



آیین‌نامه تعیین حق‌الزحمه خدمات حسابرسی، نوع موسسه حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی: واکاوی نظریه‌های قدرت چانه‌زنی و تلاش حسابرس

مه‌دی یاری

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران

دکتر رضا غلامی جمکرانی^۱

استادیار گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران

دکتر فخرالدین محمدرضائی

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی

دکتر امید فرجی

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، پردیس فارابی دانشگاه تهران

(تاریخ دریافت: ۲۲ مهر ۱۴۰۰؛ تاریخ پذیرش: ۲۲ آذر ۱۴۰۰)

براساس نظریه‌های قدرت چانه‌زنی و تلاش حسابرس، با افزایش قدرت چانه‌زنی حسابرس امکان افزایش مبلغ حق‌الزحمه حسابرسی و به تبع آن تلاش بیشتر حسابرس فراهم می‌گردد که این موضوع بر تاخیر در گزارش حسابرسی اثرگذار است. در این راستا جامعه حسابداران رسمی ایران، برای اولین بار در سال ۱۳۹۴ آیین‌نامه تعیین حق‌الزحمه حسابرسی (تعیین حق‌الزحمه براساس بودجه بندی هر کار به اضافه سربار موسسه) را برای موسسات عضو، الزامی نمود. در نبود شواهد نظری و تجربی کافی در مورد پیامدهای آیین‌نامه حق‌الزحمه حسابرسی بر تاخیر در گزارش حسابرسی با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌گر نوع موسسه حسابرسی، هدف پژوهش حاضر بررسی نقش این آیین‌نامه بر تاخیر در گزارش حسابرسی با توجه به نظریه‌های قدرت چانه‌زنی و تلاش حسابرس است. به‌منظور نیل به این هدف، ۳۰۵۸ سال-شرکت مشاهده جمع‌آوری شده از گزارش‌های مالی سالیانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و همچنین فرابورس ایران طی دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ از طریق مدل‌های رگرسیونی تاخیر در گزارش حسابرسی، مورد آزمون قرار گرفته‌اند. نتایج حاصل از برآورد رگرسیون چندگانه، موید رعایت شکلی آیین‌نامه به‌جای رعایت واقعی است و بین آیین‌نامه حق‌الزحمه حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی، رابطه معناداری وجود ندارد لیکن نوع موسسه حسابرسی رابطه مزبور را تعدیل می‌کند.

واژه‌های کلیدی: آیین‌نامه تعیین حق‌الزحمه خدمات حسابرسی، تاخیر در گزارش حسابرسی، نوع موسسه حسابرسی، قدرت چانه‌زنی، تلاش حسابرسان.

¹ gholami@qom-iau.ac.ir

© (نویسنده مسئول)

(مقاله علمی - پژوهشی)

مقدمه

حسابرسی توسط حسابرسان حرفه‌ای مستقل، می‌تواند نقش عمده‌ای در بهبود کیفیت اطلاعات مالی ایفا کند [۸]. اما حسابرسان زمانی می‌توانند این نقش را به خوبی اجرا کنند که خدمات حسابرسی ارائه شده توسط آن‌ها باکیفیت باشد. حق‌الزحمه حسابرسی و نحوه تعیین آن با توجه به نقشی که بر کیفیت حسابرسی دارد، یکی از مهم‌ترین مباحث محافل حرفه‌ای و قانون‌گذاران است. در صورتی که ساز و کارهای درونی بازار نتواند منجر به عرضه و تقاضای خدمات حسابرسی باکیفیت و قیمت مناسب شود، ممکن است نیاز به دخالت در بازار مانند اجباری کردن افشای عمومی حق‌الزحمه حسابرسی در برخی کشورها نظیر آمریکا و چین احساس شود [۱۳]. ایرله و همکاران (۲۰۲۱) نیز به دخالت بیرونی در بازار حسابرسی و تصویب الزامات توسط نهادهای قانون‌گذار اشاره داشته‌اند [۱۲].

مداخله در بازار حسابرسی ایران توسط نهادهای ناظر و قانون‌گذار به طور مستقیم و غیرمستقیم اتفاق افتاده است. در چنین بازاری که عرضه و تقاضای خدمات حسابرسی، منجر به تعادل از بابت حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی نمی‌شود، نهادهای ناظر مانند سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی ایران را برانگیخته است تا از طریق دخالت در این بازار، به اوضاع نابسامان آن سامان بخشند. جامعه حسابداران رسمی ایران از طریق الزامی کردن آیین‌نامه حق‌الزحمه حسابرسی در دی ماه ۱۳۹۴، در بازار دخالت کرده است. مهم‌ترین علت دخالت این نهاد خود انتظام و حرفه‌ای در بازار حسابرسی، وقوع پدیده نرخ‌شکنی است [۵].

هدف اصلی آیین‌نامه یاد شده، افزایش حق‌الزحمه حسابرسی به منظور افزایش بودجه حسابرسی است که از این رهگذر تلاش حسابرسی افزایش و در نهایت کیفیت حسابرسی ارتقاء یابد. حال اگر این آیین‌نامه واقعا اثرگذار باشد، باید آثار خود را در افزایش تلاش حسابرسی و نهایتاً تأخیر در گزارش حسابرسی که معیار در دسترس است، نشان بدهد. اگر چه تأخیر در گزارش حسابرسی طولانی، برون داد مورد مطلوبی نیست، اما در فضایی که حق‌الزحمه‌ها بسیار پایین است، ممکن است نشانه‌ای از تلاش حسابرسی تلقی شود؛ هرچند میرشکاری و سوداگران (۲۰۰۵) و حبیب و بویان (۲۰۱۱) تأخیر طولانی در افشای گزارش‌های مالی حسابرسی شده را به عنوان یکی از مهم‌ترین نگرانی‌های سرمایه‌گذاران قلمداد کرده‌اند [۲۱ و ۱۵]. نکل و پاین (۲۰۰۱) معتقدند که تلاش حسابرسی با تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه منفی دارد. به بیان دیگر با کاهش تلاش حسابرسی، تأخیر در گزارش حسابرسی کاهش می‌یابد [۱۹]؛ بنابراین، این نگرانی‌ها به‌عنوان موضوع پژوهشی مورد توجه پژوهش‌های اخیر قرار گرفته است [۲۲]. تأخیر در گزارش حسابرسی عبارت از فاصله زمانی بین پایان سال مالی صاحب‌کار و تاریخ امضای گزارش حسابرسی است [۱۵]. هدف نخست پژوهش حاضر، بررسی اثر آیین‌نامه حق‌الزحمه حسابرسی بر تأخیر در گزارش حسابرسی است.

این پژوهش برای پیش‌بینی رابطه احتمالی آیین‌نامه حق‌الزحمه حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی، از نظریه «تلاش حسابرسی» بهره می‌برد. یکی از عواملی که موجب افزایش تلاش حسابرس می‌شود، حق‌الزحمه حسابرسی مناسب و به تبع آن بودجه زمانی کافی برای انجام حسابرسی است. تلاش حسابرسی

مدت زمانی است که حسابرس برای رسیدگی‌ها صرف می‌کند؛ بنابراین، کاهش تلاش حسابرسی می‌تواند احتمال خطر عدم کشف حسابرسی را به شدت افزایش دهد [۱۰] بر این اساس می‌توان گفت، هرچه زمان صرف شده برای انجام فرایند حسابرسی توسط حسابرس افزایش یابد، این امر می‌تواند به افزایش تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی منجر شود [۱۹].

