع دارایی ها و قیمت تقاضای حسابرسی در شرکت های نمونه آماری در طول دوره تحقیق، ارتباط منفی و معناداری به لحاظ آماری وجود دارد. این یافته با ادعای مطرح شده در فرضیه فرعی چهارم تحقیق سازگار می باشد و این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد، رد نمی شود.

تصمیم‌گیری در خصوص فرضیه فرعی پنجم: درصد سهم نهادهای دولتی و شبه دولتی بر قیمت تقاضای حسابرسی تاثیر معناداری دارد.

ضریب متغیر درصد سهم نهادهای دولتی و شبه دولتی معادل  $-0.013355$  ( $t = -1/0.14124$ ) می‌باشد و با سطح معناداری  $0.1064$  می‌باشد که بیشتر از  $0.05$  (سطح خطای آزمون) است. این یافته حاکی از اینست که بین متغیر درصد سهم نهادهای دولتی و شبه دولتی و قیمت تقاضای حسابرسی در شرکت‌های نمونه آماری در طول دوره تحقیق، ارتباط مثبت و معناداری به لحاظ آماری وجود ندارد. این یافته با ادعای مطرح شده در فرضیه فرعی پنجم تحقیق سازگار می‌باشد و این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد، رد می‌شود.

تصمیم‌گیری در خصوص فرضیه فرعی ششم: تعداد کارکنان بر قیمت تقاضای حسابرسی تاثیر معناداری دارد. ضریب متغیر تعداد کارکنان معادل  $-0.025519$  ( $t = -1/0.04804$ ) می‌باشد و با سطح معناداری  $0.0562$  می‌باشد که بیشتر از  $0.05$  (سطح خطای آزمون) است. این یافته حاکی از اینست که بین متغیر تعداد کارکنان و قیمت تقاضای حسابرسی در شرکت‌های نمونه آماری در طول دوره تحقیق، ارتباط منفی و معناداری به لحاظ آماری وجود ندارد. این یافته با ادعای مطرح شده در فرضیه فرعی ششم تحقیق سازگار می‌باشد و این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد، رد می‌شود.

تصمیم‌گیری در خصوص فرضیه فرعی هفتم: اصلی بودن بر قیمت تقاضای حسابرسی تاثیر معناداری دارد. ضریب متغیر اصلی بودن معادل  $0.05581$  ( $t = 2/0.11171$ ) می‌باشد و با سطح معناداری  $0.0301$  می‌باشد که کمتر از  $0.05$  (سطح خطای آزمون) است. این یافته حاکی از اینست که بین متغیر اصلی بودن و قیمت تقاضای حسابرسی در شرکت‌های نمونه آماری در طول دوره تحقیق، ارتباط مثبت و معناداری به لحاظ آماری وجود دارد. این یافته با ادعای مطرح شده در فرضیه فرعی هفتم تحقیق سازگار می‌باشد و این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد، رد نمی‌شود.

تصمیم‌گیری در خصوص فرضیه فرعی هشتم: پایان سال مالی بر قیمت تقاضای حسابرسی تاثیر معناداری دارد. ضریب متغیر پایان سال مالی معادل  $0.116132$  ( $t = 3/0.08133$ ) می‌باشد و با سطح معناداری  $0.0026$  می‌باشد که کمتر از  $0.05$  (سطح خطای آزمون) است. این یافته حاکی از اینست که بین متغیر پایان سال مالی و قیمت تقاضای حسابرسی در شرکت‌های نمونه آماری در طول دوره تحقیق، ارتباط مثبت و معناداری به لحاظ آماری وجود دارد. این یافته با ادعای مطرح شده در فرضیه فرعی هشتم تحقیق سازگار می‌باشد و این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد، رد نمی‌شود.

### بحث و نتیجه‌گیری

این تحقیق با استفاده از شیوه تحقیق همبستگی انجام گرفت و با توجه به این که اطلاعات تحقیق با استفاده از صورت‌های مالی شرکت‌های نمونه و نیز بانک اطلاعاتی ره‌آورد نوین جمع‌آوری گردیده است، از بین روش‌های کمی از روش اسنادی در این تحقیق استفاده شده است. پس از جمع‌آوری اطلاعات، داده‌های تحقیق با استفاده از نرم‌افزار Eviews در دو سطح آمار توصیفی و آمار استنباطی بصورت جدول شاخص‌های مرکزی و پراکنندگی، نمودار و آزمون نرمال بودن و رگرسیون چند متغیره بعمل آمده است.

