

## The Effect of Unexpected Audit Fees on Financial Reporting Quality

Vahab roštami<sup>1</sup>, Hamed kargar<sup>2</sup>, Leyla rezaei<sup>3</sup>

Received: 2022/08/22

Approved: 2022/09/30

Research Paper

### Abstract

The current research aim is to trace the relation between probity of the paying unexpected audit fees and companies' financial reporting quality. For this purpose, the data of the 121 listed companies in the Tehran Stock Exchange were selected by the systematic elimination pattern was gathered along a time period of 2016 to 2021 and The research hypotheses were tested by using the multi-linear regression model on base of pooling data. Choi & et al. (2010) developed model is employed to assess unexpected audit fees and was gained of Barth & et al. (2001) for evaluation of financial reporting quality. The findings indicate there is a negative and meaningful relation between payment of unexpected audit fees and unsuitable financial reporting quality. upon to expected theoretical base of the research while the companies don't have suitable financial reporting quality they may try by more paying to the applied auditors to get their consent and issuing less adjusted auditor report. And this finding is in accordance with past finding of Lobo and Zoe (2013) which showed conditionally increment of the audit fee lead to decreasing the probity of the annual reports adjustment. The present study's findings provide some invaluable concepts for Iranian Association of Certified Public Accountants and other related bode about necessity of more effort to regularity of the auditors' attestation services pricing process.

**Key Words:** Audit Fee Parts, Auditors Financial Reporting Quality, Unexpected Audit Fees, Economical depending of the Auditors

10.22034/JPAR.2022.560665.1108

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Payam Noor University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) vahab.roštami@pnu.ac.ir

2. MSc. of Accounting, Payam Noor University, Tehran, Iran. Hamedkargar37@gmail.com

3. MSc. of Accounting, Payam Noor University, Tehran, Iran. Leyla.rezaei88@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

## تأثیر حق الزحمه غیر منتظره حسابرسی بر کیفیت گزارش‌گری مالی

وهاب رستمی<sup>۱</sup>، حامد کارگر<sup>۲</sup>، لیلا رضائی<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۵/۳۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۷/۰۸

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده

پژوهش حاضر در پی ردیابی تأثیر حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرسی بر کیفیت گزارش‌گری مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. در این راستا نمونه‌ای مشتمل بر ۱۲۱ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در طول سال‌های ۱۳۹۴-۱۳۹۹ با کمک الگوی حذف سیستماتیک انتخاب و در نهایت فرضیه پژوهش با کمک آزمون رگرسیون خطی چندگانه مبتنی بر داده‌های تلفیقی آزمون شد. برای سنجش حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرسی از مدل چوی و همکاران (۲۰۱۰) و برای ارزیابی کیفیت گزارش‌گری مالی نیز از مدل بارتز و همکاران (۲۰۰۱) بهره گرفته شده است. نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرسی بر کیفیت گزارش‌گری مالی شرکت تأثیر منفی و معناداری دارد. مطابق یافته پژوهش با افزایش مبلغ حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرسی، کیفیت گزارش‌گری مالی شرکت مذکور کاهش یافته است. این یافته با نتایج پژوهش‌های پیشین لایو و زو (۲۰۱۳) هم‌راستا است که نشان دادند افزایش دستمزد مشروط حسابرس موجب کاهش احتمال تجدیدنظر گزارش سالانه خواهد شد. مطابق مبانی نظری پژوهش در شرایطی که صورت‌های مالی شرکت‌ها کیفیت مطلوبی نداشته باشند یکی از راهکارهای جبران کاستی کیفیت گزارش‌های مذکور پرداخت مبلغ نامتعارف حق‌الزحمه به حسابرسان مستقل می‌باشند و یافته‌های تجربی پژوهش حاضر مؤید مبانی نظری دیدگاه مذکور است که مطابق آن ظابطه‌مندسازی بیش‌تر جریان قیمت‌گذاری خدمات اعتباردهی حسابرسان توسط جامعه حسابداران رسمی و سایر مراجع ذی‌ربط را می‌طلبد.

**واژه‌های کلیدی:** اجزای حق‌الزحمه حسابرسی، حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرسی، کیفیت گزارش‌گری مالی، وابستگی اقتصادی حسابرسان.

10.22034/JPAR.2022.560665.1108

vahab.rostami@pnu.ac.ir  
Hamedkargar37@gmail.com  
leyla.rezaei88@gmail.com  
http://article.iacpa.ir

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه پیام‌نور، تهران، ایران. (نویسنده مسئول).  
۲. کارشناسی ارشد گروه حسابداری، دانشگاه پیام‌نور، تهران، ایران.  
۳. کارشناسی ارشد گروه حسابداری، دانشگاه پیام‌نور، تهران، ایران.

## ۱- مقدمه

امروز بازارهای سرمایه در اغلب کشورها به‌عنوان قلب تپنده اقتصادی، وظیفه جمع‌آوری و تجهیز سرمایه‌های کوچک افراد و شرکت‌ها در حوزه‌های با بازده مناسب را بر عهده دارد. تنها عامل کارکرد بهینه و سالم این بازارها حصول اطمینان از تدارک و ارائه به‌موقع و قابل اتکای اطلاعات مالی از سوی شرکت‌های حاضر در این بازارها به سرمایه‌گذاران و سایر مشارکت‌کنندگان در بازارهای مذکور می‌باشد. ارائه اطلاعات به‌موقع و قابل اتکا در راستای کاهش نابرابری اطلاعاتی میان شرکت‌ها و سرمایه‌گذاران از یک طرف و میان طیف مختلف سرمایه‌گذاران حاضر در بازارهای مذکور از طرف دیگر، مشارکت‌کنندگان را قادر به اخذ تصمیمات صحیح سرمایه‌گذاری و اعتباردهی و غیره نماید. در این راستا وظیفه خطیری بر عهده سیستم حسابداری شرکت‌های مذکور جهت تدارک و ارائه اطلاعات به‌موقع و قابل اتکا به بازارهای مذکور نهاده شده است و در کنار آن نیز مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در کنار نهادهای حسابرسی دولتی همچون سازمان حسابرسی وظیفه اعتباردهی و حسابرسی گزارش‌های تهیه و ارائه‌شده توسط شرکت‌های حاضر در این بازارها را دارند. به‌واسطه اهمیت خطیر کارکرد سالم بازار مذکور تحقیقات بسیاری جهت شناسایی عوامل فزاینده قابلیت اطلاع‌رسانی مالی توسط محققین و مراجع حرفه‌ای انجام شده و در حال انجام است. در این راستا جهت حفظ بی‌طرفی فکری حسابرسان حین رسیدگی‌های خود، آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسی تأکید ویژه‌ای بر حفظ استقلال حسابرسان حین رسیدگی‌های حسابرسان و صدور بعدی گزارش حسابرسی دارد و کنترل‌های فراوانی بر عدم وابستگی حسابرسان به صاحب‌کاران حین انجام خدمات اعتباردهی مقرر کرده است. با این حال یکی از حوزه‌هایی که می‌تواند بر این امر تأثیر منفی بگذارد مبلغ غیرمنتظره حق‌الزحمه پرداختی به حسابرسان می‌باشد. حق‌الزحمه حسابرسی منعکس‌کننده تلاش‌ها و هزینه‌های اقتصادی حسابرسان است. حق‌الزحمه منتظره به هزینه تلاش، کوشش و ریسک دعوای قضایی حسابرسان اشاره دارد (منصوری، تنانی، ۱۳۹۱). به هرگونه انحراف حق‌الزحمه واقعی نسبت به حق‌الزحمه مورد انتظار، حق‌الزحمه غیرمنتظره گفته می‌شود. حق‌الزحمه غیرمنتظره مثبت زمانی است حسابرسان حق‌الزحمه‌ای بیش‌تر از سطح حسابرسی منتظره دریافت کند. چنانچه حق‌الزحمه غیرمنتظره بیش‌تر به حسابرسان پرداخت گردد بیم آن می‌رود که در کنار اثر مثبت افزایش دامنه رسیدگی و افزایش کیفیت حسابرسی منجر به از دست رفتن استقلال و عدم توانایی حسابرسان در حفظ بی‌طرفی فکری خود باشد. به‌واسطه اهمیت خطیر این بحث موضوع تحقیقات بسیاری در حوزه حسابرسی شده که در داخل و خارج کشور قابل ردیابی است.

