

## Audit Fee Discount, The Possibility of Fraud and Disclosure of Significant Distortions: Analyzing the Moderating Role of Audit Quality

Abolfazl Soleimani<sup>1</sup>, Mahdieh Shokrian Berenjestanaki<sup>2</sup>

Received: 2021/05/29

Approved: 2021/08/19

Research Paper

### Abstract

The pressure of international sanctions and poor crisis management has gripped Iran's economy in recent years. In these circumstances, employers expect auditors to share in the economic pain and receive a discount on auditing fees. The purpose of this study is to investigate the effect of auditing fee reduction on the possibility of fraud of business managers and disclosure of significant distortions by auditors and also to investigate the moderating effect of contracting with quality audit firms on these relationships. The data used includes 130 companies listed on the Tehran Stock Exchange during the years 2016 to 2021. Logistic regression model based on panel data was used to analyze the data and test the hypotheses. The results of testing the research hypotheses show that the reduction of auditing fees has a negative (and positive) effect on the disclosure of material misstatements by auditors (and the likelihood of fraud by business managers). Significance by auditors and the likelihood of fraud by the directors and also confirmation of the adjustment effect of this variable on the relationship between the audit fee reduction on the disclosure of material misstatements by the auditors and the likelihood of fraud by the directors. Additional tests show that the requirement of the certified public accountant to adjust the audit fee by at least 70% in 2021 over the previous year highlights the results.

**Key Words:** Possibility of Fraud, Disclosure of Significant Distortions, Audit Fee Discount, Association of Certified Public Accountants, Audit Quality.

 10.22034/JPAR.2022.248813

1. M.Sc. of Accounting, University of Tehran, Tehran, Iran. (Corresponding Author)  
a.soleimani.research@gmail.com

2. Instructor of Accounting Department of Farvardin Institute of Higher Education, Ghaemshahr, Iran.  
mahdieh.shokrian.berenjestanaki@gmail.com  
<http://article.iacpa.ir>

## تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی، احتمال تقلب و افشاء تحریف: واکاوی نقش تعدیل‌گری کیفیت حسابرسی

ابوالفضل سلیمانی<sup>۱\*</sup>، مهدیه شکریان برنجستانکی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۳/۰۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۵/۲۸

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده

فشار ناشی از تحریم‌های بین‌المللی و ضعف مدیریت بحران، در سال‌های اخیر گریبان‌گیر اقتصاد ایران بوده است. در این شرایط صاحب‌کاران توقع شریک شدن حسابرسان در درد اقتصادی و دریافت تخفیف در حق الزحمه‌ی حسابرسی را دارند. هدف این پژوهش، بررسی تأثیر تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی بر احتمال تقلب مدیران صاحب‌کار و افشاء تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان و همچنین بررسی اثر تعدیل‌گری عقد قرارداد با مؤسسات حسابرسی دارای کیفیت بر این روابط است. داده‌های به کار گرفته شده، شامل ۱۳۰ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۹ است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از مدل رگرسیون لجستیک بر مبنای داده‌های تابلویی استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی تأثیر منفی (و مثبت) بر افشاء تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان (و احتمال تقلب مدیران صاحب‌کار) دارد، همچنین نتایج نشان‌دهنده رابطه‌ی بین به‌کارگیری مؤسسات حسابرسی دارای کیفیت با افشاء تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان و احتمال تقلب مدیران صاحب‌کار و نیز تأیید تأثیر تعدیلی این متغیر بر رابطه‌ی تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی بر افشاء تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان و احتمال تقلب مدیران صاحب‌کار می‌باشد. آزمون‌های اضافی نشان می‌دهد الزام جامعه‌ی حسابداران رسمی نسبت به تعدیل افزایشی حداقل ۷۰ درصدی حق الزحمه‌ی حسابرسی در سال ۱۴۰۰ نسبت به سال گذشته، نتایج را برجسته‌تر می‌کند.

**واژه‌های کلیدی:** احتمال تقلب، افشاء تحریف بااهمیت، تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی، جامعه‌ی حسابداران

رسمی، کیفیت حسابرسی.

## ۱- مقدمه

تضادها و درگیری‌های سیاسی و همچنین فشار اقتصادی و تحریم‌های مالی و غیرمالی در چند سال اخیر گریبان‌گیر کشورمان در سطح بین‌المللی بوده است. این تحریم‌ها باعث گردید واردات مواد اولیه و صادرات بسیاری از محصولات به معضلی برای بسیاری از کارخانه‌ها تبدیل گردد و بسیاری از شرکت‌ها با چالش‌های دریافت و پرداخت ارزی و تأمین ارز موردنیاز و خدمات بانکی بین‌المللی مواجه شوند که اثرات اساسی بر سطح و استراتژی فعالیت‌ها و تأمین مالی و وصول مطالبات ارزی آن‌ها وارد و دچار بحران‌های مالی و غیرمالی شدیدی شوند. در نتیجه این بحران‌ها، مؤسسات حسابرسی تحت فشار مشتریان خود قرار گرفتند تا با کاهش حق الزحمه‌های حسابرسی، در درد اقتصادی با آن‌ها شریک شوند. هرچند این بحران‌ها و کاهش هزینه‌های حسابرسی منجر به پیامدهای مالی بزرگی از جمله افزایش احتمال رخداد دعاوی حقوقی برای مؤسسات حسابرسی نیز شده است (سرلک و همکاران، ۱۳۹۹)، رویداد اقتصادی فوق فرصتی برای مطالعه نحوه‌ی پاسخگویی حسابرسان به شوک‌های برون‌زا به محیط کار مشتریان است.

اصالت اطلاعات حسابداری شرکت تضمین مهمی برای عملکرد مؤثر بازار سرمایه است. شیوع مداوم پرونده‌های کلاهبرداری، پایه‌ی اعتباری بازار سرمایه را متزلزل کرده و مانع توسعه سالم و پایدار بازار سرمایه شده است (کین، ۲۰۲۱). در اغلب تقلب‌های کشف‌شده در شرکت‌ها، مدیران آن‌ها به‌عنوان چهره‌های عمومی تقلب در شرکت‌هایشان شناخته می‌شوند (جانسون و همکاران، ۲۰۱۷). تقلب‌های حسابداری و نیز عدم کشف و افشاء آن در دوره‌های مختلف منجر به وارد آمدن زیان‌های بسیار زیاد به سرمایه‌گذاران و سایر گروه‌های ذی‌نفع، همانند هزینه‌ها و جریمه‌های قانونی، از بین رفتن فرصت‌های مالی (برزگر و همکاران، ۱۴۰۰)، و کاهش شدید اعتماد آن‌ها به بازار سرمایه (کین، ۲۰۲۱) و نیز حرفه‌ی حسابرسی شده است و مشروعیت حرفه‌ی حسابرسی را به شدت کاهش داده است. شرکت‌هایی که دست به تقلب می‌زنند به شدت توسط بازار مجازات و جریمه می‌شوند و احتمال این‌که شرکت‌های متقلب اعلام ورشکستگی کنند (ساوانگار-یراک، تاناناماتی، ۲۰۲۱)، و به‌صورت غیرداوطلبانه از فهرست شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس خارج شوند و یا پس از آشکار شدن تقلب به دنبال فروش دارایی‌های بااهمیت خود باشند، بسیار زیاد است. لذا تقاضا برای شفافیت بیشتر، ثبات رویه و اطلاعات بیشتر در صورت‌های مالی، دوش حرفه‌ی حسابرسی را سنگین کرده است. طی انجام حسابرسی، حسابرسان باید با رویکرد تردید حرفه‌ای امکان تقلب مدیریت را در نظر گرفته و تحریف‌های بااهمیت را کشف و درنهایت افشا نمایند.

نهادهای نظارتی نگران تأثیر بالقوه‌ی تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی در شرایط اقتصاد بحرانی فعلی هستند. هنگامی‌که حسابرس حق الزحمه‌ی حسابرسی را کاهش می‌دهد، این نگرانی وجود دارد که حسابرس به چندین راه میانبر متوسل شود و ممکن است در فرآیند حسابرسی اشتباه کند یا مراحل مهم را نادیده بگیرد (ویل، ۲۰۰۴). زمانی که مؤسسه‌ی حسابرسی تخفیفاتی در حق الزحمه به صاحب‌کار می‌دهد ممکن است از نیروهای باسابقه‌ی کمتر استفاده و از اجرای بسیاری از روش‌های دشوار تحلیلی و کنترلی چشم‌پوشی نماید و جهت همدردی و روحیات

دیگربینی و حفظ مشتری و حمایت کوتاه‌مدت از شرکت‌ها تحریف‌های بااهمیت کمتری را افشا کند. در این راستا اورلیک (۲۰۱۱) بیان می‌دارد که حسابرسان در زمان بحران مالی توسط مجلس اعیان انگلستان به تخلف در انجام وظیفه متهم شده‌اند. همچنین وایتهاوس (۲۰۱۰) بیان می‌کند مؤسسات حسابرسی پس از موافقت با کاهش حق الزحمه، وسوسه می‌شوند تا سختگیری حسابرسی را کاهش دهند و به دنبال کشف و افشاء کمتر تحریفات باشند. از سویی مدیران که به این مسائل حین ارائه‌ی تخفیف از سوی حسابرسان آگاه و نیز به ضعف‌ها و محدودیت‌های هر حسابرسی آشنا و واقف‌اند، و در سطوح بالای سازمان در جایی که کنترل‌ها و سیستم‌ها و نظارت‌های حسابرسان در حداقل اثربخشی خود می‌باشد، در چنین شرایطی با اعتماد به نفس بیش‌تری قادر به گزارش‌گری متقلبانه می‌باشند. در این شرایط انتظار می‌رود انجام حسابرسی توسط مؤسسات باکیفیت، با مجموعه دستورالعمل‌های منظم و سیاست‌های کاری مشخص، که حفظ شهرت و اعتبار از اولویت‌های آن‌ها است می‌تواند سبب کاهش اقدامات متهورانه‌ی مدیران (اسلام‌دوست و همکاران، ۱۴۰۰؛ شکرخواه و همکاران، ۱۴۰۰) و افشاء تحریف‌های بیش‌تر گردد. علی‌رغم وسعت بحران مالی در کشور طی سال‌های اخیر و تخفیفات اعطایی توسط حسابرسان به صاحب‌کاران، شواهد تجربی محدودی در مورد رابطه‌ی تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی و افشاء تحریفات توسط حسابرسان و احتمال تقلب‌مدیریتی و تأثیر تعدیلی کیفیت مؤسسات حسابرسی در این‌باره ارائه گردیده است. لذا به‌طور خاص، هدف از این مطالعه ارائه شواهد تجربی در مورد رابطه‌ی بین تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی و افشاء تحریفات بااهمیت توسط حسابرسان (دیفوند و همکاران، ۲۰۰۲؛ فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۳؛ لیم، تان، ۲۰۰۸) و نیز احتمال تقلب مدیران است. همچنین تأثیر تعدیلی کیفیت مؤسسات حسابرسی در این‌باره را بررسی می‌کنیم.