سازمان حسابرسی به عنوان نهادهای دولتی در بازار ارائه خدمات، پذیرش کار و تعیین حق الزحمه خدمات حرفه‌ای از حاشیه امنیتی برخوردار است که برگرفته از ساختار دولتی و انتخاب قهری آن می‌باشد. به این واسطه این سازمان همانند چهار موسسه بزرگ حسابرسی دنیا که بر اساس برخی از مطالعات صورت گرفته به نسبت سایر رقبا در عرصه بین‌المللی

دارای صرفی در حق الزحمه خدمات حرفه ای هستند. در بازار خدمات حسابرسی در ایران به نسبت رقبا حق الزحمه بیشتری دریافت می نمایند؛ بنابراین نوعی انحصار را در ارائه و قیمت گذاری خدمات توسط سازمان حسابرسی وجود دارد. هر چه درصد سهم اولین سهامدار عمده بیشتر باشد، چون رابطه نمایندگی متمرکز بر هزینه های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی می شود، هزینه حسابرسی کاهش می یابد و به تبع آن حق الزحمه حسابرسی نیز کاهش می یابد. همچنین رابطه مستقیم بین لگاریتم متوسط مجموع دارایی ها و درآمدهای عملیاتی و قیمت تقاضای حسابرسی را می توان اینگونه تبیین کرد که افزایش دارایی ها و درآمدهای عملیاتی از طریق افزایش حجم و پیچیدگی عملیات موجب افزایش حجم کار و حق الزحمه خدمات حسابرسی می گردد.

تضاد منافع از طریق بروز هزینه های نمایندگی به صورت مستقیم بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی اثرگذار است. این امر بدان جهت است که در رابطه میان مالک و مدیر، مالک به عنوان یکی از ارکان رابطه حسابرسی نقشی اثرگذار را ایفاء می نماید. به علاوه هر چه تعداد مالکان در یک رابطه نمایندگی افزایش یابد بر پیچیدگی رابطه افزوده می شود. بر این اساس به واسطه پررنگ شدن نقش یک سهامدار عمده، روابط نمایندگی میان مدیر و سهامداران بیشتر متمرکز بر یک رابطه شده و سایرین در حاشیه قرار می گیرند. در نتیجه یک سهامدار عمده با قدرت نفوذ خود از توان نظارتی بیشتری برخوردار است که همین امر موجب کاهش هزینه های حسابرسی و تضاد منافع را فراهم می آورد.

به واسطه ساختار دولتی اقتصاد کشور ایران و همچنین نقشی که دولت به عنوان سهامدار در بسیاری از شرکتهای تولیدی برعهده گرفته است الگوی ویژه ای از رابطه فصلی بودن حسابرسی میان مدیر و مالک دولتی پدیدار گردیده است. نقش دولت در این الگوی خاص از رابطه فصلی بودن حسابرسی، به واسطه مشخص بودن انتظارات عملیاتی و هماهنگی سیاست های مالکیتی آن، انتظار نوعی کنترل بر فعالیت های شرکت های با سهامداری دولت و نهاد های دولتی را به وجود آورده است؛ اما برخلاف انتظار به واسطه نبود ابزار کنترلی مناسب از جمله بودجه عملیاتی برای ارزیابی عملکرد، این کنترل نتوانسته از پیچیدگی های موجود در عملیات چنین واحدهای اقتصادی بکاهد و بر حق الزحمه حسابرسی تاثیر بگذارد. رابطه مدیر و کارگردار هر واحد اقتصادی نمونه ای از یک رابطه نمایندگی است. مشکل بیکاری در ایران، حاکی از آنست که تقاضای به شدت بالا برای فرصت های شغلی است؛ و نبود یک نهاد حمایتی در این زمینه موجب گردیده تا این حلقه از زنجیر تولید نتواند در رابطه خود با شرکت موثر عمل نماید.