## ۲- مبانی نظری و توسعه‌ی فرضیه‌ها

هدف اصلی این پژوهش بررسی تأثیر حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرسی بر کیفیت گزارش‌گری مالی می‌باشد. ارائه گزارش‌های مالی باکیفیت موجب بهبود ارزیابی وضعیت کنونی و پیش‌بینی وضعیت آتی شرکت‌ها می‌شود و در پی آن می‌تواند موجب اخذ تصمیم صحیح و دقیق برای

سازمان گردد. اطلاعات گزارش‌شده موجب تغییر دیدگاه بازار نسبت به عملکرد مالی شرکت شده و در نتیجه موقعیت شرکت را تحت تأثیر قرار دهد. حق الزحمه پرداختی به حسابرس شامل دو قسمت مجزا است: قسمت اول حق الزحمه منتظره حسابرسی است که منعکس‌کننده هزینه عملیات حسابرسی شامل: هزینه نیروی کار، زیان ناشی از دعاوی حقوقی مورد انتظار و سودآوری عادی حسابرس است و با توجه به عواملی مانند: اندازه صاحب‌کار، پیچیدگی عملیات صاحب‌کار و ریسک خاص صاحب‌کار تعیین می‌شود (سیمونیک، ۱۹۸۰). قسمت دوم که به‌عنوان حق الزحمه غیرمنتظره حسابرس نامیده می‌شود، این‌گونه حق الزحمه‌ها را می‌توان بر مبنای روابط خاص بین حسابرس و صاحب‌کار تعریف کرد (چوی، کیم، ژانگ، ۲۰۱۰: ۱۲۰). مطالعات انجام شده در حوزه کیفیت گزارشات مالی نشان دادند که مقدار دریافتی حسابرس با کیفیت گزارش حسابرس رابطه معنی‌دار دارد. در این رابطه هریبار، کراور و ویلسون (۲۰۱۴: ۵۰۶) عنوان کردند که حق الزحمه غیرمنتظره حسابرس در کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است. آن‌ها بیان داشتند که افزایش حق الزحمه غیرمنتظره حسابرس موجب کاهش کیفیت گزارش‌گری مالی می‌شود. برخی دیگر از محققین نظیر چوی، کیم و ژانگ (۲۰۱۰: ۷۵) عنوان کردند که رابطه بین حق الزحمه غیرمنتظره حسابرس و کیفیت گزارش‌گری مالی نامتقارن است و هنگامی که حق الزحمه غیرمنتظره حسابرس خیلی پایین است، افزایش حق الزحمه غیرمنتظره حسابرس تأثیری بر کیفیت گزارش‌گری مالی ندارد. با این وجود زمانی که حق الزحمه غیرمنتظره بالا است، افزایش حق الزحمه حسابرس موجب کاهش کیفیت گزارش‌گری مالی می‌شود. در مطالعه‌ای دیگر که لایو و زو (۲۰۱۳: ۱۳۸۵) نشان دادند که افزایش دستمزد مشروط حسابرس موجب کاهش احتمال تجدید نظر گزارش سالانه خواهد شد. حق الزحمه‌های حسابرسی به صورت قرارداد بین حسابرس و صاحب‌کار پیش از آغاز کار حسابرسی تعیین می‌شود. به‌طور معمول بودجه ساعات کار صرف شده در حسابرسی مبنایی برای تعیین حق الزحمه حسابرسی در نظر گرفته می‌شود که این بودجه برآوردی نیز تابعی از حجم عملیات رسیدگی متأثر از اندازه شرکت صاحب‌کار و پیچیدگی عملیات و تعدد شعب آن و تنوع ریسک‌های حسابرسی می‌باشد. با این حال انتظار می‌رود فاکتورهای متعدد دیگری نیز بر تعیین این حق الزحمه تأثیرگذار باشد که تحقیقات بسیاری جهت شناسایی عمده فاکتورهای مؤثر بر این رقم حق الزحمه حسابرسی در داخل و خارج کشور انجام شده است. سجادی و زارعی (۱۳۸۶: ۶۷) با بررسی تأثیر ویژگی‌های مؤسسه‌های حسابرسی و صاحب‌کار بر حق الزحمه حسابرسی از دیدگاه شرکای مؤسسه حسابرسی عنوان کردند که تخصص صنعتی مؤسسه حسابرسی، کیفیت گزارش حسابرسی، میزان دعاوی حقوقی صاحب‌کار و تنگناهای گزارش حسابرسی در تعیین حق الزحمه حسابرسی مؤثر است. با این حال نتایج ایشان نشان می‌داد که شهرت مؤسسه حسابرسی، استقلال حسابرسان مؤسسه حسابرسی و شهرت صاحب‌کار در تعیین حق الزحمه حسابرسی مؤثر نیستند. چوی و همکاران (۲۰۱۰: ۷۵) حق الزحمه حسابرسی را به دو سطح منتظره و غیرمنتظره تقسیم کردند. سطح منتظره حق الزحمه‌های حسابرسی اساساً به عوامل رایج در بین مشتریان مانند اندازه شرکت، پیچیدگی، ساختار ریسک و تنوع نسبت داده

شده است. در حالی که سطح غیرمنتظره حق‌الزحمه‌های حسابرسی که همان وجه اضافی پرداخت‌شده توسط مشتریان جدا از حق‌الزحمه منتظره است، بستگی به ارتباط بین مؤسسات حسابرسی و مشتریانشان دارد. حساس یگانه، برزیده، تقوی فرد و فرهمند سیدآبادی (۱۳۹۵: ۳۳۳) با بررسی تأثیر گردش اجباری حسابرسان بر حق‌الزحمه حسابرسی نشان دادند گردش اجباری حسابرسان به دلیل صرف زمان بیش‌تر در رسیدگی اولیه به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی منجر می‌شود. کوربلا، فلوریو، گاتیص و ماسترولیا (۲۰۱۵: ۴۶) نشان دادند کیفیت حسابرسی پس از گردش اجباری از مؤسسه‌های کوچک به مؤسسه‌های بزرگ ارتقا یافته است و در کنار آن حق‌الزحمه حسابرسی نیز پس از گردش اجباری از مؤسسه‌های بزرگ به کوچک کاهش یافته است اما در صورت تغییر از مؤسسه‌های کوچک به مؤسسات بزرگ حسابرسی تغییری نمی‌کند. همچنین رابطه بین حق‌الزحمه با عملکرد حسابرسی داخلی توسط استانداردهای حرفه‌ای تأیید شده است (والاس، ۱۹۸۴). سیتارامن و همکاران (۲۰۰۲: ۹۱) با بررسی ارتباط میان ریسک ورشکستگی صاحب‌کار و حق‌الزحمه حسابرسی عنوان کردند که سطح زیان صاحب‌کار ممکن است در حدی باشد که حسابرسان در معرض ریسک ناشی از ناتوانی مالی صاحب‌کار قرار گیرد. بنابراین شرکت‌های زیان‌ده دارای ریسک حسابرسی بالاتری بوده که باعث افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. اصلانی نیز در سال ۱۳۹۰ با بررسی تأثیر اهرم مالی صاحب‌کار بر حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها عنوان کرد که اهرم مالی نشان‌دهنده توان پرداخت بدهی بلندمدت صاحب‌کار بوده و نسبت بالای بدهی به دارایی، احتمال ورشکستگی شرکت را افزایش می‌دهد و می‌تواند منجر به مشکلاتی در خصوص نقدینگی و تداوم فعالیت شرکت شود. در نتیجه حسابرسان ممکن است برای کاهش دادن این ریسک در شرکت‌های با درجه اهرمی بالاتر، رسیدگی‌های بیش‌تری را انجام داده و این منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی گردد. عموماً در قرارداد همکاری میان حسابرسان و صاحب‌کار ضمن اشاره به مبلغ حق‌الزحمه حسابرسی معمولاً بندهای «فرار» نیز داخل قرارداد گنجانده می‌شود که به حسابرسان اجازه انجام کارهای اضافی و دریافت هزینه اضافه‌کاری‌ها را در وضعیت غیرقابل مشاهده، از جمله وجود مشکل تداوم فعالیت یا عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی می‌دهد (پالمروس، ۱۹۸۹: ۴۹۱). هزینه قراردادهای و سایر هزینه‌ها اغلب سبب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود و کم‌تر شاهد کاهش مبلغ هستیم که همان مفهوم چسبندگی است. رشیدی باغی در سال ۱۳۹۳ ضمن بررسی بحث چسبندگی حق‌الزحمه عنوان داشت: چسبندگی حق‌الزحمه حسابرسی از روند مشخص تبعیت نمی‌کند. به بیانی دیگر در دوره‌های چندساله تغییر می‌کند و در دوره‌های کوتاه‌مدت (معمولاً یک‌ساله) تغییرات مشهودی در حق‌الزحمه صورت نمی‌گیرد و همچنین نتایج بیانگر آن است که مؤسسه‌های حسابرسی در سال‌های اولیه حق‌الزحمه درخواستی خود را تغییر نمی‌دهند ولی در سال‌های بعدی با توجه به شناختی که از صاحب‌کار به‌دست می‌آورند، اقدام به تعدیل حق‌الزحمه می‌نمایند و در نهایت نتایج نشان‌دهنده این است که تغییر حسابرسان سبب نزدیک‌تر شدن حق‌الزحمه‌های حسابرسی به مدل استاندارد می‌شود. در ادبیات اقتصادی زمانی که مشاهده کیفیت امکان‌پذیر نباشد، قیمت