حسابرسان در بازار حسابرسی ایران، همگون نیستند و برخی از آن‌ها مانند موسسات حسابرسی معتمد بورس طبقه اول بزرگ و با شهرت هستند و برخی دیگر ممکن است از چنین ویژگی‌هایی برخوردار نباشند. بنابراین، احتمال دارد قدرت چانه‌زنی این دو نوع حسابرس در توانایی اجرای آیین‌نامه حق‌الزحمه متفاوت باشد که می‌تواند منجر به افزایش بودجه و تاخیر در گزارش حسابرسی شود. با توجه به معیارهای ارزیابی سازمان بورس و اوراق بهادار، می‌توان پیش‌بینی کرد که موسسات حسابرسی معتمد طبقه "اول" منابع انسانی (کارکنان و شرکای حسابرسی) باتجربه و کافی، سیستم کنترل کیفیت مناسب، تعداد مشتریان زیاد و استقلال بیشتری داشته باشند. با توجه به یافته‌های پژوهش‌ها در سایر کشورها براساس دیدگاه اندازه حسابرس، حسابرسانی که چنین خصوصیت‌هایی دارند به احتمال زیاد می‌توانند حسابرسی با کیفیتی داشته باشند [۹]. بنابراین، هدف دوم این پژوهش، بررسی نقش تعدیلی نوع (رتبه‌بندی) موسسه حسابرسی در رابطه آیین‌نامه حق‌الزحمه و تاخیر در گزارش حسابرسی است.

برای تبیین نقش تعدیلی احتمالی نوع موسسه حسابرسی بر رابطه بین آیین‌نامه حق‌الزحمه و تاخیر در گزارش حسابرسی، از نظریه «قدرت چانه‌زنی حسابرس» بهره برده شده است. بر این اساس، برخی از موسسات حسابرسی براساس استراتژی‌های بدست آمده از دل بازار، مانند استراتژی تمایز (حسابرسان بزرگ و متخصص صنعت) و برخی نیز به دلیل قدرت بازار، نسبت به سایر موسسات از قدرت چانه‌زنی بالاتری برخوردارند. شواهد تجربی موجود مانند لیو و همکاران (۲۰۲۰) نشان می‌دهد که قدرت بازار نیز می‌تواند برای حسابرسان قدرت چانه‌زنی بیشتر و نهایتاً حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری را به همراه داشته باشد [۲۰].

در مورد پیامدهای آیین‌نامه حق‌الزحمه حسابرسی، شواهدی در دسترس نمی‌باشد. به عبارت دقیق‌تر مشخص نیست این آیین‌نامه چه نقشی می‌تواند بر تلاش و تاخیر در گزارش حسابرسی ایفا نماید. هم‌چنین، این پژوهش، سعی کرده است مشکل متغیرهای محذوف همبسته را به حداقل برساند، تا نتایج پژوهش قابل اتکاتری فراهم نماید. نهایتاً، یافته‌های این پژوهش می‌تواند دستاوردهای جالب و مفیدی برای قانون‌گذاران و نهادهای ناظر مانند جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس و اوراق بهادار و حسابرسان، صاحب‌کاران و سرمایه‌گذاران فراهم کند، تا از این طریق به میزان اثربخشی آیین‌نامه‌ها و قوانین اعمالی پی‌برده و در آینده اقدامات موثرتری را بکار ببندند.

در ادامه، ابتدا آیین‌نامه حق‌الزحمه مطرح شده است. سپس، مبانی نظری و پیشینه پژوهش بطور اجمالی مرور و فرضیه پژوهش تدوین شده است. آنگاه روش پژوهش شامل نمونه پژوهش و مدل پژوهش ارائه

شده است. نهایتاً یافته‌های پژوهش شامل آماره توصیفی، برازش مدل پژوهش و آزمون‌های حساسیت ارائه شده و بخش پایانی نیز به نتیجه‌گیری اختصاص داده شده است.

آیین‌نامه تعیین حق‌الزحمه خدمات حسابرسی

یکی از مناقشات اصلی حرفه حسابرسی در حال حاضر، تعیین نرخ حق‌الزحمه حسابرسی و نرخ‌شکنی برخی از موسسات است [۲]. در این وضعیت موسسات حسابرسی به دلیل عدم دریافت حق‌الزحمه کافی، ناچارند کیفیت خدمات حسابرسی را از طریق کم کردن زمان رسیدگی و استفاده از خدمات کارکنان کم تجربه، کاهش دهند [۵]. بنابراین حسابرسی موفق است که بتواند با توجه به ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی، بهترین برآورد را از حق‌الزحمه خود داشته باشد تا ضمن حفظ کیفیت کار، آثار با حداقل هزینه انجام دهد [۱]. این آیین‌نامه مقرر می‌دارد که موسسات حسابرسی باید حق‌الزحمه خود را براساس بودجه‌بندی هر کار حسابرسی (تعیین ساعات کار براساس رده شغلی مختلف) و از طریق ضرب این ساعات رده‌های شغلی مختلف در نرخ‌های ساعتی مقرر در آیین‌نامه مذکور که هر ساله نیز به‌روز رسانی می‌شود و با اضافه کردن حداقل ۲۰ درصد سربار، تعیین کند. اما این که آیین‌نامه حق‌الزحمه بتواند در عمل نیز به اهداف از پیش تعیین شده دست یابد، سوالی است که پژوهش حاضر برای اولین بار به آن پاسخ می‌دهد.

مبانی نظری، پیشینه و فرضیه‌های پژوهش

مبانی نظری و مرور پیشینه

نظریه «تلاش حسابرسی» به مدت زمانی که حسابرس برای رسیدگی‌ها صرف می‌کند، می‌پردازد. یکی از عواملی که موجب افزایش تلاش حسابرس می‌شود، حق‌الزحمه حسابرسی مناسب و به تبع آن بودجه زمانی کافی برای انجام حسابرسی است. بر این اساس از لحاظ نظری می‌توان انتظار داشت، هرچه زمان صرف شده برای انجام فرایند حسابرسی توسط حسابرس افزایش (کاهش) یابد، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی نیز افزایش (کاهش) می‌یابد [۱۹]. به بیان دیگر مطابق با نظریه تلاش حسابرسی، زمانی که حق‌الزحمه حسابرسی پایین (بالا) باشد، بودجه حسابرسی کاهش (افزایش) می‌یابد و به تبع آن تلاش حسابرس نیز کم (زیاد) می‌شود و در نهایت تأخیر کمتری (بیشتری) در ارائه گزارش حسابرسی رخ می‌دهد [۱۰].

"فشار حق‌الزحمه حسابرسی" (حق‌الزحمه پایین حسابرسی) منجر به کاهش بودجه زمانی حسابرسی و عدم اجرای بعضی از آزمون‌های حسابرسی می‌شود، در حالیکه چنین رویه‌هایی می‌تواند ریسک حسابرسی را افزایش دهد. بنابراین در فرایند حسابرسی، بودجه زمانی حسابرسی با توجه به نقش تأثیرگذار آن بر تلاش حسابرس، به عنوان یک ابزار حائز اهمیت تلقی می‌گردد.