به واسطه مطابقت سال مالی بسیاری از شرکت ها با سال خورشیدی تراکم فعالیت حسابرسان در مقطع چهار ماه اول سال خورشیدی بسیار زیاد است. بدین واسطه حسابرسان تمایل دارد تا تراکم فعالیت در آن مقطع کاهش یافته و انجام حسابرسی به زمان دیگری از سال موکول گردد؛ بنابراین حسابرسان جهت کاهش این تراکم کاری تمایل زیادی به انجام حسابرسی شرکت هایی دارند که پایان سال مالی آن ها مطابق با سال خورشیدی نباشد و برای این منظور حق الزحمه کمتری را دریافت می نمایند. در نتیجه از شرکت هایی که پایان سال مالی آن ها مطابق با سال خورشیدی باشد حق الزحمه بیشتری را دریافت می نمایند؛ که در این پژوهش رابطه مستقیم بین پایان سال مالی و قیمت تقاضای حسابرسی نیز نشان داده شده است.

در این تحقیق اثر رابطه فصلی بودن حسابرسی در قالب رابطه شرکت با بستانکاران اعضای هیئت مدیره سهامداران دولت، کارکنان بر قیمت گذاری تقاضای حسابرسی مطالعه شده است. نتایج تحقیق نشان داد که روابط فصلی بودن حسابرسی در بیشتر موارد (بجز در مورد درصد سهم نهادهای دولتی و شبه دولتی و تعداد کارکنان) اثری معنادار بر تقاضا برای خدمات

حسابرسی دارد. این نتایج با یافته های نیک بخت و صالحی (۱۳۹۷)، خیاط و کامیابی (۱۳۹۵)، رجبی (۱۳۹۴)، ثابتی بیلندی (۱۳۹۴)، انجی، ترونس و وانگ (۲۰۱۸) همخوانی دارد.

در این قسمت مبتنی بر تحلیل روابط بین متغیرها و نتیجه گیری انجام شده در ارتباط با فرضیات تحقیق، پیشنهادهای محقق در دو بخش کاربردی و توصیه برای تحقیقات آتی عنوان شده‌اند:

استانداردگذاران می توانند از نتایج این تحقیق در ارزیابی هایشان در جهت تدوین استانداردهای حسابداری آتی استفاده کنند و از این طریق به تهیه کنندگان اطلاعات حسابداری در تهیه هرچه بهتر و باکیفیت تر اطلاعات کمک نمایند؛ بنابراین سرمایه گذاران باید به این مساله توجه و سعی نمایند از تحلیلگران مالی در اتخاذ تصمیم های سرمایه گذاری کمک بگیرند.

به مدیران شرکتهای سهامی توصیه می شود که سعی نمایند، اطلاعات پیش بینی شده بیشتری در اختیار بازار سرمایه قرار دهند؛ زیرا آگاهی از وجود رابطه بین این متغیرها، موجب ایجاد آگاهی و نگرش روشن تری در سرمایه گذاران شده و به آنها در اتخاذ تصمیمات صحیح تر، کمک می نماید. موسسات حسابرسی می توانند جهت برآورد اولیه از حق الزحمه خدمات حسابرسی از این مدل استفاده نمایند.

طبق نتایج پژوهش، تقارن فصلی بودن خدمات حسابرسی بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی اثرگذار است؛ بنابراین شرکت ها می توانند با تغییر سال مالی به واسطه تطابق سال مالی با سال خورشیدی خدمات حسابرسی خود را کاهش دهند. پیشنهاد می گردد جهت رقابتی شدن بازار خدمات حسابرسی، حذف تبعات ناهنجار انحصار و حصول مزایای شرایط رقابتی از جمله واقعی شدن قیمت ها... با بازنگری در قوانین و مقررات سازمان حسابرسی به عنوان نهادی دولتی از شکل ارائه کننده خدمات حسابرسی به صورت مرجع دولتی نظارت بر بازار خدمات حسابرسی تغییر نماید.

در حوزه پژوهشی به محققان آتی پیشنهاد می شود که در موضوعات زیر به تحقیق پردازند:

به محققان پیشنهاد می شود که بررسی رابطه بین ریسک حسابرسی و مدیریت سود و حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد ارزیابی قرار دهند. به محققان پیشنهاد می شود که بررسی علل عدم افشای صریح حق الزحمه حسابرسی را مورد ارزیابی قرار دهند.