را معیاری برای کیفیت در نظر گرفته می‌شود (شاپیرو، ۱۹۸۳: ۶۶۱). در این راستا عموماً مبلغ حق الزحمه نیز معیاری از کیفیت حسابرسی در نظر گرفته می‌شود (کراسول، فرانسیس، تیلور، ۱۹۹۵: ۲۹۷). بر این اساس چنانچه صاحب‌کاران، افزایش حق الزحمه حسابرسی را افزایش کیفیت حسابرسی در نظر بگیرند، ممکن است برای افزایش حق الزحمه مقاومت کم‌تری نسبت به آنچه انتظار می‌رود، نشان دهند و هنگامی که کاهش در حق الزحمه مناسب باشد، تقاضای صاحب‌کاران برای کاهش حق الزحمه کم‌تر از حد مورد انتظار خواهد بود. علاوه بر این تخفیف حق الزحمه حسابرسی تأثیر منفی (مثبت) بر افشای تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان (احتمال تقلب مدیران صاحب‌کار) دارد (سلیمانی، برنجستانی، ۱۴۰۰: ۷۰). رشیدی باغی (۱۳۹۳: ۴۴۵) عنوان کرد حق الزحمه نیز معیاری از کیفیت حسابرسی در نظر گرفته می‌شود. پس به نظر منطقی است که مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی، حق الزحمه بیش‌تری را مطالبه کنند و کیفیت حسابرسی آنان نیز بالاتر باشد. همچنین دوئلمن، هارویتز و سان (۲۰۱۵: ۱۲۸۱) نشان دادند حسابرسان متخصص صنعت، توانایی بهتری در کشف اشتباه و تحریف صاحب‌کاران دارند. آلموتی، دان و اسکانتز (۲۰۰۹) نیز نشان دادند که حسابرسانی که متخصص صنعت هستند نسبت به حسابرسانی که متخصص صنعت نیستند، خدمات حسابرسی باکیفیت‌تری ارائه می‌نمایند و رابطه مثبت و معناداری بین تخصص صنعت حسابرس و معیارهای مستقیم و غیرمستقیم کیفیت حسابرسی مشاهده شد. در مقابل هاونگوین، کوونگ نگوین، دیپ نگوین و جیانگ‌ها، (۲۰۲۲: ۴۷۱). نشان دادند تخصصی بودن مؤسسات حسابرسی تأثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی ندارد بلکه بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر مثبت دارد. مطالعه ادبیات موضوعی نیز بالاتر بودن حق الزحمه حسابرسان متخصص در مقایسه با سایر حسابرسان را تأیید می‌کند (فانگ، گول، کریشنان، ۲۰۱۲). وانگ، ونگ و شیا (۲۰۰۸: ۱۱۲) در مقاله خود به بررسی حق الزحمه حسابرسی با تمرکز بر تخصص صنعتی در چین آشکار ساخت که چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی که دارای تخصص صنعتی هستند حق الزحمه بالاتری در مقایسه با حسابرسان غیرمتخصص دریافت می‌کنند. خطیری و همکاران (۱۴۰۱: ۱۷۷) نیز با بررسی ارتباط میان حجم معاملات با اشخاص وابسته و احتمال پرداخت حق الزحمه غیرمنتظره به حسابرسی با لحاظ کردن نقش ساختار مالکیت عنوان داشتند که ارتباط مثبت و معنادار میان حجم معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی وجود داشته و استقلال هیئت‌مدیره و دوگانگی نقش مدیرعامل نیز این رابطه را تشدید کرده است. شاه کرمی (۱۳۹۷: ۱) نیز نشان داد که استقلال کمیته حسابرسی رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه حسابرسی را تضعیف می‌کند. بابااحمدی (۱۳۹۸: ۱) نشان داد که افزایش تعداد اعضای مستقل هیئت‌مدیره منجر به کاهش هزینه‌های حسابرسی می‌گردد. برهان جیرامان، رحمان و سلطان (۲۰۲۰) نیز نشان دادند در شرکت‌هایی که مدیران فاسد زن (مدیرانی که قبلاً درگیر بی‌احتیاطی و ناکامی‌های مالی بوده‌اند) در هیئت‌مدیره حضور دارند، حسابرسان حق الزحمه حسابرسی بالاتری دریافت می‌کنند. باغومیان و محمدی (۱۳۹۹: ۵۷) با بررسی اثر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر رابطه میان ریسک‌های محیطی شرکت و حق الزحمه