شواهد تجربی موجود مانند لای (۲۰۱۹)، شارما و همکاران (۲۰۱۷)، نشان می‌دهد که حق‌الزحمه حسابرسی، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد [۱۷ و ۲۷]. یافته‌های پژوهش لای

¹ Audit Fee Pressure Theory

(۲۰۱۹) حاکی از آن است که صاحب‌کاران موسسات حسابرسی ادغام شده تاخیر کوتاه‌تری در گزارش حسابرسی خود داشته‌اند و پس از ادغام موسسات حسابرسی، حق‌الزحمه بیشتری به آن‌ها پرداخت نکرده‌اند [۱۷]. حبیب و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهش مروری خود با تبیین ابعاد تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی، رابطه مثبت بین حق‌الزحمه حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی را در اکثر پژوهش‌های مورد مطالعه، برجسته نمودند [۱۶].

در داخل کشور شواهد تجربی شایان توجهی در زمینه حق‌الزحمه حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی وجود ندارد. مرور پیشینه پژوهش‌های مرتبط با حق‌الزحمه حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی، نشان می‌دهد که پژوهش‌های داخلی از دیدگاه نظریه تلاش حسابرسی به موضوع مورد اشاره، حداقل در پژوهش‌های تجربی، نپرداخته‌اند. بنابراین، چند پژوهش که اخیراً به موضوع تاخیر در گزارش حسابرسی پرداخته‌اند، در ادامه مرور شده‌اند. یافته‌های پژوهش اورادی (۲۰۲۱) نشان می‌دهد انتخاب فرد مدیرعامل از داخل نسبت به انتخاب آن از بیرون شرکت، تاثیر مثبت بر تاخیر در گزارش حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی دارد. [۲۵]. سرلک و همکاران (۱۳۹۹) در نتایج پژوهش خود یافتند که تخفیف صاحب‌کاران از حسابرسان، تلاش آن‌ها را کاهش و خطای حسابرسی را افزایش می‌دهد [۳].

فرضیه‌های پژوهش

برای پیش‌بینی نقش آیین‌نامه حق‌الزحمه بر تاخیر در گزارش حسابرسی و نقش تعدیل‌گر نوع موسسه حسابرسی، دو سناریوی موافق و مخالف آیین‌نامه مذکور، بسط داده شده است. سناریوی موافق (رعایت واقعی) که مطابق انتظار جامعه حسابداران رسمی است، پیش‌بینی می‌کند که حسابرسان با اتکاء به الزام این آیین‌نامه، حق‌الزحمه خود را براساس بودجه‌بندی معقول و نرخ‌های تعیین شده در آیین‌نامه مزبور تعیین کنند و مبنای مذاکره با صاحب‌کار قرار دهند. بنابراین مطابق این سناریو، پیش‌بینی می‌شود که حق‌الزحمه بالاتر منجر به بودجه زمانی و تلاش حسابرسی بیشتر و نهایتاً سبب تاخیر بیشتر در صدور گزارش می‌شود.

سناریوی مخالف (رعایت شکلی)، استدلال می‌کند، با در نظر گرفتن شرایط رقابتی حاکم بر بازار و نبود محرک‌ها و انگیزه‌های قوی برای عرضه و تقاضای حسابرسی با کیفیت [۵]، موسسات حسابرسی این آیین‌نامه را نتوانند عملیاتی کنند. در نتیجه، در چنین شرایطی پیش‌بینی می‌شود که هزینه‌های رعایت این آیین‌نامه (از دست‌دادن مشتری) بیش از منافع آن (افزایش سطح حق‌الزحمه و بودجه زمانی حسابرسی) باشد. بنابراین، از نظر تئوریک رابطه آیین‌نامه یادشده با تاخیر در گزارش حسابرسی قابل تصور نیست. با توجه به دو سناریوی مخالف بیان شده، فرضیه اول پژوهش بدون جهت تدوین شده است:

فرضیه اول

بین آیین‌نامه تعیین حق‌الزحمه خدمات حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

در ایران حسابرسان بزرگ و متخصص صنعت حضور ندارند اما طبق رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار برخی از موسسات در زمره موسسات حسابرسی معتمد بورس طبقه "اول" محسوب می‌شوند. در این راستا

انتظار می‌رود این موسسات در مقایسه با موسسات دیگر، از قدرت چانه‌زنی بالاتری برخوردار باشند و بتوانند آیین‌نامه حق‌الزحمه را اجرا کنند. با توجه به این شرایط، پیش‌بینی می‌شود موسسات مزبور با برخورداری از قدرت چانه‌زنی بالاتر، توان اجرای این آیین‌نامه را داشته باشند و امکان افزایش حق‌الزحمه و به دنبال آن افزایش بودجه زمانی حسابرسی برای آن‌ها فراهم گردد. با توجه به توضیحات ارائه شده، فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شود.

فرضیه دوم

نوع موسسه حسابرسی، رابطه بین آیین‌نامه تعیین حق‌الزحمه خدمات حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند.

روش پژوهش

گردآوری داده‌ها

دوره زمانی پژوهش بین سال‌های ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۸ به عنوان چهار سال قبل از ابلاغ آیین‌نامه مزبور (۱۳۹۱ تا ۱۳۹۴) و چهار سال بعد از آن (۱۳۹۵ تا ۱۳۹۸) می‌باشد. فرایند انتخاب نمونه در جدول ۱ آورده شده است. طبق این جدول، در نهایت ۳۰۵۸ سال-شرکت مشاهده جمع‌آوری شده از گزارش‌های مالی سالیانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران مورد آزمون قرار گرفته‌اند.

جدول ۱. غربالگری داده‌های پژوهش

تعداد مشاهدات (سال-شرکت)	شرح
۴۴۶۱	مشاهدات اولیه در دسترس کل شرکت‌ها
۸۰۸	کسر می‌شود: مشاهدات حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی
۱۷۹	کسر می‌شود: مشاهدات خارج شده از بورس، فاقد اطلاعات راجع به متغیرهای پژوهش
۴۱۶	کسر می‌شود: مشاهدات مربوط به صنعت مالی، بانک و بیمه
۳۰۵۸	تعداد مشاهدات باقی مانده پس از غربالگری

مدل پژوهش مدل اصلی تحقیق برگرفته از پژوهش‌های محمدرضائی و محد-صالح (۲۰۱۶) و حبیب و همکاران (۲۰۱۹) و با در نظر گرفتن شرایط محیطی ایران، توسعه داده شده است. فرضیه اول بر اساس مدل رگرسیونی (۱) آزمون شده است [۲۳ و ۱۶]:

$$\text{LogARL}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{AudFeeRegulation}_{it} + \beta_2 \text{FirstRank}_{it} + \beta_3 \text{Opinion}_{it} + \beta_4 \text{AudChg}_{it} + \beta_5 \text{Busy}_{it} + \beta_6 \text{Size}_{it} + \beta_7 \text{Lev}_{it} + \beta_8 \text{Curr}_{it} + \beta_9 \text{Loss}_{it} + \beta_{10} \text{TA}_{it} + \beta_{11} \text{Subs}_{it} + \beta_{12} \text{LogAge}_{it} + \beta_{13} \text{ConOwn}_{it} + \beta_{14} \text{St\&Semiown}_{it} + \beta_{15} \text{TSE}_{it} + \beta_j \text{IndustryDum} + \beta_k \text{YearDum} + \varepsilon_{it}$$

مدل (۱)