یافته‌های مطالعه به‌طور بالقوه برای قانون‌گذاران، سرمایه‌گذاران، اعضای کمیته‌ی حسابرسی و سایر شرکت‌کنندگان در بازار سرمایه مفید است. زیرا شواهد تجربی درباره‌ی پاسخ حسابرسان به یک شوک برون‌زا غیرمنتظره به محیط کار مشتریان، و پیامدهای گسترده‌تری که برای نقش حسابرسی در عملکرد بازارهای سرمایه دارد، فراهم می‌کند.

## ۲- مبانی نظری، پیشینه تجربی و بسط فرضیه‌ها

حق الزحمه‌ی حسابرسی، سبب بهبود پیوند اقتصادی بین حسابرسان و صاحب‌کاران می‌شود (سیدنژاد فهیم، زمانی، ۱۳۹۹)، و شاخص خوبی برای سنجش تلاش حسابرسی و همچنین خطر حسابرسی است (چن و همکاران، ۲۰۱۸؛ الرشیدی و همکاران، ۲۰۲۱؛ غلامی‌گیفان و همکاران، ۱۳۹۸). از این‌رو نگرانی در مورد تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی این است که با ثابت نگه‌داشتن ریسک حسابرسی، حسابرسان می‌توانند تلاش خود را برای به حداقل رساندن خسارت‌های ناشی از تعهدات، قراردادهای و هزینه‌های نمایندگی کاهش دهد. در این راستا آدرمن و دیتریک (۱۹۸۲) دریافتند که حسابرسان ممکن است پیش از موعد، گزارش‌ها را امضا کرده و شواهد کافی برحسب استانداردها و دستورالعمل‌های بودجه‌بندی شده جمع‌آوری نکنند. این مطلب با یافته‌های ریکرز

و همکاران (۱۹۹۷) هم‌خوانی دارد که محدودیت در بودجه‌ی زمانی و عدم تلاش کافی، برخی از دلایل امضای زودهنگام گزارش‌ها هستند و این موارد می‌توانند کیفیت حسابرسی و کشف تحریفات را کاهش دهند. چندین مطالعه‌ی اخیر رابطه‌ی بین حق الزحمه‌ی حسابرسی و کیفیت انجام حسابرسی توسط حسابرسان را بررسی می‌کنند. برای مثال سرلک و همکاران (۱۳۹۹) دریافتند تخفیف صاحب‌کاران از حسابرسان، خطای حسابرسی را افزایش می‌دهد. الرشیدی و همکاران (۲۰۲۱) نشان می‌دهند که تأمین‌کنندگان مالی هزینه‌های حسابرسی را به‌عنوان سیگنال‌هایی از حسابرسی باکیفیت بالا می‌بینند که اعتبار صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد و به‌نوبه‌ی خود بر دسترسی شرکت‌ها به منابع مالی تأثیر مثبت می‌گذارد. آلاباسا (۲۰۱۹) دریافت که بانک‌های اردنی از شرکت‌هایی که حق الزحمه‌ی حسابرسی بالاتری داشته‌اند (که نشان‌دهنده‌ی کیفیت حسابرسی بیش‌تر آن‌هاست) حمایت بیش‌تری می‌کنند. سرینده‌ی و گول (۲۰۰۷) نشان دادند که تلاش حسابرسی بالاتر با دریافت حق الزحمه بیش‌تری همراه است و کیفیت حسابرسی و کیفیت سود بهتری خواهیم داشت. کارامانیس و لینوکس (۲۰۰۸) با بررسی ساعات کارکرد حسابرسی دریافتند که تلاش کمتر حسابرسی با مدیریت سود تهاجمی ارتباط دارد. مطالعات دیگر نیز بررسی می‌کنند که تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی، کشف و افشاء تحریفات توسط حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. گوپتا و همکاران (۲۰۱۱) شواهدی ارائه می‌کنند مبنی بر این‌که مدیریت سود در شرکت‌هایی که تخفیف بیش‌تری در حق الزحمه‌ی حسابرسی دریافت می‌کنند و هزینه‌ی حسابرسی کمتری را می‌پردازند (یعنی پایین‌تر از سطح هزینه‌ی مورد انتظار نسبت به سایر شرکت‌ها)، بیش‌تر و افشاء تحریف بااهمیت توسط حسابرسان در آن‌ها کمتر است. به‌طور مشابه، آستانا و بون (۲۰۱۲) دریافتند کیفیت حسابرسی با افزایش هزینه‌های حسابرسی غیرعادی منفی کاهش می‌یابد. به‌طور خلاصه، تحقیقات قبلی ارتباط مثبتی بین حق الزحمه‌ی حسابرسی و کیفیت حسابرسی و کشف تحریفات بااهمیت توسط حسابرسان نشان می‌دهد، لذا تخفیف در حق الزحمه‌ی حسابرسی می‌تواند بر میزان افشاء تحریفات بااهمیت تأثیر منفی بگذارد (چن و همکاران، ۲۰۱۸).

اهمیت مشتری تا حدی است که حتی جذب و حفظ یک مشتری برای یک مؤسسه‌ی حسابرسی ضروری است (فدیلا، فیتیرانی، ۲۰۲۱). حسابرسان از طریق رهبری هزینه و کاهش حق الزحمه‌ی حسابرسی مستقل برای مشتریان، در رقابت با یکدیگرند، و تقاضای دریافت حق الزحمه کمتر را از طریق انجام کارهای سودآور غیرحسابرسی برای مشتریان (مثل مشاوره‌ی مالی و مالیاتی) جبران می‌نمایند. حتی گاهی ممکن است عملیات حسابرسی به‌صورت رایگان عرضه شود. چنین قیمت‌گذاری‌هایی ممکن است برای اطمینان از ایجاد قراردادهای خدمات مشاوره باقیمت‌های بالا صورت پذیرد. قانون‌گذاران ادعا دارند رقابت حسابرس برای جذب صاحب‌کار (از طریق کم کردن حق الزحمه) تهدیدی جدی برای رد صلاحیت و اعتبار حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی آن‌ها می‌باشد و کیفیت حسابرسی و میزان کشف تحریف‌ها را کاهش می‌دهد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۷۸). در مقابل برخی از تحقیقات قبلی نشان می‌دهد رقابت حسابرس برای جذب صاحب‌کار (از طریق کم

کردن حق الزحمه) میزان افشاء تحریف‌ها را کاهش نمی‌دهد. دوپوچ و کینگ (۱۹۹۶) دریافتند که تخفیفات حسابرسی کیفیت حسابرسی را کاهش نمی‌دهد و تنها هنگامی که بازار حسابرسی رقابتی نباشد، اثر مهمی دارد. کانودیا و موخرجی (۱۹۹۴) نشان می‌دهند در یک محیط پویا با امکان رد مشتری و قدرت چانه‌زنی، تعادل و موازنه‌ی قیمت‌های حسابرسی از رقابت برای جذب صاحب‌کار حمایت می‌کند. دی‌آنجلو (۱۹۸۱) نیز نشان داد تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی استقلال وی را کاهش نمی‌دهد و میزان تخفیفات حق الزحمه در دوره‌های آتی کاهش می‌یابد. بر اساس شواهد نظری و تجربی ذکر شده و وابسته بودن حق الزحمه‌ی حسابرسان به شرایط صاحب‌کار و اقتصاد کشور انتظار می‌رود بین تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی و افشاء تحریفات بااهمیت توسط حسابرسان رابطه‌ی معناداری وجود داشته باشد. از این رو فرضیه‌ی اول پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه‌ی اول: تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی با افشاء تحریفات بااهمیت توسط حسابرسان رابطه‌ی معنادار دارد.

گزارش‌های مالی وسیله‌ای جهت ارائه اطلاعات حیاتی مدیریت درباره میزان سود و زیان و وضعیت مالی به ذی‌نفعان است (خواجه‌ی، ابراهیمی، ۱۳۹۶)، افزایش تعداد تجدید ارائه‌ها و تقلب در صورت‌های مالی از سوی مدیران شرکت‌های بزرگ که معروف به مجرم‌های یقه بسته در ایران هستند، اطمینان عمومی به فرآیند گزارش‌گری مالی و کارکردهای حسابرسی را خدشه‌دار کرده است. از دیدگاه تئوری نمایندگی، مدیریت انگیزه خاصی برای بیان حقایق صورت‌های مالی، حداقل درباره‌ی برخی پیامدهای بالقوه‌ی عملکرد که منافع شخصی مدیریت تا حد زیادی تحت تأثیر محتوای صورت‌های مالی قرار می‌گیرد، ندارد (پراون، رانن، ۲۰۱۲). استفاده از مدیریت سود جهت کتمان هزینه‌های ورشکستگی، انحراف از ضوابط گزارش‌گری مالی و به‌کارگیری سیاست‌های متهورانه نمونه‌هایی از تقلب مدیران است.