حسابرسی عنوان کردند که افزایش تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی موجب تضعیف شدت رابطه مستقیم میان ریسک‌های محیطی شرکت (شامل ریسک مالی ریسک عملیاتی و ریسک تجاری) و حق‌الزحمه حسابرسی خواهد شد. دارابی، پسندیده و حاجی رضا (۱۳۴۰:۱۳۲) نشان دادند بین کیفیت حسابرسی، استقلال حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی با کیفیت گزارش‌گری مالی در شرکت‌های بیمه‌ای ایران رابطه معنی‌دار و مثبت وجود دارد. چوی و همکاران (۲۰۱۰:۷۳) با تمرکز بر اندازه مؤسسه حسابرسی به این نتیجه رسیدند که مؤسسات حسابرسی بزرگ در مقایسه با مؤسسات کوچک، حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی بالاتری دارند. این امر بیانگر این است که مؤسسات بزرگ در مقایسه با مؤسسات کوچک، تخصص و تجربه جمعی ارزشمندتر در حسابرسی شرکت‌های سهامی دارند. این پژوهش‌ها تنها به شناسایی حق‌الزحمه اضافی در سطوح مختلف تخصص بدون در نظر گرفتن عوامل خاص شرکت و اقتصاد، پرداختند. در این راستا حساس یگانه، حسنی القار و مرفوع (۱۳۹۴:۳۶۳) رابطه معنادار منفی میان بیش اطمینانی مدیریت و حق‌الزحمه حسابرسی را گزارش کردند. طریقی، صالحی، مرادی و زیمون (۲۰۲۲:۳۲) نشان دادند رابطه مثبت بین سرمایه اجتماعی و حق‌الزحمه حسابرسی وجود دارد. همچنین شرکت‌های ایرانی با سرمایه فکری بالا ریسک حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی را به‌طور ناچیز کاهش می‌دهند. نتایج تحقیق دیانتی دیلمی و بیاتی (۱۳۹۴:۲۳) نشان داد که رقابت در بازار محصول بر حق‌الزحمه حسابرس مستقل تأثیر معناداری دارد و رقابت باعث کاهش مشکلات نمایندگی بین مدیران و سهامداران می‌شود که این موضوع به‌نوبه خود باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و هزینه‌های کنترلی می‌شود. بنابراین ریسک حسابرسی کاهش می‌یابد و در نتیجه حق‌الزحمه درخواستی حسابرس نیز کاهش خواهد یافت. آنتل و همکاران (۲۰۰۶:۲۳۵) با بررسی ارتباط میان حق‌الزحمه‌های خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی و مدیریت سود نشان دادند که حق‌الزحمه‌های غیرحسابرسی با اقلام تعهدی غیرعادی به‌طور منفی در ارتباط هستند. چنین رابطه منفی بیش‌تر از این ناحیه مطرح می‌شود که پرداخت مبلغ غیرعادی حق‌الزحمه بالا برای حسابرسان ممکن است آنان را از لحاظ اقتصادی به صاحب‌کارانشان وابسته کرده و باعث از دست رفتن فرض اساسی استقلال حسابرسان در حین رسیدگی و صدور گزارش حسابرسی شود. در نتیجه شیوه صحیح قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی موضوع تحقیقات بسیاری در حوزه حسابرسی قرار گرفته است. با توجه به مطالب فوق‌الذکر اتفاق نظری بین این که حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرس بر کیفیت گزارش‌گری مالی تأثیرگذار است یا خیر، وجود ندارد ولی مسئله‌ای که در این میان وجود دارد این است که در همه پژوهش‌های انجام شده در زمینه موضوع، فرض شده است که دستمزد حسابرس در سال‌های مختلف از هم مستقل است که این فرض به‌طور عملی برقرار نیست. از این‌رو پژوهش حاضر بر آن است تا به بررسی تأثیر حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرس بر کیفیت گزارش‌گری مالی شرکت با در نظر گرفتن فرض همبستگی بین حق‌الزحمه حسابرس در سال‌های متوالی بپردازد. به بیان دقیق‌تر هدف از پژوهش حاضر پاسخ به این سؤال است که آیا حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرس بر کیفیت گزارش‌گری مالی تأثیر معنی‌دار دارد، و

آیا با افزایش حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی کیفیت گزارش‌گری مالی شرکت‌های صاحب‌کار مذکور کاهش یافته است یا نه؟ و به تبع آن فرضیه تحقیق به شرح زیر تدوین و ارائه شده است: **فرضیه:** پرداخت حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی بر کیفیت گزارش‌گری مالی تأثیر معنی‌دار منفی دارد.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف اجرا کاربردی، از لحاظ شیوه اجرا توصیفی- علی و از لحاظ شیوه گردآوری داده‌ها به دلیل تاریخی بودن آن‌ها کتابخانه‌ای می‌باشد. داده‌های مورد استفاده در پژوهش از بانک اطلاعاتی ره‌آورد نوین و گزارش‌های منتشره در سایت کدال استخراج و جهت تحلیل آماری برای تخمین مدل پژوهش با استفاده از رگرسیون چندگانه از نرم‌افزار Eviews بهره گرفته شده است. به دلیل سهولت دسترسی و قابل اتکا بودن اطلاعات شرکت‌های بورسی، جامعه آماری پژوهش حاضر نیز متشکل از کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که به شیوه حذف سیستماتیک با لحاظ کردن شرایط اطلاعات کامل هر یک از شرکت‌های مورد مطالعه طی قلمرو زمانی تحقیق موجود بوده، شرکت‌ها در طی دوره تحقیق، تغییر سال مالی نداده و به‌منظور افزایش قابلیت مقایسه، پایان سال مالی شرکت مورد مطالعه منتهی به ۲۹ اسفندماه باشد. همچنین به دلیل نحوه گزارش‌گری مالی و ماهیت متفاوت درآمدها و هزینه‌ها، شرکت‌های واسطه‌گری، بانک‌ها، سرمایه‌گذاری‌ها و شرکت‌های هلدینگ کنار گذاشته شدند. به هر حال با توجه به این‌که داده‌های یک سال به‌خصوص ممکن است روایی و پایایی لازم را نداشته باشد، همانند تحقیقات مشابه اطلاعات یک بازه زمانی ۶ ساله از ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۹ برای ۱۲۱ شرکت انتخابی به‌عنوان نمونه با توجه به شرایط فوق گردآوری شده است. در نگاره ۱ جزئیات فرآیند حذفی فوق‌الذکر ارائه شده است:

#### نگاره (۱) جزئیات فرآیند حذف سیستماتیک

تعداد	شرکت‌ها
۵۴۰	تعداد کل شرکت‌های بورسی
(۱۰۱)	شرکت‌های که در دوره زمانی تحقیق اطلاعات مالی ناقص داشته‌اند
(۷۶)	شرکت‌های که سال مالی آن‌ها منتهی ۲۹ اسفند نمی‌باشد
(۱۰۵)	شرکت‌های که در دوره تحقیق غیرفعال بودن، از بورس خارج شده‌اند، تجدید ارزیابی کرده‌اند و تغییر سال مالی داده‌اند
(۹۸)	شرکت‌های سرمایه‌گذاری و بانک‌ها و بیمه
(۳۹)	عدم افشای حق الزحمه حسابرسی
۱۲۱	شرکت‌های باقیمانده برای محاسبه (حجم نمونه)



### ۱-۳- مدل و متغیرهای پژوهش

به‌منظور آزمون فرضیه پژوهش و تجزیه و تحلیل داده‌ها از معادله کلی رگرسیون زیر استفاده می‌کنیم:

$$\text{مدل (۱)} \quad \text{FRQ} = B_0 + B_1 \text{LnFee}_{i,t} + B_2 \text{Size}_{i,t} + B_3 \text{LEV}_{i,t} + B_4 \text{ROA}_{i,t} + B_5 \text{MBV}_{i,t} + B_6 \text{CFO}_{i,t} + \hat{a}_{i,t}$$

که بر اساس این رگرسیون:

$\text{FRQ}_{i,t}$ : کیفیت گزارش‌گری مالی شرکت،  $\text{LnFee}_{i,t}$ : حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرس،  $\text{Size}_{i,t}$ : اندازه شرکت،  $\text{LEV}_{i,t}$ : اهرم مالی شرکت،  $\text{ROA}_{i,t}$ : نرخ بازده دارایی‌ها،  $\text{MBV}_{i,t}$ : فرصت‌های سرمایه‌گذاری شرکت،  $\text{CFO}_{i,t}$ : جریان‌های نقد شرکت.