برای آزمون فرضیه دوم از مدل رگرسیونی (۲) استفاده شده است:

$$\begin{aligned} \text{LogARL}_{it} = & \beta_0 + \beta_1 \text{AudFeeRegulation}_{it} + \beta_2 \text{FirstRank}_{it} + \\ & \beta_3 \text{AudFeeRegulation}_{it} \times \text{FirstRank}_{it} + \beta_4 \text{Opinion}_{it} + \beta_5 \text{Audchg}_{it} + \beta_6 \text{Busy}_{it} + \\ & \beta_7 \text{Size}_{it} + \beta_8 \text{Lev}_{it} + \beta_9 \text{Curr}_{it} + \beta_{10} \text{Loss}_{it} + \beta_{11} \text{TA}_{it} + \beta_{12} \text{Subs}_{it} + \beta_{13} \text{LogAge}_{it} + \\ & \beta_{14} \text{ConOwn}_{it} + \beta_{15} \text{St \& Semiown}_{it} + \beta_{16} \text{TSE}_{it} + \beta_j \text{IndustryDum} + \beta_k \text{YearDum} \\ & + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

مدل (۲)

متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته

Log ARL: تأخیر در گزارش حسابرسی، لگاریتم طبیعی فاصله زمانی بین تاریخ پایان سال مالی و تاریخ امضای گزارش حسابرسی.

متغیر مستقل

AudFeeRegulation: آیین‌نامه حق‌الزحمه حسابرسی، برای سال‌های بعد از ابلاغ آیین‌نامه حق‌الزحمه برابر یک و برای سال‌های قبل از آن برابر صفر است.

متغیر تعدیل‌گر

متغیرهای تعدیل‌گر، متغیرهایی هستند که ارتباط بین متغیر اثرگذار (مستقل) و متغیر اثرپذیر (وابسته) را تحت تأثیر قرار می‌دهند [۱۱]. متغیر موسسه حسابرسی خصوصی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار متعلق به طبقه اول در مدل اول متغیر کنترلی و در مدل دوم متغیر تعدیل‌گر می‌باشد. *FirstRankAud*: اگر حسابرس موسسه حسابرسی خصوصی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار متعلق به طبقه اول باشد، و موسسات معتمد سایر طبقات صفر.

متغیرهای کنترلی

Opinion: اگر اظهارنظر حسابرس غیر مقبول باشد مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر.
AudChg: اگر حسابرس در سال جاری تغییر نموده باشد یک و در غیر این صورت صفر.
Busy: اگر پایان سال مالی پایان اسفند ماه باشد یک و در غیر این صورت صفر.
Size: لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها در پایان سال.
Lev: اهرم مالی، نسبت کل بدهی‌ها تقسیم بر ارزش دفتری جمع دارایی‌ها در پایان دوره.
Curr: نسبت دارایی‌های جاری به کل دارایی‌ها.
Loss: اگر صاحب‌کار دارای زیان خالص باشد مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر.
TA: کل اقلام تعهدی، تفاوت بین سود عملیاتی با جریان نقد عملیاتی.
Subs: اگر شرکت دارای شرکت فرعی باشد یک و در غیر این صورت صفر.
Age: سن شرکت، لگاریتم طبیعی سن یک شرکت از ابتدای تاسیس.
ConOwn: تمرکز مالکیت، درصدی از سهام شرکت که متعلق به بزرگترین سهامدار است.
St & SemiOwn: اگر بیش از ۵۰ درصد سهام شرکت متعلق به صاحب‌کار دولتی و شبه‌دولتی باشد به آن یک تعلق می‌گیرد و در غیر این صورت صفر.

TSE: اگر صاحب‌کار جزء شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران باشد یک و اگر جزء شرکت‌های پذیرفته شده در فرابورس ایران باشد صفر.

یافته‌های پژوهش

آماره‌های توصیفی

در جدول ۲، برخی از مفاهیم آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش، ارائه شده است. برای مثال، میانگین تاخیر در گزارش حسابرسی (تعداد روزها) ۸۳/۹۳ به دست آمده است که با نتایج پژوهش محمدرضائی و محدصالح (۲۰۱۶) مطابقت دارد [۲۳]. همچنین، میانگین تمرکز مالکیت ۵۱ درصد است که باتوجه به انحراف معیار بدست آمده (۰/۲۵) نوسان نسبتاً کمی دارد. میانگین اهرم مالی با مقدار ۰/۶۱ نشان می‌دهد که ۶۰/۷۳ درصد منابع مالی شرکت از طریق بدهی تأمین مالی شده است. نتایج به دست آمده برای میانگین اهرم مالی، اندازه شرکت، نسبت دارایی‌های جاری به کل دارایی‌ها و تمرکز مالکیت، با نتیجه پژوهش‌های قبلی مانند محمدرضائی و محدصالح (۲۰۱۶) و محمدرضائی و همکاران (۱۳۹۷) مطابقت دارد [۴۰ و ۲۳].

جدول ۲. آماره‌های توصیفی متغیرهای پیوسته پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
لگاریتم طبیعی تأخیر در گزارش	۴/۳۵	۴/۴۵	۵/۲۲	۳/۴۰	۰/۴۱
تأخیر در گزارش حسابرسی	۸۳/۹۳	۸۶	۱۸۵	۳۰	۳۲/۳۱
اندازه شرکت	۱۴/۰۹	۱۴/۰۴	۱۷/۸۸	۱۰/۹۱	۱/۵۷
اهرم مالی	۰/۶۱	۰/۵۶	۲/۲۱	۰/۰۷	۰/۳۸
دارایی‌های جاری به کل دارایی‌ها	۰/۶۱	۰/۶۴	۰/۹۶	۰/۰۶	۰/۲۴
کل اقلام تعهدی	۰/۰۲	۰/۰۲	۰/۳۴	-۰/۳۰	۰/۱۳
لگاریتم طبیعی سن شرکت	۳/۳۱	۳/۴۰	۴/۱۳	۱/۷۹	۰/۶۲
تمرکز مالکیت	۰/۵۱	۰/۵۰	۰/۹۵	۰/۰۷	۰/۲۵

آزمون پارامتری و ناپارامتری

تحلیل پارامتری و ناپارامتری را زمانی می‌توان انجام داد که بتوان نمونه را حداقل به دو گروه تقسیم کرد [۱۴]. نتایج آزمون پارامتری (t) آزمون ناپارامتری (χ^2) متغیرهای پژوهش در جدول ۳ ارائه شده است. براین اساس، میانگین لگاریتم طبیعی تأخیر در گزارش حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی در دوران اجرای آیین‌نامه حق‌الزحمه و زمان قبل از اجرای آن، تفاوت معناداری ندارد. چنین تجزیه و تحلیلی، شواهدی فراهم می‌کند که با سناریوی دوم، یعنی عدم تاثیر آیین‌نامه مذکور بر تأخیر در گزارش حسابرسی، مطابقت دارد. به‌علاوه تعداد موسسات حسابرسی طبقه اول در دوران اجرای آیین‌نامه نسبت

به دوران قبل از اجرا، افزایش چشمگیری داشته است که این موضوع با مطالب بیان شده در قسمت‌های قبلی مبنی بر افزایش قدرت چانه‌زنی موسسات مزبور، امکان استفاده حداکثری از تمام ظرفیت‌های این آیین‌نامه توسط این موسسات و در نهایت افزایش حق‌الزحمه حسابرسی، می‌تواند منطبق باشد. نتایج آزمون پارامتری (t) برای متغیرهای اندازه و سن شرکت معنادار است که با توجه به نقش گذر زمان بر سن شرکت‌ها و افزایش تورم بر ارقام مندرج در صورت‌های مالی، منطقی و قابل پذیرش است. برای سایر متغیرها، نسبت به دوره قبل از اجرای آیین‌نامه حق‌الزحمه حسابرسی، تفاوت معناداری مشاهده نگردید. هم‌چنین، نتایج آزمون ناپارامتری (χ^2) مطابق نشان می‌دهد که تعداد مشاهدات صاحب‌کار زیان‌ده در دوره پس از اجرای آیین‌نامه حق‌الزحمه، افزایش یافته‌است که با توجه به وضع تحریم‌های اقتصادی جدی بر علیه ایران و همچنین بروز رکود اقتصادی قابل تصور است.