صداقت، عینیت و استقلال، برخی از ویژگی‌های برجسته‌ی حرفه حسابداری هستند. اعتماد عمومی به قضاوت‌های حسابرسان، سنگ بنای حرفه‌ی حسابداری است (رضایی پسته نوئی، عبداللهی، ۱۳۹۸). اقدامات مختلفی از سوی کنگره (مانند قانون ساریینز- آکسلی)، قانون‌گذاران (کمیسیون بورس و اوراق بهادار) و حرفه‌ی حسابداری (هیئت نظارت بر شرکت‌های سهامی عام و انجمن حسابداران رسمی آمریکا) برای بازگرداندن اطمینان و اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی ارائه‌شده توسط مدیران و حسابرسی‌های مربوطه صورت گرفته است (رضایی، ریلی، ۲۰۱۰). در این راستا یزدانی و همکاران (۱۴۰۰) اثربخشی پایین کمیته‌ی حسابرسی را عامل احتمالی بالا بودن تقلب می‌دانند. ماند و سون (۲۰۱۱) نیز تعامل طولانی مدت بین مشتریان و حسابرسان را عاملی برای افزایش تقلب مدیران در گزارش‌گری نشان دادند. به اعتقاد جنکینز و ولوری (۲۰۰۸) در چنین موقعیتی حسابرسان در گردآوری شواهد، کمتر به تردید حرفه‌ای متکی خواهند بود و تلاش کمتری از خود نشان می‌دهند که مدیران با آگاهی از این موضوع انگیزه تقلب پیدا خواهند کرد. یکی از شرایط تأثیرگذار بر طولانی شدن این تعاملات به اعتقاد استنلی (۲۰۱۱) و هلیل (۲۰۱۳)، حق الزحمه‌ی حسابرسی می‌باشد که حسابرسان به خاطر نگرانی از دست دادن کار،

سعی می‌کنند با کاهش هزینه‌های خود از طریق کاهش زمان و کاهش آزمون‌های تحلیلی و به‌کارگیری نیروهای غیرمتخصص بهای تمام‌شده خدمات خود را کاهش داده و به صاحب‌کاران در حق الزحمه تخفیف دهند. باین‌حال چارلز و همکاران (۲۰۱۰) شواهد تجربی ارائه می‌دهند که حق الزحمه‌ی حسابرسی در پاسخ به افزایش خطر کشف تقلب افزایش می‌یابد. علاوه بر این، هی و همکاران (۲۰۰۶) ابراز می‌کنند که هزینه‌های حسابرسی بالاتر با مشتریان پر ریسک‌تر مرتبط است. به‌این‌ترتیب، بر اساس شواهد نظری و تجربی ذکر شده انتظار می‌رود بین تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی و احتمال تقلب مدیران رابطه‌ی معناداری وجود داشته باشد. از این‌رو فرضیه‌ی دوم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه‌ی دوم: تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی با احتمال تقلب مدیران رابطه‌ی معنادار دارد. تحریف در ماهیت خود امری پنهان است و کشف آن با روش‌های معمولی حسابرسی، کار سختی است. گرچه حسابرس می‌تواند یک رویداد پیچیده‌ی کلاه‌برداری را تشخیص دهد و یا به آن شک کند اما ممکن است به دلیل کیفیت پایین حسابرس ناشی از عدم تجربه و تخصص (یاو و همکاران، ۲۰۱۹)، در تشخیص صورت‌های مالی متقلبانه که مدیریت در آن نقش دارد، توانایی محدودی داشته باشد (راویسانکار و همکاران، ۲۰۱۱). همچنین شواهد بسیاری حاکی از این است که شرکت‌های متقلب از حاکمیت شرکتی ضعیف‌تری نسبت به سایر شرکت‌ها برخوردارند. لذا استفاده از حسابرسان باکیفیت، باعث کاهش تقلب مدیران و افزایش کشف و افشاء تحریفات می‌شود (باسلی و همکاران، ۲۰۰۰؛ کروتچلی و همکاران، ۲۰۰۷).

کیفیت حسابرسی به‌عنوان یک عنصر اساسی مؤثر بر قابلیت اطمینان صورت‌های مالی در نظر گرفته می‌شود (شیخ، صدیقی، ۲۰۲۰) و مرکز ثقل نظارت برون‌سازمانی است (خانی و همکاران، ۱۳۹۹)، که عاملی بازدارنده برای مدیران جهت دست‌کاری سود می‌باشد (قلی‌پور خانقاه و همکاران، ۱۴۰۰). یکی از معیارهای اصلی سنجش کیفیت حسابرسی، تخصص آن‌ها در صنعت است که در پژوهش‌های بسیاری به‌کار گرفته شده است (حبیب و همکاران، ۲۰۱۴؛ هگازی و همکاران، ۲۰۱۵؛ رگوئرا آلوارادو و همکاران، ۲۰۱۹؛ واعظ، درسه، ۱۳۹۵؛ خداداده شاملو، بادآور نهندي، ۱۳۹۶؛ خانی و همکاران، ۱۳۹۹؛ نوبخت، نوبخت، ۱۴۰۰؛ قلی‌پور خانقاه و همکاران، ۱۴۰۰). تخصص حسابرس در صنعت شامل به وجود آوردن افکار سازنده به‌منظور کمک به صاحب‌کاران و خلق ارزش‌افزوده و همچنین، فراهم کردن دیدگاه‌ها یا راهکارهای تازه برای موضوع‌هایی می‌شود که صاحب‌کاران در صنایع مربوط به خود با آن‌ها روبه‌رو می‌شوند (توکلی‌نیا، ۱۳۹۶). دانش متخصصان در صنعت خاص از طریق تجربه‌ی کار حسابرسی، آموزش کارکنان متخصص و سرمایه‌گذاری‌های گسترده در فناوری اطلاعات توسعه می‌یابد. در مقایسه با حسابرسان غیرمتخصص، حسابرسان متخصص در صنعت می‌توانند خدمات حسابرسی باکیفیت بالاتری برای مشتریان در محدود کردن رفتارهای اختیاری مدیران فراهم نمایند (ممشلی و کارشناسان، ۱۳۹۸). نوبخت و برادران حسن‌زاده (۱۳۹۶) معتقدند استفاده از مؤسسات مجرب حسابرسی (حسابرسان متخصص) به‌عنوان ناظر برون‌سازمانی در کاهش اثرات منفی تصمیمات

مدیران نقش مهمی دارد. دان و می‌هیو (۲۰۰۴) معتقدند تخصص حسابرسان در صنعت به‌عنوان معیاری از کیفیت مؤسسات حسابرسی باکیفیت اطلاعات حسابداری رابطه‌ی مثبت دارد و تخصص حسابرسان نقش مهمی در نظارت بر فرآیند گزارش‌گری مالی ایفا می‌کند. ویلن برگ (۲۰۰۲) در تحقیق خود نشان می‌دهد تخصص تأثیر بااهمیتی در ارتقای میزان اثربخشی و کارایی عملیات حسابرسی دارد. این نتایج نشان می‌دهد استفاده از مؤسسات حسابرسی باکیفیت و متخصص در صنعت، به دلیل درک بهتری که آن‌ها از فعالیت‌های صاحب‌کار دارند سبب کشف بیش‌تر موارد بی‌نظمی و نادرستی در صورت‌های مالی می‌شود. فرانسیس و همکاران (۲۰۰۵) و ریچلت و وانگ (۲۰۱۰) نشان می‌دهند کیفیت حسابرسی بر میزان کیفیت سود تأثیر مثبت دارد. در همین راستا دان و می‌هیو (۲۰۰۴) بیان کردند که به‌کارگیری حسابرسان متخصص در صنعت بر کاهش هزینه‌های حسابرسی مؤسسات حسابرسی و تخفیف در حق‌الزحمه‌ی حسابرسی آنان به صاحب‌کار تأثیرگذار بوده، و شناسایی موارد نادرست به‌منظور حمایت از شهرت حرفه‌ای را در پی دارد. کارپ و ایستریت (۲۰۲۱) معتقدند اطلاعات مالی ارائه‌شده‌ی تحت کنترل حسابرسان مستقل متخصص در صنعت، تطابق بالاتری با استانداردهای حسابداری دارد. جنکینز و همکاران (۲۰۰۹) اعتقاد دارند که در زمان بحران اقتصادی تمایل مدیران به دست‌کاری سود کاهش‌یافته و از حسابرسان باکیفیت بهره می‌گیرند. در مقابل گارسیا لارا و همکاران (۲۰۱۲) اعلام می‌دارند که در شرایط بحران اقتصادی، مدیران از مدیریت سود جهت اجتناب از کاهش ارزش و جلب اعتماد سرمایه‌گذاران استفاده می‌کنند. چانگ و چوی (۲۰۱۰) نشان دادند که تخصص حسابرسان می‌تواند بر اظهارنظر وی تأثیر بگذارد. تخصص در صنعت این توانایی را به حسابرسان می‌بخشد تا آزمون‌های حسابرسی را به‌طور کارآمد برای مجموعه‌ی صنعتی به‌صورت مشخص انجام داده و پرچم‌های قرمز تقلب را شناسایی و بررسی کند (بزرگ اصل و همکاران، ۱۴۰۰). در این حالت ممکن است شرکت‌ها، مؤسسات حسابرسی متخصص و بزرگ را انتخاب کنند تا نشانه‌ای از کیفیت بالاتر حسابرسی را به سهام‌داران و تأمین‌کنندگان مالی و کالاها ارائه داده و تضمینی برای مزایای شخصی خود ایجاد کنند (شیخ، صدیقی، ۲۰۲۰). لذا طبق این دسته از شواهد نظری و تجربی انتظار می‌رود همکاری صاحب‌کاران با مؤسسات حسابرسی باکیفیت سبب تعدیل رابطه‌ی تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با افشاء تحریفات توسط حسابرسان و احتمال بروز تقلب مدیران شود. از این‌رو فرضیه‌ی سوم و چهارم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه‌ی سوم: کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی رابطه‌ی بین تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و افشاء تحریفات بااهمیت توسط حسابرسان را تعدیل می‌کند.

فرضیه‌ی چهارم: کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی رابطه‌ی بین تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و احتمال تقلب مدیران را تعدیل می‌کند.

### ۳- روش‌شناسی

پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی، از لحاظ روش پژوهش تجربی، پس‌رویدادی، از لحاظ



ماهیت علی- همبستگی و از لحاظ تئوری، در زمره پژوهش‌های اثباتی قرار دارد. همچنین این پژوهش مبتنی بر اطلاعات واقعی بازار سهام، صورت‌های مالی، یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی و گزارش‌های مجامع شرکت‌های بورس اوراق بهادار است. در این تحقیق با برداشت مستقیم اطلاعات موردنیاز از صورت‌های مالی، نرم‌افزار ره‌آورد نوین و سایت سازمان بورس، مجموع داده‌های موردنیاز برای آزمون فرضیه‌ها جمع‌آوری شده است. در تجزیه و تحلیل اطلاعات، از رگرسیون لجستیک به صورت داده‌های تابلویی و برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از نرم‌افزار اقتصادسنجی ایویوز نسخه ۱۰ استفاده شده است.

#### ۴- جامعه‌ی آماری

جامعه‌ی آماری این پژوهش شامل کلیه‌ی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و قلمرو زمانی پژوهش از سال ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۹ می‌باشد. شرکت‌هایی که دارای شرایط زیر بوده‌اند انتخاب شدند:

۱. شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها منطبق با آخرین روز اسفندماه باشد.
۲. تغییر سال مالی یا تغییر فعالیت طی دوره مالی پژوهش نداشته باشند.
۳. جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گرهای مالی، هلدینگ، بانک، بیمه و لیزینگ نباشند.
۴. وقفه‌ی معاملاتی بیش‌تر از ۳ ماه نداشته باشند.
۵. اطلاعات مربوط به متغیرهای انتخاب‌شده در دسترس باشند.