نحوه سنجش متغیرها به قرار زیر می‌باشد:

از دقت اطلاعات مالی برای سنجش کیفیت گزارش‌گری مالی (FRQ) به‌عنوان متغیر وابسته تحقیق استفاده شده است. دقت اطلاعات مالی بیانگر توانایی اجزای سود تعهدی حسابداری (تحت شرایط انعطاف‌پذیری و اختیار عمل در انتخاب رویه‌ها و برآوردهای حسابداری) برای پیش‌بینی جریان‌های نقدی مورد انتظار آینده می‌باشد. بنابراین بالا بودن دقت و توان پیش‌بینی کنندگی اجزای سود تعهدی از شاخص‌های تعیین محتوای اطلاعاتی و کیفیت بالای گزارش‌گری مالی می‌باشد (کوهن، ۲۰۰۴). برای اندازه‌گیری میزان دقت اطلاعات مالی به‌صورت تجربی از پس‌ماندهای معادله رگرسیون پیش‌بینی جریان‌های نقدی آینده با استفاده از اجزای تشکیل‌دهنده سود عملیاتی حسابداری یک دوره قبل استفاده شده که بر مبنای الگوی بارتز، کرام و نلسون در سال ۲۰۰۱ می‌باشد. نحوه اندازه‌گیری این مدل به شرح زیر است:

$$\text{مدل (۲)} \quad \text{CFO}_{i,t+1} = \alpha_0 + \beta_1 \text{CFO}_{i,t} + \beta_2 \Delta \text{AR}_{i,t} + \beta_3 \Delta \text{INV}_{i,t} + \beta_4 \Delta \text{AP}_{i,t} + \beta_5 \text{DEPR}_{i,t} + \beta_6 \text{OTHER}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در این رابطه:

$\text{CFO}_{i,t}$ : جریان نقدی حاصل از عملیات شرکت،  $\Delta \text{AR}_{i,t}$ : تغییر در حساب‌های دریافتنی شرکت،  $\Delta \text{INS}_{i,t}$ : تغییر در موجودی‌ها شرکت،  $\Delta \text{AP}_{i,t}$ : تغییر در حساب‌های پرداختنی و بدهی‌های معوق شرکت،  $\text{DEPR}_{i,t}$ : هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود شرکت،  $\text{OTHER}_{i,t}$ : خالص سایر اقلام تعهدی شرکت.

و به‌صورت زیر محاسبه می‌شود:

مدل (۳)

$$\text{OTHER}_{i,t} = \text{OP}_{i,t} - (\text{CFO}_{i,t} + \Delta \text{AR}_{i,t} + \Delta \text{INS}_{i,t} - \Delta \text{AP}_{i,t} - \text{DEPR}_{i,t})$$

$OP_{i,t}$ : سود عملیاتی شرکت  $i$  برای دوره  $t$

$\varepsilon_{i,t}$ : مقدار خطا که فرض می‌شود دارای میانگین صفر و واریانس ثابت باشد.

معیار تجربی اندازه‌گیری کیفیت گزارش‌گری مالی، قدر مطلق پس‌ماندها یعنی:  $RES = |e_{i,t+1}|$  است. هر قدر پس‌ماندها کوچک‌تر باشد، بیانگر دقت اطلاعات مالی و کیفیت بالای گزارش‌گری مالی می‌باشد.

طبق تئوری نمایندگی در غیاب مالکان مدیران ممکن است به‌جای دنبال کردن سیاست بیشینه‌سازی ثروت دنبال بیشینه‌سازی سود باشند و به دلیل احتمال رفتار فرصت‌طلبانه مدیر در دست‌کاری سود به جهت حصول منافع شخصی خود به‌جای منافع شرکت عموماً آن گزارش‌گری مالی باکیفیت تلقی می‌شود که منتج به گزارش‌گری سود نزدیک به وجه نقد باشد و به همین دلیل از مدل‌های گزارش‌گری که بر ارقام تعهدی ناشی از تفاوت سود و جریان‌های نقدی تمرکز دارند برای سنجش کیفیت گزارش‌گری مالی مطلوب‌تر هستند و برای این منظور نویسندگان از مدل بارتز و همکاران (۲۰۰۱) مشابه تحقیق خواجوی، بایزیدی و جبارزاده (۱۳۹۰) کرده‌اند. برای سنجش حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی نیز به‌عنوان متغیر مستقل تحقیق به استناد کار قبلی (چوی و همکاران، ۲۰۱۰) از طریق باقی‌مانده رگرسیون مدل حق الزحمه منتظره حسابرسی ارائه شده توسط سیمونیک استفاده شده است.

$$\text{Lnfee} = \beta_0 + \beta_1 \text{LnTA}_{i,t} + \beta_2 \text{ROA}_{i,t} + \beta_3 \text{LEV}_{i,t} + \beta_4 \text{TEN}_{i,t} + \beta_5 \text{AUDSIZE}_{i,t} + \beta_6 \text{INVERC}_{i,t} + \beta_7 \text{ISSUE}_{i,t} + \beta_8 \text{LOSS}_{i,t} + \beta_9 \text{LIQUID}_{i,t} + \beta_{10} \text{CHGSALE}_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (4)$$

در این رابطه:

$\text{Lnfee}_{i,t}$ : لگاریتم طبیعی حق الزحمه پرداخت شده به حسابرسی شرکت،  $\text{LnTA}_{i,t}$ : لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌ها شرکت،  $\text{ROA}_{i,t}$ : بازده دارایی‌ها (نسبت کل سود عملیاتی به کل دارایی شرکت)،  $\text{LEV}_{i,t}$ : اهرم مالی (نسبت مجموع بدهی به مجموع دارایی)،  $\text{TEN}_{i,t}$ : تداوم انتخاب حسابرسی (لگاریتم طبیعی تعداد سنواتی که مؤسسه حسابرسی به‌طور متوالی شرکت را حسابرسی نموده اندازه‌گیری می‌شود)، شرکت،  $\text{AUDSIZE}_{i,t}$ : اندازه مؤسسه حسابرسی (یک متغیر موهومی است که اگر شرکت توسط سازمان حسابرسی مورد رسیدگی قرار گرفته باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر را می‌پذیرد)،  $\text{INVERC}_{i,t}$ : نسبت موجودی‌ها و حساب‌ها و اسناد دریافتنی به مجموع دارایی‌ها،  $\text{ISSUE}_{i,t}$ : متغیر مجازی که در صورت صدور سهام در سال جاری به آن ارزش یک و در غیر این صورت به آن ارزش صفر می‌دهیم،  $\text{LOSS}_{i,t}$ : زیان عملیاتی شرکت،  $\text{LIQUID}_{i,t}$ : نسبت جاری (نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری) شرکت،  $\text{CHGSALE}_{i,t}$ : تغییر در فروش سال جاری نسبت به سال قبل شرکت،  $\varepsilon_{i,t}$ : باقی‌مانده مدل رگرسیون (نشان‌دهنده حق الزحمه غیرمنتظره).

در این پژوهش برای کنترل اثرات متغیرهای ناخواسته بر اساس مطالعه کولتون، لیون و تیلور

همکاران (۲۰۱۵) چند متغیر کنترلی به شرح زیر آورده شده است: اندازه شرکت (size): در این پژوهش برای اندازه‌گیری اندازه شرکت از لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت‌های مذکور در پایان دوره استفاده می‌شود، اهرم مالی (Lev): نسبت بدهی‌های شرکت به دارایی‌های آن است، نرخ بازده دارایی‌ها (ROA): بیانگر بازده دارایی‌های شرکت در سال t است و از نسبت سود عملیاتی به کل دارایی‌ها به دست می‌آید، فرصت‌های سرمایه‌گذاری (MBV): ارزش بازار حقوق صاحبان سهام بر ارزش دفتری آن‌ها تقسیم می‌شود، جریان‌های نقد (CFO): جریان‌های نقد عملیاتی بر فروش خالص تقسیم می‌شود.