همچنین برای کاهش اثر مشاهدات پرت بر روی نتایج پژوهش، از تکنیک وینزوری استفاده شده است، به نحویکه یک درصد کوچک‌ترین و بزرگ‌ترین داده‌های مربوط به متغیرهای پیوسته را با اعداد نزدیک‌ترین مشاهدات به آن داده‌ها، جایگزین شده است [۱۴]. نتایج آزمون همبستگی پیرسون (گزارش نشده) نشان می‌دهد که همبستگی بین متغیرهای مستقل وجود ندارد. همچنین ضرایب عامل تورم واریانس برای متغیرهای این پژوهش کمتر از ۵ می‌باشد. یعنی مشکل هم خطی بین متغیرهای مستقل حاد نیست.

جدول ۳. نتایج آزمون پارامتری (t) و ناپارامتری (χ^2) برای دوره‌های قبل و اجرای آیین‌نامه

متغیر	قبل از آیین‌نامه (۱۴۵۲ مشاهده)	اجرای آیین‌نامه (۱۶۰۶ مشاهده)	نوع آزمون	آماره آزمون	احتمال آماره
لگاریتم طبیعی تأخیر در گزارش حسابرسی	۴/۳۳۲۸	۴/۳۶۷۴	t	-۲/۳۲۵	۰/۰۱۰
تأخیر در گزارش حسابرسی	۸۲/۵۲۸۹	۸۵/۲۰۴۲	t	-۲/۲۸۸	۰/۰۱۱
اندازه شرکت	۱۳/۷۶۶	۱۴/۳۸۵	t	-۱۱/۱۲	۰/۰۰۰
اهرم مالی	۰/۶۱۱۰	۰/۶۰۴۰	t	۰/۵۰۶	۰/۳۰۶
دارایی‌های جاری به کل	۰/۶۱۲۳	۰/۶۰۰۰	t	۱/۴۱۸	۰/۰۷۸
کل اقلام تعهدی	۰/۰۱۸۴	۰/۰۳۰۳	t	-۲/۵۳۲	۰/۰۰۶
لگاریتم طبیعی سن شرکت	۳/۲۴۲۶	۳/۳۶۶۹	t	-۵/۵۶۵	۰/۰۰۰
تمرکز مالکیت	۰/۵۱۳۴	۰/۵۰۴۲	t	۱/۰۱۱	۰/۱۵۶
حسابرسان طبقه اول	۵۲۹	۱۰۶۵	χ^2	۲۷۲/۸۴	۰/۰۰۰
فصل پرمشغله حسابرسی	۱۰۶۵	۱۱۸۲	χ^2	۰/۰۲۵	۰/۸۷۵

تغییر حسابرسی	۴۴۱	۴۷۴	χ^2	۰/۲۶۷	۰/۶۰۵
گزارش غیرمقبول	۷۸۹	۸۴۹	χ^2	۰/۶۶۷	۰/۴۱۴
صاحب‌کار زیان‌ده	۲۱۷	۳۰۶	χ^2	۹/۰۸۰	۰/۰۰۳
شرکت اصلی	۵۷۶	۶۷۲	χ^2	۱/۴۹۲	۰/۲۲۲
مالکیت دولتی و شبه‌دولتی	۹۲۴	۱۰۴۷	χ^2	۰/۸۰۷	۰/۳۶۹
شرکت‌های بورسی	۸۶۴	۹۲۵	χ^2	۱/۱۴۳	۰/۲۸۵

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش در جدول ۴ ارائه شده‌است. یافته‌ها نشان می‌دهد بین آیین‌نامه حق‌الزحمه و تاخیر در گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. بنابراین، فرضیه اول پژوهش تایید نمی‌شود. به بیان دیگر، آیین‌نامه حق‌الزحمه بر خلاف هدف جامعه حسابداران رسمی، منجر به افزایش حق‌الزحمه و به تبع آن بودجه زمانی و تلاش حسابرسان نگردیده است. چنین یافته‌ای موید رعایت شکلی است و با شواهد پژوهش‌ها در مورد همگرایی شکلی به جای همگرایی واقعی در حوزه قوانین حاکمیت شرکتی در برخی از کشورها با ضمانت اجرایی ضعیف قوانین مانند هند، مطابقت دارد [۶]. علاوه بر این، نتایج آزمون فرضیه دوم حاکی از آنست که نوع موسسه حسابرسی، رابطه بین آیین‌نامه حق‌الزحمه و تاخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند و بنابراین فرضیه دوم تایید می‌شود. افزون بر این، موسسات حسابرسی معتمد بورس طبقه "اول" از قدرت چانه‌زنی بالاتری برخوردار هستند و با اتکا به این آیین‌نامه، امکان افزایش حق‌الزحمه و به دنبال آن افزایش بودجه زمانی برای آن‌ها فراهم است که این امر موجب تاخیر در گزارش حسابرسی گردید. چنین نتیجه‌ای همراستا با پژوهش محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۸) درباره تاثیر مثبت موسسات معتمد بورس طبقه "اول" بر حق‌الزحمه حسابرسی می‌باشد [۲۴].

جدول ۴. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

متغیر	نتایج آزمون فرضیه اول		نتایج آزمون فرضیه دوم	
	ضریب	آماره t	ضریب	آماره t
مقدار ثابت	۳/۸۴***	۴۳/۶۵	۳/۸۴۷***	۴۳/۷۹
آیین‌نامه حق‌الزحمه حسابرسی	-۰/۰۳۴	-۰/۱۲	-۰/۰۳۳۳	-۱/۰۷
حسابرسان معتمد بورس طبقه اول	۰/۰۱	۱/۰۵	-۰/۰۱۷۹	-۰/۹۴
آیین‌نامه حق‌الزحمه × حسابرسان معتمد بورس طبقه اول	-	-	۰/۰۶۱۸**	۲/۴
فصل پرمشغله حسابرسی	۰/۰۱۸۸	۱/۱۴	۰/۰۱۹۳	۱/۱۸
تغییر حسابرسی	۰/۰۲۳۸*	۱/۷۸	-۰/۰۲۵۰*	۱/۸۷