پس از اعمال محدودیت‌های بیان‌شده تعداد ۱۳۰ شرکت به‌عنوان نمونه‌ی پژوهش انتخاب‌شده‌اند. لازم به ذکر است محاسبه‌ی برخی از متغیرهای این پژوهش مبتنی بر اطلاعات بازار سرمایه‌ی ایران است. بنابراین، اگر پایان سال مالی شرکتی با شرکت‌های دیگر متفاوت باشد، از لحاظ تأثیرپذیری از مسائل کلان اقتصادی همگون نخواهند بود. برخی از شرکت‌ها به دلیل ماهیت متفاوت فعالیت و ساختار سرمایه و افشاء نکردن برخی از متغیرهای پژوهش از نمونه حذف شدند. در محاسبه‌ی متغیرهای مبتنی بر بازار، وقفه‌ی معاملاتی بیانگر به‌روز نشدن اطلاعات است، از این‌رو در صورت اعمال نشدن این محدودیت محاسبه‌ی متغیرهای مبتنی بر بازار به‌درستی انجام نمی‌شود.

#### ۵- متغیرهای پژوهش

##### ۵-۱- متغیرهای وابسته

##### ۵-۱-۱- احتمال تقلب مدیریت (MFraudit)

احتمال تقلب مدیریتی در صورت‌های مالی مطابق پژوهش کاناپایکین و گروندین (۲۰۱۵) به صورت زیر اندازه‌گیری می‌شود:

$$P = 1 / (1 + e^{5.768 - 4.263 * INV/TA - 0.029 * SAL/FA - 4.766 * TL/TA - 1.936 * CACH/CL})$$

در اینجا  $P$  احتمال تقلب مدیر است که به صورت موهومی به دست می‌آید.  $P$  در صورت‌های مالی از ۰ تا ۱ است، وقتی که  $P > ۰.۵$ ، صورت‌های مالی جعلی و فریبکارانه هستند و برابر ۱، و زمانی که  $P < ۰.۵$ ، صورت‌های مالی غیرفریبکارانه هستند و برابر ۰.

INV/TA: موجودی کالا تقسیم بر جمع دارایی‌ها  
SAL/FA: فروش تقسیم بر دارایی‌های ثابت  
TL/TA: جمع بدهی‌ها تقسیم بر جمع دارایی‌ها  
CACH/CL: وجه نقد تقسیم بر بدهی‌های جاری

#### ۲-۱-۵- افشاء تحریف‌های بااهمیت (Fdit)

برای مشاهده تحریف‌ها و اشتباه‌های رخ داده در شرکت‌ها به گزارش‌های حسابرسی مستقل و بندهای گزارش‌های آن‌ها در دوره‌ی زمانی پژوهش مراجعه گردید. وجود بندهای بااهمیت حسابداری تعدیل‌کننده‌ی گزارش حسابرسی، ملاک اندازه‌گیری متغیر تحریف بااهمیت قرار گرفت. از آنجایی که شرکت‌های دارای تحریف بااهمیت مبنای تعدیل گزارش حسابرسی بودند، این متغیر به صورت مجازی (صفر برای مواردی که هیچ تحریف بااهمیتی که مبنای تعدیل گزارش حسابرسی باشد وجود نداشته باشد و یک برای سایر) وارد مدل شد.

#### ۲-۵- متغیر مستقل

#### ۱-۲-۵- تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی (FeeCutit)

با توجه به شرایط تورمی ایران، حق الزحمه‌های حسابرسی شرکت  $i$  در سال  $t$  که با نرخ تورم (برگرفته از سایت بانک مرکزی) در سال  $t$  تورم‌زدایی شده، از حق الزحمه‌های حسابرسی شرکت در سال  $t-1$  کسر و بر حق الزحمه‌ی حسابرسی شرکت در سال  $t-1$  تقسیم می‌شود. سپس مقادیر در منفی یک ضرب می‌شود، هرچه این مقادیر بزرگ‌تر شود تخفیف حسابرسی نیز بیش‌تر باشد (چن و همکاران، ۲۰۱۸).

#### ۳-۵- متغیر تعدیل‌گر

#### ۱-۳-۵- کیفیت مؤسسات حسابرسی (QAFit)

جهت اندازه‌گیری کیفیت مؤسسات حسابرسی، از شاخص تخصص حسابرسی در صنعت استفاده می‌شود. این متغیر مشابه با پژوهش‌های نیل و ریلی (۲۰۰۴) و رستگاری و مهدوی (۱۳۹۹) به صورت مجموع دارایی‌های تمام صاحب‌کاران یک مؤسسه‌ی حسابرسی خاص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی‌های صاحب‌کاران در این صنعت، تعریف می‌شود. در صورتی که حسابرسی متخصص باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر را می‌پذیرد.

#### ۴-۵- متغیرهای کنترلی

متغیرهای کنترلی و نحوه اندازه‌گیری آن در جدول زیر ارائه شده است:

جدول (۱) متغیرهای کنترلی

اندازه‌ی شرکت	Fsize <sub>it</sub>	برابر با لگاریتم مجموع ارزش بازار دارایی‌های شرکت (پورحیدری و قاسمیان، ۱۳۸۹)
اهرم مالی	Lev <sub>it</sub>	تقسیم بدهی‌ها بر دارایی‌ها (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۸)
پاداش هیئت‌مدیره	Bbonus <sub>it</sub>	لگاریتم طبیعی پاداش سالانه‌ی هیئت‌مدیره (واعظ و همکاران، ۱۳۹۶)
نرخ فرصت‌های رشد	Go <sub>it</sub>	ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام (اندرو و همکاران، ۲۰۱۸)

۶- مدل‌های آزمون فرضیه‌ها

در این پژوهش برای آزمون ۴ فرضیه‌ی اصلی از مدل‌های رگرسیونی زیر استفاده شده است:

۶-۱- مدل رگرسیونی فرضیه‌ی اول

$$Fd_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 FeeCut_{it} + \alpha_2 Fsize + \alpha_3 Lev + \alpha_4 Bbonus + \alpha_5 Go + \varepsilon_{it}$$

۶-۲- مدل رگرسیونی فرضیه‌ی دوم

$$MFraud_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 FeeCut_{it} + \alpha_2 Fsize + \alpha_3 Lev + \alpha_4 Bbonus + \alpha_5 Go + \varepsilon_{it}$$

۶-۳- مدل رگرسیونی فرضیه‌ی سوم

$$Fd_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 FeeCut_{it} + \alpha_2 QAF_{it} + \alpha_3 FeeCut_{it} * QAF_{it} + \alpha_4 Fsize + \alpha_5 Lev + \alpha_6 Bbonus + \alpha_7 Go + \varepsilon_{it}$$

۶-۴- مدل رگرسیونی فرضیه‌ی چهارم

$$MFraud_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 FeeCut_{it} + \alpha_2 QAF_{it} + \alpha_3 FeeCut_{it} * QAF_{it} + \alpha_4 Fsize + \alpha_5 Lev + \alpha_6 Bbonus + \alpha_7 Go + \varepsilon_{it}$$

Type<sub>it</sub> تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی، Fd<sub>it</sub> افشاء تحریف بااهمیت توسط حسابرس، MFraud<sub>it</sub> احتمال تقلب مدیریت صاحب‌کار و QAF کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی است.

۷- تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ی‌ها

۷-۱- آماره‌های توصیفی

خلاصه ویژگی‌های مربوط به متغیرهای مورد استفاده در آزمون فرضیات تحقیق در قالب آماره‌های توصیفی در جدول ۲ ارائه شده است. بر اساس نتایج، شرکت‌های مورد پژوهش به‌طور میانگین از ۲۱ درصد تخفیف در خدمات حسابرسی مستقل بهره‌مند گشته‌اند. این میزان با مطالعه‌ی محمدرضایی و محمدصالح (۲۰۱۷) نزدیک می‌باشد. همچنین میانگین متغیر احتمال تقلب مدیران و افشاء تحریف بااهمیت توسط حسابرسان و کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد به‌طور متوسط ۲۵ درصد از مشاهدات در طی دوره زمانی پژوهش احتمال تقلب مدیر در آن‌ها

وجود داشته و در ۴۳ درصد از مشاهدات تحریفات بااهمیت توسط حسابرسان افشا گردیده و حسابرسی حدود ۳۴ درصد از مشاهدات نیز توسط مؤسسات متخصص در صنعت انجام شده است.

جدول (۲) آماره‌های توصیفی

متغیر	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف استاندارد
تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی	-۰/۲۱۷	-۰/۱۷۲	۰/۵۲۱	-۱/۷۵۸	۰/۵۴۹
اهرم مالی	۰/۶۲۸	۰/۶۲۲	۴/۰۳۴	۰/۰۸۹	۰/۲۸۱
پاداش هیئت‌مدیره	۴/۷۵۴	۶/۵۸۷	۱۲/۰۱۳	۰	۳/۵۷۶
نرخ فرصت‌های رشد	۲/۳۱۹	۲/۰۷۵	۴۳/۴۰۴	-۳/۱۹۱۲	۳/۳۷۹
اندازه‌ی شرکت	۱۴/۵۲۱	۱۴/۲۴۵	۱۹/۹۹۴	۹/۸۵۴	۱/۵۳۲
متغیرهای موهومی	توزیع فراوانی				
	صفر		یک		
	%۷۵		%۲۵		
	%۵۷		%۴۳		
احتمال تقلب مدیران	%۷۵		%۲۵		
افشاء تحریف‌های بااهمیت	%۵۷		%۴۳		
کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی	%۶۶		%۳۴		

## ۲-۷- نتایج آزمون فرضیه‌ها

با توجه به اینکه متغیرهای وابسته تحقیق حاضر ساختگی و به صورت صفر و یک می‌باشد، لذا از مدل رگرسیون لاجیت (لجستیک) استفاده شده است. در ادامه نتایج مربوط به هر یک از فرضیات پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرد.

نتایج مربوط به برآورد مدل اول در جدول ۳ ارائه شده است. طبق نتایج مندرج در این جدول، مقدار سطح معناداری آماره‌ی LR کوچک‌تر از ۵ درصد است در نتیجه کل الگوی رگرسیونی معنادار است و از اعتبار بالایی برخوردار است. با توجه به آماره‌ی Z و سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر مستقل (تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی)، کمتر از سطح ۵ درصد می‌باشد، از این رو فرض صفر را می‌توان رد کرد. در نتیجه می‌توان اظهار داشت بین تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی و افشاء تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان ارتباط معنادار وجود دارد. ضریب متغیر توانایی مدیر (-۰/۵۶۳) نشان‌دهنده‌ی ارتباط منفی بین تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی و افشاء تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان است که از دیدگاه بدبینانه یا فرصت طلبانه‌ی حسابرسان حمایت می‌کند. همچنین با توجه به ضریب و آماره‌ی Z و سطح معناداری متغیرهای پاداش هیئت‌مدیره و اندازه‌ی شرکت، دارای رابطه‌ی منفی و معنادار با تحریف‌های بااهمیت می‌باشند. سایر متغیرها ارتباط معناداری با افشاء‌ی تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان ندارند.