در مدل کیفیت گزارش‌گری مالی مبانی محاسبه اقلام تعهدی می‌باشد که حاصل تفریق جریان‌های نقدی عملیاتی و سود خالص می‌باشد و کم و زیاد بودن این اقلام می‌تواند منتسب به هریک از این اقلام باشد، نویسندگان جهت سنجش آثار جریان‌های نقدی عملیاتی و سود خالص مشابه تحقیق پیشین کولتون و همکاران (۲۰۱۵) از نرخ بازده دارایی‌ها و جریان‌های نقد نیز به‌عنوان متغیر کنترلی استفاده کرده‌اند.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

##### ۴-۱- آمار توصیفی

آگاهی از آماره‌های توصیفی گامی در جهت درک میانگین روند داده‌ها، ارتباط بین آن‌ها و نیز بررسی تقریبی وضعیت توزیع متغیرها است. نگاره ۲ پژوهش آماره‌های مربوط به شاخص‌های مرکزی و پراکندگی را نشان می‌دهد کم‌ترین میانگین با عدد ۰/۰۰۹ مربوط به حق‌الزحمه حسابرس و بیش‌ترین میانگین با عدد ۵/۹۲۱ مربوط به اندازه شرکت است. همچنین متغیر بازده شرکت با مقدار ۰/۱۲۹ از کم‌ترین انحراف معیار و فرصت سرمایه‌گذاری با مقدار ۱/۶۶۷ از انحراف معیار بیش‌تری برخوردار می‌باشد.

##### نگاره (۲) شاخص‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	تعداد	میانگین	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
کیفیت گزارش‌گری مالی	۷۲۶	۰/۱۷۹۳	۰/۹۸۰	۰/۰۰۰	۰/۱۸۸۱
حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرسی	۷۲۶	۰/۰۰۹	۰/۸۹۰	۰/۰۰۱	۰/۳۳۴
اندازه شرکت	۷۲۶	۵/۹۲۱	۸/۰۱۰	۴/۷۰۰	۰/۵۸۶
اهرم مالی	۷۲۶	۰/۶۰۹	۰/۹۱۰	۰/۰۷۰	۰/۲۱۶
بازده شرکت	۷۲۶	۰/۱۵۹	۰/۶۸۰	-۰/۲۲۰	۰/۱۲۹
فرصت سرمایه‌گذاری	۷۲۶	۱/۸۴۲	۱۲/۱۵۰	-۱۱/۵۲	۱/۶۶۷
جریان‌های نقدی	۷۲۶	۰/۱۸۷	۰/۹۶۰	-۰/۵۷۰	۰/۴۱۰

## ۴-۲- بررسی برقراری پیش‌شرط‌های اجرای رگرسیون

قبل از اجرای رگرسیون باید از برقراری پیش‌شرط‌های آن مطمئن شد. جهت بررسی نرمال بودن جملات پسماند از آزمون جارک-برا استفاده گردید و نتایج حاصل بیانگر آن است اجزای باقی‌مانده مدل رگرسیون دارای توزیع نرمال است. همچنین نتایج بررسی هم‌خطی بین متغیرهای مستقل پژوهش در نگاره ۳ نشان می‌دهد عامل تورم واریانس کمی از یک بالاتر است که هم‌خطی ضعیفی را بین متغیرهای پژوهش نشان می‌دهد. برای حصول اطمینان از عدم وجود ناهمسانی واریانس نیز از آزمون وایت استفاده گردید. سطح معناداری مدل پژوهش بیش‌تر از سطح خطای ۵٪ است و بین جملات پسماند رگرسیون ناهمسانی واریانس وجود ندارد. با توجه به ترکیبی بودن داده‌های پژوهش برای تعیین مدل رگرسیونی مناسب جهت آزمون فرضیه‌ها از آزمون F لیمر و هاسمن استفاده گردید. نتایج این آزمون‌ها مندرج در نگاره ۳ نشان می‌دهد احتمال آماره آزمون F کم‌تر از سطح خطای ۵٪ و استفاده از روش داده‌های تابلویی مناسب‌تر است. همچنین نتایج آزمون هاسمن نشان داد که احتمال آماره آزمون بیش‌تر از سطح خطای ۵٪ است. از این‌رو استفاده از روش اثرات تصادفی برای برآورد مدل رگرسیونی پژوهش بر روش اثرات ثابت ارجح‌تر است.

### نگاره (۳) بررسی نبود ناهمسانی واریانس و نبود هم‌خطی

سطح معناداری		جارک-برا	تعداد	نام آزمون
۰/۲۴۳۹		۰/۸۲۲۱	۷۲۶	نرمال بودن
آماره آزمون		نماد	متغیر	عدم وجود هم‌خطی
VIF	Toleranc			
۱/۰۱۶	۰/۹۸۴	LNFE	حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی	
۱/۰۸۵	۰/۹۲۱	Size	اندازه شرکت	
۱/۱۵۷	۰/۸۶۴	Lev	اهرم مالی	
۱/۲۹۳	۰/۷۷۴	ROA	بازده شرکت	
۱/۱۶۳	۰/۸۶۰	MVB	فرصت سرمایه‌گذاری	
۱/۰۶۲	۰/۹۴۲	CFO	جریان‌های نقدی	
نتیجه آزمون		سطح معناداری	مقدار آماره	
ناهمسانی واریانس وجود ندارد		۰/۰۹۰۴	۲/۲۱۶۸	آزمون F
		۰/۰۹۰۳	۶۴۸۳۶	ضریب لاگرانژ
نتیجه آزمون		سطح معناداری	درجه آزادی	آماره آزمون
استفاده از داده‌های تابلویی		۰/۰۰۰۰	(۸۰/۳۹۹)	۳/۵۱۰۹۷۹
		۰/۰۰۰۰	۸۰	۲۵۹/۰۱۴۸
استفاده از روش اثرات تصادفی		۰/۶۰۳۶	۵	۳/۶۳۱۵
				هایمر F
				کای-دو
				هاسمن

فرضیه پژوهش حاضر تأثیر حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرس بر کیفیت گزارش‌گری مالی می‌باشد. مطابق نگاره ۴ نتایج مربوط به احتمال آماره فیشر (۰/۰۰۰) نشان می‌دهد که مدل در حالت کلی معنادار بوده و با توجه به نتایج مقدار آماره دوربین- واتسون نشان از استقلال نسبی و عدم خودهمبستگی متغیرهای پژوهش دارد. نتایج به‌دست آمده آزمون فرضیه پژوهش مطابق نگاره ۴ حاکی از آن است که ضرایب همبستگی میان متغیر مستقل (حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرس) و متغیر وابسته (کیفیت گزارش‌گری مالی) منفی می‌باشد و سطح معناداری به‌دست آمده، کم‌تر از سطح خطای ۵٪ بوده، بنابراین فرضیه پژوهش رد نمی‌شود. به عبارت دیگر حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرسی بیش‌تر بر کیفیت گزارش‌گری مالی تأثیر معکوس و معنادار دارد. بدین‌صورت که با افزایش ۱٪ در حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرسی و با ثابت ماندن سایر شرایط، گرایش آن‌ها به کیفیت گزارش‌گری مالی کاهش می‌یابد. از بین متغیرهای کنترلی پژوهش، به غیر از متغیرهای فرصت سرمایه‌گذاری و جریان‌های نقدی سایر متغیرهای کنترلی بر کیفیت گزارش‌گری مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر منفی و معناداری دارد.