نتایج آزمون فرضیه اول		نتایج آزمون فرضیه دوم		متغیر
ضریب	آماره t	ضریب	آماره t	
۰/۱۷۷***	۱۲/۶۱	۰/۱۷۷۰***	۱۲/۵۹	گزارش حسابرسی غیر مقبول
۰/۱۰۰۸***	۵/۰۱	۰/۱۰۳۰***	۵/۱۱	صاحب‌کار زیان‌ده
۰/۰۶۱۴	۱/۱۲	۰/۰۶۳۰	۱/۱۵	کل اقلام تعهدی
۰/۰۵۳***	۳/۷۸	۰/۰۵۳۹***	۳/۸۴	لگاریتم طبیعی سن شرکت
۰/۰۶۹۶***	۵/۰۸	۰/۰۶۸۵***	۴/۹۹	شرکت اصلی
-۰/۲۲۲***	-۷/۵	-۰/۲۲۱***	-۷/۴۷	تمرکز مالکیت
-۰/۲۱۲***	-۱۴/۵۶	-۰/۲۱۳***	-۱۴/۶۵	مالکیت دولتی و شبه‌دولتی
-۰/۰۳۲۳	-۰/۹۵	-۰/۰۳۰۲	-۰/۸۹	نسبت دارایی‌های جاری به کل دارایی‌ها
۰/۰۷۷۲***	۳/۸۶	۰/۰۷۶۵***	۳/۸۲	اهرم مالی
۰/۰۳۸۷***	۷/۳۹	۰/۰۳۸۸***	۷/۳۹	اندازه شرکت
-۰/۰۳۲۲**	-۲/۱۵	-۰/۰۳۱**	-۲/۱	شرکت‌های بورسی
کنترل شد		کنترل شد		سال و صنعت
۴۷/۸۸		۴۷/۱۵		آماره F
۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		احتمال آماره F
۰/۳۴۹۷		۰/۳۵۰۹		ضریب تعیین

*** معناداری در سطح ۹۹ درصد؛ ** معناداری در سطح ۹۵ درصد؛ * معناداری در سطح ۹۰ درصد

نتایج پژوهش در ارتباط با متغیرهای کنترلی نشان می‌دهد که تغییر حسابرسی، گزارش حسابرسی غیر مقبول، صاحب‌کار زیان‌ده، لگاریتم طبیعی سن شرکت و شرکت اصلی رابطه مثبت و معناداری با لگاریتم طبیعی تاخیر در گزارش حسابرسی دارد. هم‌چنین لگاریتم طبیعی تاخیر در گزارش حسابرسی رابطه منفی با تمرکز مالکیت، مالکیت دولتی و شبه‌دولتی و شرکت‌های بورسی دارد. نهایتاً، به منظور رفع مشکلات احتمالی مرتبط با ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی، رگرسیون به روش خطای استاندارد اصلاح شده از بابت ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی "خوشه بندی شده در سطح شرکت"، اجرا شده است [۲۶].

آزمون‌های حساسیت

برآورد مدل‌های پژوهش براساس تعریف جایگزین از تاخیر در گزارش حسابرسی

مطابق با پژوهش‌های نکل و شارما (۲۰۱۲) و محمدرضائی و محد-صالح (۲۰۱۶)، در این پژوهش از لگاریتم طبیعی تاخیر در گزارش حسابرسی استفاده شده است [۱۸ و ۲۳]. اما اکثر پژوهش‌های پیشین [۱۵] تعداد روزهای بین پایان سال مالی صاحب‌کار و تاریخ امضای گزارش حسابرسی را به عنوان تاخیر در گزارش حسابرسی، تعریف کرده‌اند. بنابراین، هم‌راستا با پژوهش‌های یاد شده و به جهت اطمینان هرچه بیشتر از نتایج مدل برآورد شده، به عنوان یک نحوه عمل جایگزین، تعداد روزهای تاخیر در گزارش حسابرسی در مدل‌های ۱ و ۲ جایگزین و فرضیه‌های اول و دوم مجدداً آزمون شد. جدول ۵ نشان می‌دهد که بین آیین‌نامه حق‌الزحمه و تاخیر در گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد و همچنین نوع موسسه حسابرسی به عنوان یک متغیر تعدیل‌گر، رابطه بین آیین‌نامه تعیین حق‌الزحمه خدمات حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند. چنین یافته‌هایی با نتایج اصلی ارائه شده در جدول ۴ منطبق هستند.

جدول ۵. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش براساس تعریف جایگزین

فرضیه دوم		فرضیه اول		متغیر
آماره t	ضریب	آماره t	ضریب	
۶/۴۹	۴۵/۵***	۶/۴۵	۴۵/۳۴***	مقدار ثابت
-۰/۳۷	-۰/۹۵۸۹	۰/۳۶	۰/۸۵۳۱	آیین‌نامه حق‌الزحمه حسابرسی
-۱/۱۶	-۱/۷۲۸	۰/۲	۰/۲۰۸۶	حسابرسان معتمد بورس طبقه اول
۱/۸۲	۳/۷۴۱*	-	-	آیین‌نامه حق‌الزحمه × حسابرسان طبقه اول
کنترل شد		کنترل شد		متغیرهای کنترلی
کنترل شد.		کنترل شد.		سال و صنعت
۴۱/۰۵		۴۱/۵۶		آماره F
۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		احتمال آماره F
۰/۳۲۱۷		۰/۳۲۰۹		ضریب تعیین
*** معناداری در سطح ۹۹ درصد؛ ** معناداری در سطح ۹۵ درصد؛ * معناداری در سطح ۹۰ درصد				

برآورد مدل (۱) براساس داده‌های پنل

علیرغم اینکه پژوهش حاضر سعی کرده است که اثرمتغیرهای موثر بر آیین‌نامه حق‌الزحمه و تاخیر در گزارش حسابرسی را براساس پژوهش‌های قبلی و شرایط محیطی پژوهش کنترل کند، یافته‌های اصلی ممکن است به دلیل عدم کنترل اثر سایر متغیرهای موثر گمراه کننده باشد. برای مرتفع کردن این مشکل احتمالی، مدل ۱ براساس داده‌های پنل (با کنترل کردن اثر شرکت‌ها) دوباره اجرا شد. چنین روشی می‌تواند اثر عوامل حذف‌شده مخصوص صاحب‌کار که در طول زمان تغییرپذیر هستند را کنترل کند ولی قدرت

برآوردکنندگی مدل را کاهش می‌دهد [۷]. نتایج برآورد مدل ۱ براساس داده‌های پنل با یافته‌های اصلی این پژوهش، ارائه شده در جدول ۴، منطبق می‌باشند. نتایج گزارش نشده نشان می‌دهد زمانیکه متغیر وابسته لگاریتم طبیعی تاخیر در گزارش حسابرسی است، ضریب آیین‌نامه حق‌الزحمه ۰/۰۱۴ و آماره t برابر با ۰/۳۳ می‌باشد. بنابراین نتایج برآورد مدل ۱ بر اساس داده‌های پنل حاکی از آنست که یافته‌های پژوهش قابل اتکا هستند و نسبت به رویکردهای متفاوت برآورد مدل‌ها، حساسیت ندارد.