محدودیت‌های حاکم بر تحقیق حاضر به شرح زیر می‌باشند:

با توجه به اینکه نمونه آماری در این تحقیق براساس صنعت انتخاب نگردیده است، ممکن است نتایج این تحقیق در صنایع مختلف متفاوت باشد. از آن جایی که برای انتخاب نمونه از میان شرکت‌های جامعه آماری، ویژگی‌هایی که به آنها اشاره شد مبنا قرار داده شده است. لذا تعمیم نتایج تحقیق به آن گروه از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که دارای ویژگی متفاوتی با نمونه مورد نظر هستند، باید با احتیاط صورت گیرد. داده‌های مستخرج از صورتهای مالی، از بابت تورم تعدیل نشده‌اند. با توجه به متفاوت بودن نرخ تورم در سال های مورد بررسی، در صورتی که داده های مورد استفاده از این بابت تعدیل می‌شدند، ممکن بود نتایج، متفاوت از نتایج فعلی باشد.

## منابع و مآخذ

۱. ثابتی بیلندی، حجت (۱۳۹۴). کارایی حسابرسی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی، اولین کنفرانس بین

المللی مدیریت و حسابداری با رویکرد ارزش آفرینی، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات

فارس.

۲. خیاط، محمود؛ کامیابی، یحیی (۱۳۹۵). قیمت گذاری خدمات حسابرسی نخستین به تفکیک بخش دولتی و خصوصی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۵ (۱۷): ۴۵-۵۳.
۳. رجبی، روح اله (۱۳۹۴). عوامل موثر بر قدرت حرفه ای حسابرسی مستقل، رساله دکتری حسابداری تهران، دانشگاه علامه طباطبایی.
۴. گرد، عزیز؛ نیک بخت، حمیده؛ صالحی، علی اصغر (۱۳۹۷). فصلی بودن حسابرسی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی (مطالعه موردی: شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران). مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری، ۴ (۱): ۳۱-۱۵.
5. DeFond, M. L., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326.
6. Hay, D. (2013). Further evidence from meta-analysis of audit fee research. *International Journal of Auditing*, 17(2), 162-176.
7. Hay, D. C., & Knechel, W. R. (2017). Meta-regression in auditing research: Evaluating the evidence on the big N audit firm premium. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(2), 133-159.
8. Hay, D. C., Knechel, W. R., & Wong, N. (2006). Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 141-191.
9. Huberman, G., & Kandel, S. (1989). Firms' fiscal years, size and industry. *Economics Letters*, 29(1), 69-75.
10. López, D. M., & Peters, G. F. (2012). The effect of workload compression on audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 139-165.
11. Ng, H.Y., Tronnes, P.C., Wong, L. (2018). Audit seasonality and pricing of audit services: Theory and evidence from a meta-analysis. *Journal of Accounting Literature* 40 (2018) 16-28

## Investigating the effect of audit period (Seasonal) on audit demand and Audit Price

Reza Abolfathi <sup>\*1</sup>

Davod gorjizadeh <sup>2</sup>

Date of Receipt: 2020/01/27 Date of Issue: 2020/01/28

### Abstract

The purpose of this study was to Assessing the relationship between Audit seasonality and pricing of audit services of listed companies in Tehran Stock Exchange. The research method is objective, applied and post-event. Also, in terms of data collection method, descriptive-correlation is used and a market-based methodology is used. The statistical population of this research is 140 companies from listed companies in Tehran Stock Exchange during a six-year period 1392-1396. 93 companies were selected as the statistical sample of the study. The required information has been collected through audited financial statements of the companies. To test the normality of the data, the Jargo-Brough test, the test of the lack of coherence between the independent variables through the correlation matrix, the lack of self-correlation or sequential correlation between the errors from the Watson camera test, to check the heterogeneity of variance, and also to determine the estimation method The random effects of the Bruh and Pagan tests were used to test the diagnosis of the model from the Chav test, to test the constant and random effects of the data from the Hausman test, multiple regression tests were used to test the hypotheses. This has been done through Excel and EVIEWS software. The results of the research show that there are some factors there is a significant relationship with the seasonal costs of auditing and the cost of audit services.

### Keyword

Audit seasonality, pricing of audit services, supply audit

1. Nasser Khosro Institute of Higher Nonprofit Education, Saveh, Iran (\*Corresponding Author: [aboalfathi.a@hnhk.ac.ir](mailto:aboalfathi.a@hnhk.ac.ir)).
2. Nasser Khosro Institute of Higher Nonprofit Education, Saveh, Iran ([d.gorjizadeh@hnhk.ac.ir](mailto:d.gorjizadeh@hnhk.ac.ir)).