جدول (۳) نتایج برآورد مدل آزمون فرضیه‌ی اول

$Fd_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 FeeCut_{it} + \sum \alpha_t cont + \varepsilon_{it}$					
نوع رابطه	متغیر وابسته: افشاء تحریف بااهمیت توسط حسابرِس				متغیرهای توضیحی
	سطح معناداری	آماره Z	انحراف معیار	ضریب	
بی‌معنی	۰/۳۴۴	۰/۸۶۳	۰/۲۵۵	۰/۳۴۱	ضریب ثابت
منفی و معنادار	۰/۰۲۶	-۲/۴۱۵	۰/۳۴۲	-۰/۵۶۳	تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی
بی‌معنی	۰/۰۷۹	۱/۸۴۲	۰/۴۱۴	۰/۶۲۳	اهرم مالی
منفی و معنادار	۰/۰۰۶	-۳/۶۸۴	۰/۰۳۵	-۰/۲۶۲	پاداش هیئت‌مدیره
بی‌معنی	۰/۳۲۰	-۱/۳۸۱	۰/۰۴۷	-۰/۰۷۸	نرخ فرصت‌های رشد
منفی و معنادار	۰/۰۱۱	-۲/۲۵۱	۰/۲۸۴	-۰/۵۸۳	اندازه‌ی شرکت
ضریب تعیین مک فادن		احتمال آماره‌ی LR		آماره‌ی LR	
۰/۰۷۴۷		۰/۰۰۰۱		۴۸/۱۱۴	
کنترل شد				سال و صنعت	
۷۸۰				تعداد مشاهدات	

نتایج مربوط به برآورد مدل دوم مربوط به فرضیه‌ی دوم در جدول ۴ ارائه شده است. طبق نتایج ارائه شده در جدول ۳، ضریب تعیین مدل برای رگرسیون لاجیت قابل قبول است و مقدار سطح معناداری آماره‌ی LR کوچک‌تر از ۵ درصد است در نتیجه کل الگوی رگرسیونی معنادار است و از اعتبار بالایی برخوردار است. با توجه به آماره‌ی Z، سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر مستقل احتیاط مدیریتی کمتر از سطح ۵ درصد می‌باشد، لذا فرض صفر را می‌توان رد کرد و فرضیه‌ی اول مبنی بر رابطه‌ی معنادار تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی و احتمال تقلب مدیریت تأیید می‌شود. همچنین مقدار ضریب برآورد شده برای تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی (۰/۴۳۷) مبین ارتباط مثبت بین تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی و احتمال تقلب مدیریت است. همچنین با توجه به ضریب و آماره‌ی Z و سطح معناداری متغیرهای اهرم مالی، پاداش هیئت‌مدیره و اندازه‌ی شرکت، به ترتیب دارای رابطه‌ی مثبت، منفی و مثبت و معنادار با احتمال تقلب مدیریتی می‌باشند. سایر متغیرها ارتباط معناداری با احتمال تقلب مدیریتی ندارند.

جدول (۴) نتایج برآورد مدل آزمون فرضیه‌ی دوم

$MFraud_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 FeeCut_{it} + \sum \alpha_c cont + \varepsilon_{it}$					
رابطه	متغیر وابسته: احتمال تقلب مدیریت				متغیرهای توضیحی
	سطح معناداری	آماره Z	انحراف معیار	ضریب	
منفی و معنادار	۰/۰۰۰	-۶/۲۴۴	۰/۷۵۳	-۳/۸۸۲	ضریب ثابت
مثبت و معنادار	۰/۰۲۸	۱/۹۰۱	۰/۲۳۴	۰/۴۳۷	تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی
مثبت و معنادار	۰/۰۰۰	۵/۱۱۳	۰/۲۴۱	۰/۴۲۵	اهرم مالی
منفی و معنادار	۰/۰۰۰	-۴/۴۱۲	۰/۱۷۹	-۰/۱۴۳	پاداش هیئت‌مدیره
بی‌معنی	۰/۲۲۱	-۰/۶۳۳	۰/۰۴۱	-۰/۰۵۴	نرخ فرصت‌های رشد
مثبت و معنادار	۰/۰۰۰	۴/۵۷۵	۰/۰۷۲	۰/۴۵۲	اندازه‌ی شرکت
ضریب تعیین مک فادن		احتمال آماره‌ی LR		آماره‌ی LR	
۰/۰۸۱۹		۰/۰۰۰۰		۴۵/۲۶۱	
کنترل شد				سال و صنعت	
۷۸۰				تعداد مشاهدات	

نتایج مربوط به برآورد مدل سوم و چهارم در جدول‌های ۵ و ۶ ارائه شده است. نتایج مندرج در این جداول نشان می‌دهد مقدار سطح معناداری آماره‌ی LR کوچک‌تر از ۵ درصد است، در نتیجه کل هر دو الگوی رگرسیونی معنادار است و از اعتبار بالایی برخوردار است. نتایج حاصل از بررسی ضرایب متغیرها در هر دو الگو به ترتیب نشان می‌دهد که شاخص تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی منفی، (مثبت) و معناداری با افشاء تحریف با اهمیت توسط حسابرسان (احتمال تقلب مدیران) دارد. همچنین، تخصص حسابرس در صنعت رابطه‌ی مثبت، (منفی) و معناداری با افشاء تحریف با اهمیت توسط حسابرسان (احتمال تقلب مدیران) دارد. نتایج مربوط به ضرایب متغیر تعدیلی نیز نشان می‌دهد که تخصص حسابرس در صنعت بر رابطه‌ی بین تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی و افشاء تحریف با اهمیت توسط حسابرسان (و احتمال تقلب مدیران) تأثیرگذار است و متغیر تعدیلی، سبب تضعیف رابطه‌ی بین تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی و افشاء تحریف با اهمیت توسط حسابرسان و احتمال تقلب مدیران شده است و در نتیجه، فرضیه‌ی سوم و چهارم پژوهش تأیید می‌شود. همچنین با توجه به ضریب و آماره‌ی Z و سطح معناداری متغیرهای اهرم مالی و اندازه‌ی شرکت، دارای رابطه‌ی منفی و معنادار با افشاء تحریف با اهمیت توسط حسابرسان (و احتمال تقلب مدیران) می‌باشند. سایر متغیرها ارتباط معناداری با افشاء تحریف با اهمیت توسط حسابرسان (و احتمال تقلب مدیران) ندارند.

در ارتباط با مدل‌های تحقیق، نتایج آزمون هاسمر-لمشو در جدول ۷ نشان‌دهنده‌ی نیکویی مدل‌های برازش شده است (آماره‌ها بالاتر از ۵ درصد) و نشان می‌دهد متغیرهای مستقل قدرت توضیح‌دهندگی متغیر وابسته را دارند.

جدول (۵) نتایج برآورد مدل آزمون فرضیه‌ی سوم

$$Fd_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 FeeCut_{it} + \alpha_2 QAF_{it} + \alpha_3 FeeCut_{it} * QAF_{it} + \sum \alpha_t cont + \varepsilon_{it}$$

نوع رابطه	متغیر وابسته: افشاء تحریف بااهمیت توسط حسابرس				متغیرهای توضیحی
	سطح معناداری	آماره‌ی z	انحراف معیار	ضریب	
مثبت و معنادار	۰/۰۵۶	۲/۴۲۵	۰/۳۱۸	۰/۴۵۲	ضریب ثابت
منفی و معنادار	۰/۰۴۵	-۰/۹۸۲	۰/۱۵۴	-۰/۳۴۹	تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی
مثبت و معنادار	۰/۰۴۱	۱/۷۸۶	۰/۴۱۲	۰/۳۷۱	کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی
مثبت و معنادار	۰/۰۳۷۲	۰/۷۹۶	۰/۳۵۳	۰/۳۶۶	متغیر تعاملی تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی و کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی
منفی و معنادار	۰/۰۴۸	-۱/۷۴۰	۰/۴۴۱	-۰/۴۳۵	اهرم مالی
بی‌معنا	۰/۲۳۵	-۵/۶۲۵	۰/۲۶۱	-۰/۵۷۰	پاداش هیئت‌مدیره
بی‌معنا	۰/۳۳۰	-۲/۱۶۶	۰/۰۵۳	-۰/۲۸۱	نرخ فرصت‌های رشد
منفی و معنادار	۰/۰۴۵	-۳/۴۳۳	۰/۱۹۷	-۰/۲۹۰	اندازه‌ی شرکت
ضریب تعیین مک فادن		احتمال آماره‌ی LR		آماره‌ی LR	
۰/۰۶۳		۰/۰۰۰۱		۳۵/۲۳۰	
کنترل شد				سال و صنعت	
۷۸۰				تعداد مشاهدات	

جدول (۶) نتایج برآورد مدل آزمون فرضیه‌ی چهارم

$$MFraud_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 FeeCut_{it} + \alpha_2 QAF_{it} + \alpha_3 FeeCut_{it} * QAF_{it} + \sum \alpha_t cont + \varepsilon_{it}$$

نوع رابطه	متغیر وابسته: احتمال تقلب مدیریت				متغیرهای توضیحی
	سطح معناداری	آماره‌ی z	انحراف معیار	ضریب	
بی‌معنا	۰/۶۳۳	۰/۲۸۹	۰/۴۵۱	۰/۲۱۴	ضریب ثابت
مثبت و معنادار	۰/۰۴۵	۰/۸۶۲	۰/۱۷۱	۰/۲۳۵	تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی
منفی و معنادار	۰/۰۳۳	-۱/۲۸۲	۰/۳۱۱	-۰/۳۴۵	کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی
منفی و معنادار	۰/۰۳۸	-۰/۵۷۳	۰/۵۶۶	-۰/۲۸۲	متغیر تعاملی تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی و کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی

اهرم مالی	-۰/۳۵۱	۰/۴۵۹	-۱/۸۳۵	۰/۰۳۵	منفی و معنادار
پاداش هیئت‌مدیره	-۰/۰۴۲	۰/۱۳۲	-۲/۷۹۶	۰/۳۳۶	بی‌معنا
نرخ فرصت‌های رشد	-۰/۰۳۷	۰/۰۸۱	-۱/۹۲۳	۰/۳۸۵	بی‌معنا
اندازه‌ی شرکت	-۰/۲۵۱	۰/۱۳۶	-۲/۴۴۷	۰/۰۲۸	منفی و معنادار
<b>آماره‌ی LR</b>	<b>احتمال آماره‌ی LR</b>		<b>ضریب تعیین مک فادن</b>		
۳۶/۸۲۳	۰/۰۰۰۱		۰/۰۵۲		
سال و صنعت	کنترل شد				
تعداد مشاهدات	۷۸۰				

جدول (۷) آزمون هاسمر - لمشو

نتیجه	احتمال آماره	آماره‌ی کای دو	مدل اول
تأیید نیکویی مدل برازش شده	۰/۵۸۷	۵/۱۴۸	مدل اول
تأیید نیکویی مدل برازش شده	۰/۱۲۱	۱۳/۲۱۰	مدل دوم
تأیید نیکویی مدل برازش شده	۰/۱۱۶	۱۲/۷۵۳	مدل سوم
تأیید نیکویی مدل برازش شده	۰/۱۱۵	۱۲/۵۱۸	مدل چهارم

### ۳-۷- تحلیل حساسیت

براساس الزام جامعه‌ی حسابداران رسمی، مؤسسات حسابرسی عضو، به‌منظور جلوگیری از نرخ‌شکنی و تعیین حق الزحمه واقعی خدمات حسابرسی مستقل صورت‌های مالی و نیز ترمیم حقوق و مزایا و حفظ کارکنان حرفه‌ای اعم از تداوم کارهای قبلی و به‌خصوص در انتخاب به‌عنوان حسابرس جایگزین، موظف به اعمال حداقل ۷۰ درصد افزایش نرخ خدمات نسبت به سال ۱۳۹۹ می‌باشند. لذا ما در این پژوهش متغیر موهومی برای در نظر گرفتن این نکته مهم ایجاد کردیم. به‌طوری‌که چنانچه مشاهدات در سال ۱۳۹۹ قرار گیرد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ خواهد گرفت. به‌منظور استحکام بیش‌تر نتایج تحقیق، این متغیر به‌صورت تعاملی وارد مدل‌های پژوهش و رگرسیون‌ها مجدداً اجرا گردید. نتایج آزمون حساسیت، نتایج فرضیات پژوهش را پشتیبانی می‌کند. در این راستا با در نظر گرفتن این نکته که میزان حق الزحمه‌ی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی سال ۱۳۹۹ رشد چشمگیر داشته، و میزان تخفیفات حق الزحمه و نرخ‌شکنی‌ها کاهش یافته است، می‌توان ابراز نمود که احتمال تقلب مدیران (و افشاء تحریفات بااهمیت توسط حسابرسان)، کاهش (و افزایش) بیش‌تری در طی این دوره‌ی مالی نسبت به سال‌های گذشته یافته است. جداول نتایج تحلیل حساسیت با توجه به حجم و محدودیت در صفحات مقاله، گنجانده نشده است.

### ۸- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش به این موضوع پرداختیم که آیا نگرانی‌های نهادهای نظارتی و سایر ذی‌نفعان



درباره‌ی تخفیفات در حق الزحمه‌ی حسابرسی و تأثیراتی که می‌تواند بر احتمال تقلب مدیران صاحب‌کار و کشف و افشاء تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان داشته باشد موجه است؟ و عقد قرارداد با مؤسسات حسابرسی دارای کیفیت می‌تواند هزینه‌های نمایندگی را کاهش دهد؟

تحریم‌های بانکی و غیر بانکی بین‌المللی و ضعف در مدیریت بحران توسط دولت در سال‌های اخیر گریبان‌گیر اقتصاد ایران در سطح کلان شده است. به‌طوری‌که غالب تولیدکنندگان و ارائه‌دهندگان خدمات توانایی تأمین وجه نقد کافی برای رفع نیازها و بازپرداخت تعهدات خود در سررسید ندارند. در چنین شرایط بغرنج اقتصادی، شرکت‌ها از مؤسسات حسابرسی توقع دارند که در درد اقتصادی آن‌ها شریک شوند و تا حد امکان تخفیفاتی در حق الزحمه‌ی حسابرسی قائل شوند. این فشار بر روی حسابرسان، روحیه دیگری و نیز رقابت با سایرین برای جذب و حفظ مشتری در شرایط بحران اقتصادی سبب شده، مؤسسات حسابرسی از طریق کاهش حجم و کیفیت تلاش‌ها و به‌کارگیری کارکنان ارزان‌قیمت و کم‌تجربه و کاهش بهای تمام‌شده خدمات خود، تخفیفاتی به مشتریان بدهند. در نتیجه میزان کشف و افشاء تحریفات بااهمیت توسط حسابرسان کاهش یافته است. شواهد تجربی فرضیه‌ی اول هم نمایانگر همین مطلب است. هرچه تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی بیش‌تر باشد، افشاء تحریف بااهمیت توسط حسابرسان کمتر خواهد بود. نتیجه‌ی حاصل با این تصور سازگار است که هزینه‌های حسابرسی نشان‌دهنده‌ی تلاش حسابرسان است. این امر به سه دلیل رخ می‌دهد: اول؛ این‌که حسابرسان درباره افزایش هزینه‌های حسابرسی، از سوی صاحب‌کاران مقصر شناخته می‌شوند و بالخصوص صاحب‌کاران در شرایط اقتصاد بحرانی توقع تخفیف حق الزحمه از سوی حسابرسان دارند و آن‌ها را تحت فشار قرار می‌گذارند، دوم؛ از آنجاکه هزینه انجام تخلف برای حسابرسان در ایران پایین است این موضوع منجر به پایین آوردن کیفیت حسابرسی و در نتیجه حق الزحمه‌ی حسابرسی از سوی مؤسسات می‌شود. سوم؛ حسابرسان پاسخگویی لازم را ندارند و پاسخ‌خواهی مناسب نیز در نهادهای نظارتی ذی‌ربط انجام نمی‌شود. یافته‌های فرضیه‌ی اول مشابه نتایج پژوهش‌های ویل (۲۰۰۴)، سریندهی و گول (۲۰۰۷)، کارامانیس و لینوکس (۲۰۰۸)، گوپتا و همکاران (۲۰۱۱)، چن و همکاران (۲۰۱۸)، آلاباسا (۲۰۱۹)، الرشیدی و همکاران (۲۰۲۱)، سرلک و همکاران (۱۳۹۹) و برخلاف نتایج، دی‌آنجلو (۱۹۸۱)، کانودیا و موخرجی (۱۹۹۴)، دوپوچ و کینگ (۱۹۹۶) می‌باشد.

بر اساس نظریه‌ی نمایندگی تضاد منافع بین مدیران و سایر ذی‌نفعان وجود دارد. آن‌ها به دنبال دور کردن و مخفی سازی اثرات مخرب تحریم‌های اقتصادی از ارقام و اعداد مندرج در گزارش‌های مالی جهت حفظ منافع خود هستند. مدیران صاحب‌کار غالباً بر اساس تجربه و آشنایی با محدودیت‌های هر حسابرسی، از این نکته آگاهی دارند که هنگامی که مؤسسات حسابرسی را متقاعد به اعطای تخفیفات زیاد در حق الزحمه می‌نمایند، بر اساس اصل هزینه-منفعت خواسته یا ناخواسته تعدیلاتی در استراتژی‌های رسیدگی خود (از طریق کاهش در حجم و کیفیت) اعمال می‌نمایند. در این شرایط مدیران به کمک مشاوران قوی مالی، جسارت بیش‌تری جهت انجام گزارش‌گری متقلبانه و نشان دادن وضعیت شرکت مطابق میل خود را پیدا

می‌کنند. شواهد تجربی فرضیه‌ی دوم همین موضوع را نشان می‌دهد. می‌توان این‌گونه استدلال نمود شرکت‌هایی بورسی که حق الزحمه‌ی حسابرسی بیش‌تری می‌پردازند، تعهد قوی‌تری نسبت به کیفیت حسابداری دارند، و در مقابل شرکت‌هایی که به دنبال تخفیف زیاد در حق الزحمه‌ی حسابرسی هستند در انجام تقلب انفعال‌پذیرتر هستند. نتیجه‌ی حاصل از فرضیه‌ی دوم مشابه نتایج پژوهش‌های جنکینز و ولوری (۲۰۰۸) ماند و سون (۲۰۱۱)، استنلی (۲۰۱۱)، هلیل (۲۰۱۳) و برخلاف نتایج، هی و همکاران (۲۰۰۶) و چارلز و همکاران (۲۰۱۰) می‌باشد.

از آنجایی‌که اقتصاد، قلب تپنده‌ی جامعه و حسابداری، قلب تپنده‌ی اقتصاد است، لزوم به‌کارگیری یک ناظر متخصص بیرونی مستقل بر فعالیت‌های حسابداری و گزارش‌گری، بسیار ضرورت دارد. مؤسسات حسابرسی باکیفیت دارای یک چارچوب مدیریت داخلی برتر هستند و معمولاً مشتریان بزرگ‌تر و زیادتری دارند و مزایای بیش‌تری از طریق ارائه‌ی خدمات گوناگون برای مشتریان دارند. حفظ شهرت، استقلال، مراقبت و رفتار حرفه‌ای برای آن‌ها بسیار اهمیت دارد و ضرورت ارائه‌ی خدمات باکیفیت هرچه بهتر و بهای کمتر به بازار را بیش‌تر می‌دانند. آن‌ها اعتبار خود را فدای رقابت با سایرین برای حفظ و جذب مشتری نمی‌کنند. دارا بودن کادر حرفه‌ای و متخصص و آموزش‌های حرفه‌ای منظم از فروض اولیه‌ی آن‌هاست. باوجود ارائه تخفیفات در حق الزحمه‌ی حسابرسی خود به صاحب‌کاران در طول بحران مالی حاکم بر اقتصاد، از انگیزه‌های مبتنی بر بازار برای حفظ کیفیت حسابرسی در سطوح بالا برخوردارند. لذا انتظار می‌رود عقد قرارداد با مؤسسات حسابرسی باکیفیت و متخصص در صنعت که از تجربه و دانش کافی نیز برخوردارند از نگرانی نهادهای نظارتی و دیگر ذی‌نفعان جهت کشف و افشاء تحریفات توسط حسابرسان بکاهد. در چنین شرایطی مدیران صاحب‌کار نیز با آگاهی از دانش و تخصص کارکنان مؤسسات حسابرسی باکیفیت و اهمیت حفظ اعتبار و شهرت و پای‌بندی آن‌ها به اصول اولیه حسابرسی، اعتماد‌دانه‌ی نفس و شجاعت کمتری برای تغییرات متهورانه در صورت‌های مالی خواهند داشت. شواهد تجربی فرضیه‌های سوم و چهارم اشاره به همین مطالب دارد. این یافته‌ها نشان می‌دهند حسابرسان متخصص در صنعت نقش فعال‌تری در نظارت بر شرکت‌های بورسی ایفا می‌کنند. یافته‌های فرضیه‌ی سوم و چهارم مشابه نتایج پژوهش‌های باسلی و همکاران (۲۰۰۰)، دان و می‌هیو (۲۰۰۴)، کروتچلی و همکاران (۲۰۰۷)، ریچلت و وانگ (۲۰۱۰)، راوسینکار و همکاران (۲۰۱۱)، شیخ و صدیقی (۲۰۲۰)، کارپ و ایستریت (۲۰۲۱)، نوبخت و برادران حسن‌زاده (۱۳۹۶)، ممشلی و کارشناسان (۱۳۹۸)، اسلام‌دوست و همکاران (۱۴۰۰)، بزرگ اصل و همکاران (۱۴۰۰)، شکرخواه و همکاران (۱۴۰۰)، قلی‌پور خانقاه و همکاران (۱۴۰۰) و برخلاف نتایج پژوهش گارسیا لارا و همکاران (۲۰۱۲) می‌باشد.