نقش تعدیل‌گری متغیر حق‌الزحمه حسابرسی

نظر به اهمیت نقش سطح حق‌الزحمه حسابرسی در دستیابی به هدف نهایی جامعه حسابداران رسمی، در این پژوهش مدل ۱ به شرح مدل ۳ مجدداً برآورد گردید. در این راستا لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی (LogAudFee) و همچنین اثر تعدیل‌گری آن بر آیین‌نامه حق‌الزحمه به مدل ۱ اضافه گردید. شایان ذکر است مابقی متغیرها همانند مدل ۱ می‌باشد.

$$\begin{aligned} \ln ARL_{it} - ARL_{it} = & \beta_0 + \beta_1 AudFeeRegulation_{it} + \beta_2 LogAudFee_{it} + \beta_3 AudFeeReg_{it} \times \\ & LogAudFee_{it} + \beta_4 FirstRank_{it} + \beta_5 Opinion_{it} + \beta_6 Audchg_{it} + \beta_7 Busy_{it} + \beta_8 Size_{it} \\ & + \beta_9 Lev_{it} + \beta_{10} Curr_{it} + \beta_{11} Loss_{it} + \beta_{12} TA_{it} + \beta_{13} Subs_{it} + \beta_{14} LogAge_{it} + \\ & \beta_{15} Conown_{it} + \beta_{16} St \& Semiown_{it} + \beta_{17} TSE_{it} + \beta_j IndustryDum + \beta_k YearDum \\ & + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

مدل (۳)

نتایج مندرج در جدول ۶ نشان می‌دهد بین لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه و لگاریتم طبیعی روزهای تاخیر در گزارش حسابرسی (LnARL) و همچنین روزهای تاخیر در گزارش حسابرسی (ARL) رابطه معنادار وجود ندارد. بدین ترتیب نتایج آزمون اضافی نیز از نتایج اصلی، پشتیبانی می‌کند و حاکی از عدم تاثیرگذاری آیین‌نامه حق‌الزحمه حسابرسی می‌باشد.

جدول ۶. نتایج آزمون مدل (۱) پژوهش براساس نقش تعدیل‌گری متغیر حق‌الزحمه حسابرسی

مدل ARL		مدل LnARL		متغیر
آماره t	ضریب	آماره t	ضریب	
۷/۳۱	۷۴/۵۷***	۳۲/۸۳	۴/۱۹***	مقدار ثابت
-۱/۰۳	-۱۱/۰۶	-۰/۷۰	-۰/۰۹۴۷	آیین‌نامه تعیین حق‌الزحمه حسابرسی
-۱/۵۸	-۲/۱۱۸۸	-۰/۸۱	-۰/۰۱۳۶	لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی
۰/۶۸	۱/۰۸۸۸	۰/۳۹	۰/۰۰۷۹	آیین‌نامه حق‌الزحمه \times لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه
کنترل شد		کنترل شد		متغیرهای کنترلی
کنترل شد		کنترل شد		سال و صنعت
۲۱/۲۸		۲۳/۷۵		آماره F
۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		احتمال آماره F

مدل ARL		مدل LnARL		متغیر
ضریب	آماره t	ضریب	آماره t	
۳۵/۱۷		۳۷/۸۳		ضریب تعیین
*** معناداری در سطح ۹۹ درصد؛ ** معناداری در سطح ۹۵ درصد؛ * معناداری در سطح ۹۰ درصد				

بحث و نتیجه گیری

تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی به دلیل نقش مهمی که در انتشار صورت‌های مالی حسابرسی شده دارد، بسیار حائز اهمیت است. تاخیر طولانی در ارائه گزارش حسابرسی می‌تواند بر ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات اثر منفی بگذارد. تاخیر در گزارش حسابرسی تحت تاثیر عوامل متعددی است که یکی از این عوامل، تاخیر در انجام و یا تکمیل کار حسابرسی است که این موضوع نیز می‌تواند تحت تاثیر بودجه زمانی حسابرسی قرار گیرد. با توجه به اینکه حق الزحمه حسابرسی تاثیر مستقیم بر بودجه حسابرسی دارد، بنابراین نقش آن بر تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی مشهود است.

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که تاخیر در گزارش حسابرسی رابطه معناداری با آیین‌نامه حق الزحمه حسابرسی ندارد. به عبارت دیگر، آیین‌نامه مذکور علی‌رغم پیش‌بینی جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان محرکی برای افزایش بودجه زمانی حسابرسی در تعیین حق الزحمه و به تبع آن افزایش تلاش حسابرسان نشده است. چنین یافته‌ای مطابق سناریوی رعایت شکلی است. این سناریو پیش‌بینی می‌کند که در بازار حسابرسی ایران که محرک‌های طرف عرضه و تقاضای حسابرسی ضعیف و رقابت بین حسابرسان شدید است و مطابق پژوهش‌های مرتبط با همگرایی شکلی با قوانین الزامی شده حاکمیت شرکتی، موسسات حسابرسی برای پرهیز از هزینه رعایت واقعی آیین‌نامه تعیین حق الزحمه (از دست دادن مشتری) و هزینه عدم رعایت (تنبیهاتی که در آیین‌نامه معین شده)، به احتمال زیاد اقدام به رعایت شکلی این آیین‌نامه می‌کنند. همچنین با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌گر نوع موسسات حسابرسی، موسسات حسابرسی معتمد بورس طبقه "اول" از قدرت چانه زنی بالاتری برخوردار باشند و با اتکا به آیین‌نامه حق الزحمه حسابرسی، امکان افزایش حق الزحمه حسابرسی و به دنبال آن افزایش بودجه زمانی حسابرسی برای آن‌ها فراهم گردد که این امر موجب تاخیر در گزارش حسابرسی می‌گردد.

پژوهش حاضر پیشنهادهایی برای مسئولین مربوطه دارد. یافته‌های این پژوهش بیانگر آن است که تدوین یک آیین‌نامه در بازار حسابرسی نامساعدی مانند ایران، به تنهایی نمی‌تواند محرک کافی برای عرضه و تقاضای خدمات حسابرسی در سطح قیمتی مناسب را ایجاد کند و نیازمند تغییرات گسترده‌تر می‌باشد که این موضوع ممکن است زمان‌بر، هزینه‌بر و خارج از اختیار عمل یک نهاد خود انتظام باشد.

در این پژوهش تنها نقش آیین‌نامه حق الزحمه حسابرسی بر تاخیر در گزارش حسابرسی آزمون شده است. پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آتی نقش این آیین‌نامه بر کیفیت حسابرسی را مطالعه کنند. افزون بر این، پژوهش‌های آتی می‌توانند طی یک مطالعه عمیق (از طریق مصاحبه با شرکای موسسات حسابرسی) به پژوهش بپردازند که جامعه حسابداران رسمی ایران و کمیته پذیرش و نظارت بر موسسات حسابرسی

معتمد بورس، از طریق چه دستورالعمل‌هایی می‌توانند محرک‌های طرف عرضه و تقاضای حسابرسی را در ایران، بهبود بخشند.

پژوهش حاضر از محدودیت‌های رایج در پژوهش‌های تجربی از این دست، رنج می‌برد. باوجود اینکه مدل‌های پژوهشی مورد استفاده تقریباً در یک نمونه متوازن از سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ برآورد شده‌اند، لیکن برخی از داده‌های مورد نیاز در دسترس نبوده‌اند. البته باید توجه داشت این مشکل، ناشی از محدودیتی است که محیط پژوهشی تحمیل کرده است. همچنین در قسمت آزمون‌های حساسیت برای کنترل اثر متغیر مبلغ حق‌الزحمه حسابرسی، نتایج براساس مشاهداتی است که حق‌الزحمه حسابرسی خود را به طور جداگانه در صورت‌های مالی افشا نموده‌اند؛ بنابراین در تعمیم این نتایج به سایر شرکت‌هایی که حق‌الزحمه خود را افشا نکرده‌اند، باید احتیاط بیشتر شود.