نگاره (۴) ضرایب و برآورد مدل رگرسیونی پژوهش

نام متغیر	نماد	ضرایب	آماره t	سطح معناداری
ضریب ثابت	C	۱/۲۷۳۸	۱۶/۵۶۰	۰/۰۰۰۰
حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرسی	LNFFEE	-۰/۰۰۷۹	-۲/۳۶۷۲	۰/۰۱۳۶
اندازه شرکت	Size	-۰/۱۷۳۳	-۱۳/۵۳۶۸	۰/۰۰۰۰
اهرم مالی	Lev	-۰/۰۷۹۶	-۲/۲۵۸۱	۰/۰۲۴۴
بازده شرکت	ROA	-۰/۱۶۵۸	-۲/۶۶۱۴	۰/۰۰۸۰
فرصت سرمایه‌گذاری	MVB	۰/۰۰۳۱	۰/۶۴۴۵	۰/۵۱۹۶
جریان‌های نقدی	CFO	۰/۰۱۴۹	۰/۸۳۷۲	۰/۴۰۲۹
ضریب تعیین R <sup>۲</sup>	ضریب تعیین تعدیل‌شده R <sup>۲</sup>	آماره دوربین- واتسون	آماره F	سطح معناداری آماره F
۰/۴۲۷۶	۰/۳۱۳۵	۱/۵۵۲۲	۳/۱۴۸۶	۰/۰۰۰۰

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

هدف اصلی این پژوهش بررسی تأثیر حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرسی بر کیفیت گزارش‌گری مالی می‌باشد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرسی بر کیفیت گزارش‌گری مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر منفی و معنادار دارد. وجود تأثیر منفی و معنادار حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرسی بر کیفیت گزارش‌گری مالی نشان می‌دهد که با افزایش حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرسی، درصد افزایش کیفیت گزارش‌گری مالی توسط مدیریت واحد تجاری کم‌تر می‌شود. به بیان دیگر هنگامی که حسابرسان درخواست

حق الزحمه غیرمنتظره کم‌تری داشته باشند مدیران واحد تجاری تمایل به افزایش کیفیت گزارش‌گری مالی دارند. زیرا مؤسسات حسابرسی با دریافت حق الزحمه غیرمنتظره، استقلال خود را از دست می‌دهند و در نتیجه ممکن است مدیران واحد تجاری تمایل به گزارش‌گری مالی باکیفیت از خود نشان ندهند. اگر سرمایه‌گذاران به این موضوع پی ببرند که حق الزحمه‌های غیرمنتظره حسابرسی ناشی از وابستگی اقتصادی حساب‌رسان به صاحب‌کاران می‌باشد، استقلال حساب‌رسان از بین می‌رود و کیفیت گزارش‌گری مالی شرکت کاهش می‌یابد و این باعث می‌شود که سرمایه‌گذاران به اطلاعات شرکت پای‌بند نباشند. طبق یافته‌ها نتایج حاصله وجود تأثیر منفی و معنادار حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی بر کیفیت گزارش‌گری مالی با نتایج پژوهش‌های هریبار و همکاران (۲۰۱۴) و کولتون و همکاران (۲۰۱۵) همخوانی دارد و با نتایج پژوهش بال، جایرامان و شیواکومار (۲۰۱۲) همخوانی ندارد.

پیشنهاد می‌شود با توجه به نتایج حاصل از پژوهش همواره استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی هنگام تجزیه و تحلیل برای خرید سهام شرکت‌ها به متغیرهایی همچون ارزش ایجادشده برای سهامداران مثل اطلاعات ارائه‌شده باکیفیت و تغییر هزینه‌های حسابرسی (اعم از بالا یا پایین شدن هزینه‌های حسابرسی) توجه داشته باشند. همچنین در راستای پژوهش پیشنهاد می‌شود که چارچوب قانونی و نظارتی مناسبی برای پرداخت دستمزد حساب‌رسان تدوین گردد. در هنگام انجام این پژوهش در ارتباط با ابعاد مختلف بررسی تأثیر حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی بر کیفیت گزارش‌گری مالی با نکات جدیدی مواجه شدیم و بررسی آن‌ها نیازمند پژوهش‌های بیشتر می‌باشد که در زیر به صورت پیشنهاد جهت بررسی و پژوهش‌های آتی ارائه می‌گردند:

بررسی تأثیر حق الزحمه غیرمنتظره حساب‌رسان بر ضریب واکنش سود،  
بررسی تأثیر حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی.  
در ارتباط با انجام این تحقیق محدودیت بارز مربوط به محاسبه حق الزحمه حسابرسی بود که پایگاه اطلاعاتی مشخصی در این زمینه موجود نیست.

## منابع

- بابااحمدی، بهاره. (۱۳۹۸). اثر تعدیل‌کننده تمرکز مالکیت بر استقلال هیئت‌مدیره و حق الزحمه حسابرسی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، مؤسسه آموزش عالی هشت‌بهشت، گروه حسابداری.
- باغومیان، رافیک، محمدی، عرفان. (۱۳۹۹). اثر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر رابطه میان ریسک‌های محیطی شرکت و حق الزحمه حسابرسی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۷(۶۷)، ۵۷-۸۷. doi: 10.22054/10.22054.QJMA/10.22054.2019.46444,2052
- حساس یگانه، یحیی، حسنی القار، مسعود، مرفوع، محمد. (۱۳۹۴). بیش اطمینانی مدیریت و حق الزحمه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۲(۳)، ۳۶۳-۳۸۴. doi: 10.22059/ACCTGREV.2015.55660

حساس یگانه، یحیی، برزیده، فرخ، محمدتقی، تقوی فرد، فرهمند سیدآبادی، محمد. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر گردش اجباری مؤسسات حسابداری بر حق‌الزحمه حسابداری و رقابت در بازار حسابداری، بررسی حسابداری و حسابداری، ۱۹(۹)، ۳۳۳-۳۵۲. doi: ۱۰.۲۲۰۵۹/ACCTGREV.۲۰۱۶.۵۹۷۷۹

خطیری، محمد، قاسمی، علی، درویش تبار، احمد، چالی، مهتاب، مهری نمک‌آورانی، امید. (۱۴۰۱). معاملات با اشخاص وابسته و حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابداری شرکت‌های زیان‌ده: آزمون اثر تعدیلی ساختار مالکیت، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۹(۷۳)، ۱۷۷-۲۰۵. doi: ۱۰.۲۲۰۵۴/qjma/۱۰.۲۲۳۵.۲۰۲۱.۵۹۱۳۸

خواجوی، شکراله، بایزیدی، انور، جبارزاده کنگرلویی، سعید. (۱۳۹۱). بررسی تطبیقی کیفیت گزارش‌گری مالی شرکت‌های درمانده و غیردرمانده پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۲(۱)، ۵۱-۶۶. doi: ۱۰.۲۲۰۵۱/JERA.۱۰.۲۲۰۵۱.۲۰۱۳.۵۳۹

دارابی، رؤیا، پسندیده پارسا، بهرام، حاجی رضا، محمدرضا. (۱۴۰۰). تبیین رابطه بین کیفیت حسابداری، استقلال حسابداری و حق‌الزحمه حسابداری با کیفیت گزارش‌گری مالی در شرکت‌های بیمه‌ای ایران، پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۲(۱)، ۱۳۲-۱۵۵. doi: ۱۰.۲۲۰۳۴/ARJ.۲۰۲۱.۲۴۵۳۲۵

دیانتی دیلمی، زهرا، بیاتی، مرتضی. (۱۳۹۴). رابطه رقابت بازار محصول و حق‌الزحمه حسابداری مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، ۷(۲۷): ۲۳-۳۸.

رشیدی باغی، محسن. (۱۳۹۳). بررسی چسبندگی حق‌الزحمه حسابداری، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۲۱(۴)، ۴۳۱-۴۴۸. doi: ۱۰.۲۲۰۵۹/ACCTGREV.۲۰۱۴.۵۲۹۰۲

سجادی، سیدحسین، زارعی، رضا. (۱۳۸۶). ویژگی‌های مؤسسه حسابداری و صاحب‌کار بر حق‌الزحمه حسابداری، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۱۴(۳): ۶۷-۹۰.

سلیمانی، ابوالفضل، شکریمان برنجستانکی، مهدیه. (۱۴۰۰). تخفیف حق‌الزحمه حسابداری، احتمال تقلب و افشای تحریف: واکاوی نقش تعدیلگری کیفیت حسابداری، پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۱(۴)، ۷۰-۹۵. doi: ۱۰.۲۲۰۳۴/JPAR.۱۰.۲۲۰۳۴.۲۰۲۲.۲۴۸۸۱۳

شاه‌کرمی، مصطفی. (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و حق‌الزحمه حسابداری با در نظر گرفتن ویژگی‌های کمیته حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، دانشکده مدیریت و اقتصاد.