همچنین نتایج آزمون حساسیت نشان داد الزام جامعه‌ی حسابداران رسمی جهت افزایش حق الزحمه‌ی حسابرسی، راهکار مناسبی به‌منظور جلوگیری از تخفیفات بیش از حد و تأثیرات مخرب آن بوده است که نتایج فرضیات پژوهش را حمایت می‌کند. تحلیل تجربی اثرات مقطعی درمانی این دیدگاه را تأیید می‌کند که آثار مخرب کاهش تلاش حسابرسان و کیفیت

حسابرسی، به علت تخفیفات بیش از حد حق الزحمه، در نتیجه‌ی فداکاری مؤسسه‌های حسابرسی در شرایط بحران اقتصادی برای حفظ مشتریان خود است، و هنگامی که شرکت‌های مشتری نسبت به افزایش هزینه‌های حسابرسی حساس‌تر هستند، پشتیبانی و الزام قانونی جامعه‌ی حسابداران به افزایش نرخ خدمات حسابرسی مستقل، سبب شده مؤسسات حسابرسی واکنش منفعلانه‌ی کمتری به این حساسیت نشان دهند و تخفیف کمتری اعطا نمایند. البته این موضوع سبب می‌شود مؤسسه‌های حسابرسی در کسب سهم بازار با رقابت‌های شدیدتری روبرو شوند و به دنبال تنوع بیشتر در مزیت‌های رقابتی باشند.

در راستای نتایج فرضیه‌ی اول و دوم می‌توان به سازمان حسابرسی و جامعه‌ی حسابداران رسمی پیشنهاد داد از آنجایی که تخفیفات اعطایی از سوی حسابرسان، عاملی تأثیرگذار بر میزان تحریفات توسط مدیریت و نیز نرمش حسابرسان می‌گردد به این موضوع در ارزیابی و رتبه‌بندی کیفی مؤسسات حسابرسی و سطح فعالیت آن‌ها توجه نمایند. در این راستا جهت جلوگیری از تخفیفات غیرعادی و نرخ شکنی مؤسسات حسابرسی و تأثیرات منفی آن، میزان پایه‌ی بودجه زمانی را با توجه به حجم و سختی پروژه‌ها به‌طور نظام‌مند و دقیق تعیین نمایند و میزان دستمزد کارکنان مؤسسات حسابرسی را علاوه بر تعیین حداقل حقوق پایه، به‌صورت میزان درصد مشخصی (با توجه به رتبه‌های شغلی حسابرسان) از قراردادهای حسابرسی تعیین و لازم‌الاجرا نمایند تا از این طریق مدیران مؤسسات حسابرسی حین توافق بر مبلغ حق الزحمه با صاحب‌کاران مسئولیت پاسخگویی به کارکنان خود را نیز در نظر بگیرند. همچنین الزاماتی را اتخاذ کند که در طول دوره‌ی بحران اقتصادی، شرکت‌ها توسط حسابرسان بیش‌تر در معرض رسیدگی از طریق روش‌ها و آزمون‌های اضافی قرار گیرند. همچنین در راستای نتایج فرضیات سوم و چهارم به سازمان بورس پیشنهاد می‌شود شرکت‌های بورسی را ملزم به استفاده از حسابرسان باکیفیت و متخصص در صنعت و باتجربه کافی برای تعدیل اثرات منفی تخفیفات حق الزحمه‌ی حسابرسی نماید. همچنین جامعه‌ی حسابداران رسمی اقدام به برگزاری کلاس‌ها و دوره‌های آموزشی برای شناخت چالش‌های حسابرسی هر صنعت خاص نماید و مؤسسات حسابرسی را ملزم به استفاده از نیروهای متخصص و آموزش‌دیده برای هر صنعت نماید. بال (۲۰۰۹) نیز در این راستا استدلال می‌کند که سازوکارهای معتبر حسابرسان را از نقض اعتماد سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان، مشتریان و دیگران بازمی‌دارد.

این مطالعه با پرداختن به تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی، افشاء تحریفات توسط حسابرسان، تقلب مدیران و کیفیت مؤسسات حسابرسی نقش مهمی را در ادبیات مالی ایفا می‌کند. به احتمال زیاد تقلب مدیران و عدم افشائیات مناسب تحریف‌ها در کشورهایی که حمایت از سرمایه‌گذاران در آن‌ها ضعیف است، رخ می‌دهد زیرا هزینه انجام تخلف و الزام به پاسخگویی و اجرای قوانین در چنین کشورهایی کم‌رنگ است. این مطالعه ادبیات جاری را با استفاده از یک مجموعه داده در مورد تقلب مدیران و کم‌کاری‌های حسابرسان در بازارهای مالی که با بحران مواجه هستند گسترش می‌دهد. همچنین با در نظر گرفتن الزام جامعه‌ی حسابداران رسمی طی بخشنامه ابلاغی

به مؤسسات حسابرسی، نسبت به تعدیل افزایشی حداقل ۷۰ درصدی حق الزحمه‌ی حسابرسی در سال ۱۴۰۰ نسبت به سال گذشته، اولین مطالعه‌ای است که شواهد تجربی درباره تأثیرات این راهکار بر تقلب مدیران و افشاء تحریفات توسط حسابرسان را بررسی کرده است. تحقیقات آینده می‌توانند نقش ویژگی‌های رفتاری-احساسی مدیران و حسابرسان را در تعدیل رابطه‌ی بین تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی و تقلب مدیران و افشاء آن توسط حسابرسان با درگیر کردن عوامل فرهنگی مختلف بررسی کنند.

## منابع

- اسلام‌دوست، مهناز، رنجبر ناوی، رستم، چناری، حسن. (۱۴۰۰). تأثیر سازوکار برون‌سازمانی حاکمیت شرکتی بر مخاطره ریزش قیمت سهام با تأکید بر کیفیت گزارش‌گری مالی و تخصص حسابرسی در صنعت. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. ۲۸(۲)، ۲۲۶-۲۴۷.
- برزگر، قدرت‌الله، حساس یگانه، یحیی، حسنی همت‌آبادی، نسیم. (۱۴۰۰). پیامدهای گزارش‌گری مالی متقلبانه بر منابع انسانی شرکت‌ها، مدیریت منابع انسانی پایدار، ۳(۴)، ۱۵۳-۱۷۵.
- بزرگ‌اصل، موسی، بهشور، اسحاق، احمدی‌پاک، فرشته. (۱۴۰۰). خودشیفتگی مدیرعامل و ریسک تقلب در گزارش‌گری مالی با تأکید بر نقش حسابرسان و کمیته‌ی حسابرسی، دانش حسابداری، ۱۲(۲)، ۱۳۹-۱۵۵.
- پورحیدری، امید، قاسمیان سقی، علی. (۱۳۸۹). بررسی رابطه‌ی بین تغییرات جریان‌های نقدی عملیاتی و تغییرات سود تقسیمی با توجه به ویژگی‌های خاص شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار تهران، پیشرفت‌های حسابداری، ۲(۱۱)، ۳۹-۶۶.
- توکل‌نیا، اسماعیل. (۱۳۹۶). تخصص حسابرسی در صنعت، جریان نقد آزاد و مدیریت از طریق معاملات با اشخاص وابسته، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴(۱)، ۴۱-۶۰.
- خانی، ذبیح‌الله، رجب‌دري، حسین، صدری، ندا. (۱۳۹۹). رابطه‌ی کیفیت حسابرسی (اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی، تخصص حسابرسی در صنعت و دوره‌ی تصدی حسابرسی) و حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی با اظهارنظر حسابرسی نسبت به تداوم فعالیت، دانش حسابرسی، ۲۰(۷۹)، ۲۴۱-۲۵۸.
- خداداده شاملو، ناصر، بادآور نهندي، یونس. (۱۳۹۶). تأثیر تخصص حسابرسی در صنعت و دوره‌ی تصدی حسابرسی بر قابلیت مقایسه‌ی صورت‌های مالی با تأکید بر چرخه‌ی عمر شرکت، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۹(۲)، ۱۰۵-۱۲۷.
- خواجه‌ی، شکراله، ابراهیمی، مهرداد. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی بر احتمال وقوع تقلب در صورت‌های مالی: شواهدی از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی، ۷(۶۸)، ۴۱-۶۲.
- رستگاری، نجمه، مهدوی، غلامحسین. (۱۳۹۹). تخصص حسابرسی در صنعت و ساختار بازار حسابرسی، دانش حسابداری. ۱۱(۴)، ۹۷-۱۲۸.