فهرست منابع

۱. اسماعیلی، حسن؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ طالب‌نیا، قدرت‌ا... (۱۴۰۰). "آزمون نقش نظریه تمایز قیمت براساس کیفیت در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران". **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابدای ایران، ۱۳(۵۰)، ۱۴۴-۱۳۱.
۲. امانی، علی؛ دوانی، غلامحسین (۱۳۸۸). "خدمات حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی و رتبه‌بندی حسابرسان". **حسابدار رسمی**، ۸: ۳۲-۴۱.
۳. سرلک، نرگس؛ جودکی چگنی، زهرا؛ حیدری سورشجانی، زهرا (۱۳۹۹). "رابطه تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی با خطای حسابرسی و کیفیت سود در وضعیت رکود اقتصادی". **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، ۲۷(۳)، ۳۸۰-۳۶۰.
۴. محمدرضائی، فخرالدین؛ تنانی، محسن؛ علی‌آبادی، ابوالفضل (۱۳۹۷). خطای حسابرسی: تاخیر در گزارش حسابرسی و نقش تعدیل‌گر مالکیت خانوادگی. **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، ۲۵ (۱): ۷۰-۵۱.
۵. هوانسیان فر، گارو (۱۳۸۸). "حسابرسی با قیمت‌شکنی ناباورانه". **دنیای اقتصاد**، ۲۰۴۳.
6. Afsharipour, A. (2009). "Corporate Governance Convergence: Lessons from The Indian Experience". **Northwestern Journal of International Law and Business**, 29(2): 335-402.
7. Ball, R., Jayaraman, S. and Shivakumar, L. (2012). "Audited financial reporting and voluntary disclosure as complements: A test of the confirmation hypothesis". **Journal of Accounting and Economics**, 53 (1-2): 136-166.
8. Balsam, S., Krishnan, J. and Yang, S. (2003). "Auditor Industry Specialization and Earnings Quality", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, 22: 71-97.
9. Behn, B., Choi, J. H. & Kang, T. (2008). "Audit quality and properties of analyst earning forecasts". **The Accounting Review**, 83, 327-359.
10. Blankley, A. I., D. N. Hurtt, and J. E. MacGregor. (2012). "Abnormal Audit Fees and Restatements", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 31: 79-96.
11. Burks, J. J., Randolph, D. W., & Seida, J. A. (2019). "Modeling and interpreting regressions with interactions". **Journal of Accounting Literature**, 42, 61-79.
12. Eierle, B., Hartlieb, S., Hay, D., Niemi, L., & Ojala, H., (2021). "External Factors and the pricing of audit services: A systematic review of archival literature" (March 31, 2021).
13. Francis, J. R. and Wang, D. (2005). "Impact of The Sec's Public Fee Disclosure Requirement on Subsequent Period Fees and Implications for Market Efficiency", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 24: 145-160.
14. Green, W. H. (2002). *Econometric analysis*, Prentice Hall, New Jersey.
15. Habib, A., and M. B. U. Bhuiyan. (2011). "Audit firm industry specialization and the audit report lag." **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation** 20, 32-44.

16. Habib, Ahsan & Bhuiyan, Md. Borhan & Huang, Hedy & Miah, Muhammad. (2019). "Determinants of audit report lag: A meta-analysis". **International Journal of Auditing**. 23. 20-44. 10. 1111/ijau. 12136.
17. Kam-Wah Lai. (2019). "Audit report lag audit fees .and audit quality following an audit firm merger: Evidence from Hong Kong. " **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**. Volume,36 .
18. Knechel,W. R., and Sharma. (2012). "Auditor-provided non-audit services and audit effectiveness and efficiency: evidence from pre- and post-SOX audit report lags, " **Auditing: A Journal of Practice & Theory** ,31, 85–114.
19. Knechel,W. R., & Payne,J. L. (2001). "Additional evidence on audit report lag",**Auditing: A Journal of Practice and Theory**, 20, 137-146 .
20. Liu, X., Lobo, G. J. and Yu, H-C. (2020) ", Is audit committee equity compensation related to audit fees? " **Contemporary Accounting Research**.
21. Mirshekary, S., and S. Saudagaran. (2005). "Perceptions and characteristics of financial statement users in developing countries: evidence from Iran", **Journal of International Accounting ,Auditing and Taxation** ,14 ,33–54.
22. Mitra,S.,S. Hakjooon,and J. S. Yang. (2015). "The effect of auditing standard No. 5 on audit report lags",**Accounting Horizons**, 29,507–527.
23. Mohammad Rezaei, F. & Mohammad Saleh, N. (2016). Audit report lag: the role of auditor type and increased competition in the audit market. **Accounting and Finance**, doi:10.1111. /acfi.12237.
24. MohammadRezaei, F.,Mohd-Saleh,N. and Ahmed .K. (2018). "Audit Firm Ranking, Audit Quality and Audit Fees: Examining Conflicting Price Discrimination Views". *The International Journal of Accounting*, 53: . 259-313.
25. Oradi, Javad. (2021). " CEO Succession Origin,Audit Report Lag,and Audit Fees: Evidence from Iran". **Journal of International Accounting,Auditing and Taxation**, Available online 3 July 2021.
26. Petersen, M. A. (2009). "Estimating Standard Errors in Finance Panel Data Sets: Comparing Approaches". **The Review of Financial Studies**, 22: 435-480.
27. Sharma, Divesh Shankar and Tanyi, Paul and Litt,Barri. (2017). "Costs of Mandatory Periodic Audit Partner Rotation: Evidence from Audit Fees and Audit Timeliness". **Auditing: A Journal of Practice & Theory** .Forthcoming.



The Regulation of Audit Services Fees, the Type of Audit Firm and Audit Report Lag: The Analysis of the Bargaining Power and Auditor's Effort Theories

Mehdi Yari

Ph.D Student. Candidate, Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran

Reza Gholami Jamkarani (PhD)¹©

Assistant Prof., Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran

Fakhroddin MohammadRezaei (Phd)

Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Finance, Kharazmi University, Tehran, Iran

Omid Faraji (PhD)

Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, College of Farabi, University of Tehran , Qom, Iran

(Received: 14 October 2021; Accepted: 13 December 2021)

According to the theories of bargaining power and the auditors' effort, by increasing the bargaining power of the auditor, it is possible to increase the audit fee. Consequently, Further effort is provided by the auditor, which affects the audit report lag. In this way, the Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA), for the first time in 2015, enforced the Regulation of Audit Services Fees (determining audit fees based on budget of each project and by taking to account the overhead costs of the audit firm) for its members. In the absence of sufficient theoretical and empirical evidence on the consequences of the regulation of audit services fees on the audit report lag (ARL) and the moderating effect of the type of audit firm on this relationship, the purpose of this study is to investigate the role of this regulation on ARL, due to the bargaining power and auditor's effort theories. Therefore, 3058 firm-year observations collected from the annual financial reports of companies listed on the Tehran Stock Exchange as well as the OTC of Iran between 2012 and 2019, are examined. The results of motivate analysis show that the de jure compliance with the regulation instead of the de facto compliance and there is no significant relationship between the regulation of audit fees and ARL, but the type of audit firm moderates the relationship. That is, the regulation of audit fees has a positive association with ARL when the auditor is a first-ranked trusted audit firm. The findings of this study indicate that the regulation of audit fees could not be played as a driver to increase the audit budget, audit effort and audit report lag.

Keywords: The Regulation Of Audit Services Fees, Audit Report Lag, Type of Audit Firm, Bargaining Power, Auditor's Effort.

¹ gholami@qom-iau.ac.ir ©(Corresponding Author)