منصوری سرنجیانه، میکائیل، تنانی، محسن. (۱۳۹۲). بررسی عکس‌العمل بازار سهام نسبت به حق‌الزحمه‌های غیرعادی حسابداری، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۵(۴)، ۱۰۵-۱۲۰.

والاس، وندا. (۱۳۹۰). نقش اقتصادی حسابداری در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت، ترجمه حامی امیر اصلانی، سازمان حسابداری، نشریه ۱۵۱، چاپ هشتم.

Antle, R., Gordon, E., Narayanamoorthy, G., & Zhou, L. (2006). The joint determination of audit fees, non-audit fees, and abnormal accruals. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 27 (3), 235-266.

Almutairi, A.R., Kimberly, A.D. & Terrance, S. (2009). Auditor Tenure, Auditor Specialization, and Information Asymmetry, *Managerial Auditing Journal*, 24 (7), 600-623.

Baba Ahmadi, B. (2019). Modifying effect of ownership focus on board independence and audit fees [Master's thesis], Hasht Behesht Higher Education Institute, Accounting Department. (In Persian)

Baghoomian, R, & Mohammadi, E. (2020). The Effect of Audit Committee Member's Financial Expertise on the Relationship between Environmental Risks and Audit Fee. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 17 (67): 57-87. (In Persian)

Ball, R., Jayaraman, S., & Shivakumar, L. (2012). Audited financial reporting and voluntary disclosure as complements: A test of the confirmation hypothesis. *Journal of Accounting and Economics*, 53 (1), 136- 166.

Barth, M. E., Cram, D., & Nelson, K. (2001). Accruals and the Prediction of Future Cash Flows. *the Accounting Review*, 76, 25-58.

Borhan Uddin Bhuiyan, Md., Rahman, A., Sultana, N. (2020). Female tainted directors financial reporting quality and audit fees, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, doi: <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2020.100189>

Choi, J. H., Kim, C., Kim, J. B., & Zang, Y. (2010). Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1), 73-97.

Choi, J. H., J. B., Kim, and Y., Zang . (2010). Do abnormally high audit fees impair audit quality? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29 (2), 115-140.

Craswell, A., Francis, J., & Taylor, S. (1995). Auditor Brand Name Reputations and Industry Specializations. *Journal of Accounting and Economics*, 20. (3), 297-322.

Corbella, S., Floria, C., Gotti, G., & Mastrolia, S. A. (2015). .Audit Firm Rotation, Audit Fees and Audit Quality: The Experience of Italian Public Companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 25, 46-66.

Cohen, A. D. (2004). Quality of Financial Reporting Choice: Determinants and Economic Consequences. (Unpublished Doctoral Dissertation). Northwestern University.

Coulton, J., Livne, G., & Taylor, S. (2015). Unexpected Audit Fees: Effort, Risk or Bribe? UTS Business School, University of Technology Sydney, Broadway, NSW 2007, Australia. [Stephen.Taylor@uts.edu.au](mailto:Stephen.Taylor@uts.edu.au).

Darabi, R., pasandideh parsa, B., & hajireza, M.R. (2021). Explain the Relationship between Audit Quality, Auditor Independence, Audit Fee, and Financial Reporting Quality in Insurance Companies. *Journal of Professional Auditing Research*, 1 (2), 132-155. (In Persian)

Duellman, S., Hurwitz, H., & Sum, Y. (2015). Managerial Overconfidence and Audit Fees. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11 (2), 1281-1307.

Dayanti Dilmi, Z., & Bayati, M. (2015). Product market competition and independent auditor's fee. *Financial accounting and audit research*, 7 (27), 23-38. (In Persian)

Fung, S., Gul, F., & Krishnan, J. (2012). City-level Auditor Industry Specialization, Economies of Scale, and Audit Pricing. *The Accounting Review*, 87 (4), 1281-1307.

Hassas Yeganeh, Y, Hasani Alghar, M., & Marfou, M. (2015). Managerial overconfidence and audit fees. *Accounting and Auditing Review*, 22 (3), 363-384. (In Persian)

Hassas Yeganeh, Y, Barzideh, F, Taghavifard, M .T, Farahmand Seyed Abadi, M (2016). Investigating the impact of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Fee and Audit Market Competition. *Accounting and Auditing Review*, 23 (3), 333-352. (In Persian)

Hau Nguyen, V., Hai-Phan, T., Cuong Nguyen, T., Diep Nguyen, N., Giang Ha, H. (2022).



Study on factors affecting audit fees and audit quality through auditors' perceptions: Evidence from an emerging economy. *Problems and Perspectives in Management*, 20, 471-485.

Hribar, P., Kraver, T., & Wilson, R. (2014). A new measure of accounting quality. *Review of Accounting Studies*, 19 (1), 506-538.

Khajavi, SH., Bayazidi, A., & Jabbarzadeh, S. (2012). A Comparison Investigation of Financial Reporting Quality in Financially Distressed and Non-Distressed Firms Case Study: Listed Companies in TSE. *Journal of Empirical Research in Accounting*, 2 (1), 51-66. (In Persian)

Khatiri, M., Ghasemi, A., Darvishtabar Ahmad Chali, M., & Namak Avarani, M. (2022). Losses Firm's Related Party Transaction and Unexpected Auditing Fees; Testing the Adjustment Effect of Corporate Ownership Structure. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 19 (73), 177-205. (In Persian)

Lobo, G. & Zhao, Y. (2013). Relation between audit effort and financial report misstatements: Evidence from quarterly and annual restatements. *The Accounting Review*, 88 (4), 1385-1412.

Mansouri Serjnianeh, M. & Tanani, M. (2014). Stock Market Reaction to Abnormal Audit Fees. *Financial Accounting Researches*, 5 (4), 105- 120. (In Persian)

Palmrose, Z.-V. (1989). The Relation of Audit Contract Type to Fees and Hours. *Accounting Review*, 64 (3): 488-499.

Rashidi Bagi, M. (2015). Review Audit Fee Stickiness. *Accounting and Auditing Review*, 21 (4), 431-441. (In Persian)

Sajjadi, S.H., & Zarei, R. (2008). The characteristics of the audit firm and the employer on the audit fee. *Accounting and Auditing Review*, 14 (3), 67-90. (In Persian)

Simunic, D. A. (1980). The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence, *Journal of Accounting Research*, 18 (1), 161-190.

Shapiro, C. (1983). Premiums for High Quality Products as Returns to Reputations. *Quarterly Journal of Economics*, 98 (4), 659-679.

Shah Karami, M. (2018). Investigate the relationship between transactions with related parties and the audit fee by considering the characteristics of the audit committee. Shahid Bahonar University of Kerman, Faculty of Management and Economics. (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), 115-91.

Soleimani, A., & Shokrian Berenjestanaki, M. (2021). Audit Fee Discount, The possibility of fraud and Disclosure of Significant Distortions: Analyzing the moderating role of audit quality. *Journal of Professional Auditing Research*, 1 (4), 70-95. (In Persian)

Tarighi, H., Salehi, M., Moradi, M., Zimon, G. (2022). Social Capital, Intellectual Capital, and Audit Fee: Conflicting Evidence from Iran. *Economics*, 10 (39), 1-42.

Wang, Q., Wong, T. J., & Xia, L. (2008). Stateownership, the Institutional Environment, and Auditor Choice: Evidence from China. *Journal of Accounting and Economics*, 46, 112-134.

Wallace, W. A. (1984). "Internal Auditors Can Cut outside CPA Costs", *Harvard Business Review*, PP. 16-20.



COPYRIGHTS

© 2022 by the authors. Lisensee IACPA, Tehran, Iran. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY4.0) (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0>)