- رضایی پیتنه‌نوئی، یاسر، عبداللهی، احمد. (۱۳۹۸). قابلیت مقایسه‌ی صورت‌های مالی و احتمال گزارش‌گری متقلبانه، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۱(۲)، ۸۹-۱۰۴.
- سرلک، نرگس، جودی‌چگنی، زهرا، حیدری‌سورشجانی، زهرا. (۱۳۹۹). رابطه‌ی تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با خطای حسابرسی و کیفیت سود در وضعیت رکود اقتصادی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۳)، ۳۶۰-۳۸۰.
- سید نژاد فهیم، سید رضا، زمانی، سمانه. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر میزان اصلاحات سود حسابرسی، مدیریت نوآوری و راهبردهای عملیاتی، ۱(۲)، ۱۴۰-۱۵۶.
- شکرخواه، جواد، احمدی پاک، فرشته، بهشور، اسحاق. (۱۴۰۰). نقش حسابربان مستقل و کمیته‌ی حسابرسی در کاهش ریسک تقلب با تأکید بر کاهش ناهمخوانی بین معیارهای مالی و غیرمالی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۸(۶۹)، ۲۹-۵۴.
- غلامی‌گیفان، سعیده، بذرافشان، آمنه، صالحی، مهدی. (۱۳۹۸). بررسی رابطه‌ی انحصار بازار حسابرسی با حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن ماده-ی ۹۹ قانون برنامه پنجم توسعه، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۱)، ۳۶۶-۳۹۶.
- قلی‌پور خانقاه، مهدی، جعفرپور، هومن، صارمی‌نیا، مهسا. (۱۴۰۰). ارتباط کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۴۰)، ۳۷۹-۳۹۰.
- کردستانی، غلامرضا، بهرام فر، نقی، امیری، علی. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر کیفیت افشا بر عدم تقارن اطلاعاتی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱(۴۱)، ۱۵۹-۱۷۸.
- ممشلی، رضا، کارشناسان، علی. (۱۳۹۸). تأثیر کیفیت حسابرسی بر بیش اطمینانی مدیران و احتمال گزارش‌گری متقلبانه: رویکرد چند بعدی ترکیبی، پژوهش‌های کاربردی در گزارش‌گری مالی، ۸(۱۵)، ۱۶۹-۲۰۸.
- نوبخت، مریم، برادران حسن‌زاده، رسول. (۱۳۹۶). تأثیر جریان نقد آزاد بر مدیریت سود واقعی و تصنعی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴(۳)، ۴۲۱-۴۴۰.
- نوبخت، مریم، نوبخت، یونس. (۱۴۰۰). نقش تعدیل‌گر استقرار کمیته‌ی حسابرسی و تخصص حسابرس در صنعت بر ارتباط بین جریان نقد آزاد و مدیریت سود واقعی. دانش حسابداری، ۱۲(۱)، ۱۱۱-۱۳۱.
- واعظ، سید علی، درسه، سید صابر. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر تخصص حسابرس در صنعت بر رابطه‌ی بین اجتناب از مالیات و خطر سقوط آتی قیمت سهام شرکت‌های دارویی و غیردارویی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، حسابداری سلامت، ۵(۱)، ۷۹-۱۰۶.
- واعظ، سید علی، منتظر حجت، امیرحسین، بنایی قدیم، رحیم. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر دقت و چسبندگی سود بر پاداش هیئت‌مدیره، حسابداری مالی، ۹(۳۴)، ۱۵۰-۱۷۴.
- یزدانی، بهزاد، لشگری، زهرا، محمدی‌نوده، فاضل. (۱۴۰۰). بررسی اهمیت اثربخشی کمیته‌ی حسابرسی در کاهش ریسک تقلب، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۳۷)، ۵۹-۶۷.

Alderman, C. W., & Deitrick, J. W. (1982). Auditor perceptions of time budget pressures and premature sign-offs: A replication and extension. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1(Winter), 54–68.

Alhababsah, S. (2019). Ownership structure and audit quality: An empirical analysis considering ownership types in Jordan. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 35, 71–84.

Alrashidi, R., baboukardos, D., & Arun, T. (2021). Audit fees, non-audit fees and access to finance: Evidence from India. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol43, June 2021, 100397

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (1978). Commission on auditors' responsibilities: Report, conclusions, and recommendations. New York: AICPA.

Andrew, C. C., Shuping, C., Adam, E., & Bin, M. (2018). Does Long-Term Earnings Guidance Mitigate Managerial Myopia?. [www.ssrn.com/abstract=2570037](http://www.ssrn.com/abstract=2570037)

Asthana, S. C., & Boone, J. P. (2012). Abnormal audit fee and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(August), 1–22.

Ball, R. (2009). Market and political/regulatory perspectives on the recent accounting scandals. *Journal of Accounting Research*, 47(2), 277–323.

Barzegar, G., Hasas yeganeh, Y., & Hasani Hemmat Abadi, N. (2021). Consequences of fraudulent financial reporting on companies human resources. *Journal of Sustainable Human Resource Management*, 3(4), 175-151. (In Persian)

Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Lapides, P. D. (2000). Fraudulent financial reporting: Consideration of industry traits and corporate governance mechanisms. *Accounting Horizons*, 14(4), 441–454.

Bozorgasl, M., Behshour, I., & Ahmadi Pak, F. (2021). Chief Executive Officer (CEO) Narcissism and Risk of Financial Reporting Fraud with Placing Emphasis on the Roles of Auditors and Audit Committees. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(2), 139-155. (In Persian)

Brown, A., & Ronen, J., (2012). "Handbook of Key Global Financial Markets, Institutions, and Infrastructure." 1st edition, Academic Press.

Caramanis, C., & Lennox, C. (2008). Audit effort and earnings management. *Journal of Accounting and Economics*, 45(1), 116–138.

Carp, M., & Istrate, C. (2021). Audit Quality under Influences of Audit Firm and Auditee Characteristics: Evidence from the Romanian Regulated Market. *Sustainability*, 13, 6924.

Change, W., & Choy, H. (2010). Audit partner characteristics and going concern opinions. Working paper, [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).

Charles, S. L., S. M. Glover., & Sharp, N. Y. (2010), The association between financial reporting risk and audit fees before and after the historic events surrounding SOX. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29(1), 15-39.

Chen, L., Krishnan, G., & Yu, W. (2018). The relation between audit fee cuts during the global financial crisis and earnings quality and audit quality. *Advances in Accounting*, 43(C), 14- 31.

Crutchley, C. E., Jensen, M. R. H., & Marshall, B. B. (2007). Climate for scandal: Corporate environments that contribute to accounting fraud. *Financial Review*, 42(1), 53–73.

Deangelo, L. (1981). Auditor independence, "low balling", and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3(August), 113–127.

Defond, M. L., Raghunandan, K., & Subramanyam, K. R. (2002). Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions. *Journal of Accounting Research*, 40(September), 1247–1274.

Dopuch, N., & King, R. (1996). The effects of lowballing on audit quality: An experimental market study. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 11(1), 45–68.

Dunn, K. A. & Mayhew, B. W. (2004). Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality, *Review of Accounting Studies*, 9(1), 35-58.

Eslamdoost, M., Ranjbar Navi, R., & Chenari, H. (2021). The Effect of External Corporate Governance Mechanism on the Stock Price Crash Risk with Emphasis on Financial Reporting Quality and Auditor Expertise in the Industry. *Accounting and Auditing Review*, 28(2), 226-247. (In Persian)

Fadilah, R, A., & Ftriany, F. (2021). The influence of client importance on the audit quality: A study to understand external auditor's role as the guardians of strong and justice organizations (Goal 16 sustainable development goals). *IOP Conf. Series: Earth and Environmental Science*, 716, 012117

Francis, J., LaFond, R., Olsson, P., & Schipper, K, (2005), The Market Pricing of Accruals Quality. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 39, 295 – 327.

Francis, J., Michas, P., & Yu, M. (2013). Office size of big 4 auditors and client restatements. *Contemporary Accounting Research*, 30(4), 1626–1661.

García-Lara, J. M., Beatriz, G., & Penalva, F. (2012). Accounting conservatism and the limits to earnings management. Available at <http://ssrn.com/abstract>

Gholami gifan, S., bazrafshan, A., & Salehi, M. (2019). Relation of Audit Market Concentration to Audit Fees and Audit Quality according to Article 99 of Fifth Development Plan Law. *Empirical Research in Accounting*, 9(1), 366-396. (In Persian)

Gholipour, M., jafarpoor, H., & sareminia, M. (2021). The Relationship between Audit Quality and Earnings Management in Companies Accepted Tehran Stock Exchange. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(40), 379-390. (In Persian)

Gupta, P., Krishnan, G., & Yu, W. (2011). Do auditors allow earnings management when audit fees are low? Working paper: Lehigh University.

Habib, A., Jiang, H., & Zhou, D. (2014). Audit quality and market pricing of earnings and earnings components in China. *Asian Review of Accounting*, 22(1), 20-34.

Halil, P., Wan Tahir, W, M, M., & Abd Jaber, F. (2013). Risk, Audit Fees and Fraud. Conference: IEBMC 2013 At: Kuantan

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.

Hegazy, M., Al Sabagh, A., & Handy, R. (2015). The effect of audit firm specialization on earnings management and quality of audit work. *Journal of Accounting and Finance*, 15(4), 143-164.

Hejazi, R., Sedaghatparast, E., & hemmati, A. (2021). The impact of information complexity on audit failures from corporate fraud. *Audit Research*, 1(1), 31-51. (In Persian)

Jenkins, D. S., and Velury, U. (2008). Does auditor tenure influence the reporting of conservatism earnings? *Journal of Accounting and public policy*, Vol 27, 115-132.

Jenkins, D. S., Kane, G. D., & Velury, U. (2009). Earnings Conservatism and Value Relevance Across the Business Cycle. *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 36, 1041 – 1058.

Johnson, E.N., Kidwell, L.A., Lowe, D.J., & Reckers, P.M.J. (2017). Who follows the

unethical leader? The association between followers' personal characteristics and intentions to comply in committing organizational Fraud. *Journal of Business Ethics*; forthcoming.

Kanapickiene, R., & Grundiene, Z. (2015). The Model of Fraud Detection in Financial Statements by Means of Financial Ratios. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Vol 213. 321 – 327

Kanodia, C., & Mukherji, A. (1994). Audit pricing, lowballing and auditor turnover: A dynamic analysis. *The Accounting Review*, 69(4), 593–615.

Khajavi, S., & Ebrahimi, M. (2017). Investigating the effect of audit variables on the probability of fraud in financial statements: Evidence from companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Auditing knowledge*, 7 (68), 41-62. (In Persian)

Khani, Z., Rajabudari, H., & Sadri, N. (2020). Relationship between audit quality (size of auditing firm, auditor specialization in industry and auditor tenure) and the auditor's unusual fee with the auditor's comments on the continuity of the activity. *Auditing knowledge*, 20 (79), 241-258. (In Persian)

Khodadadeh Shamloo, N., & Badavar Nahandi, Y. (2017). The Effect of Auditor Industry Specialization and Auditor Tenure on Comparability of Financial Statements by Emphasis on Firm's Life-Cycle. *Journal of Financial Accounting Research*, 9(2), 105-127. (In Persian)

Kordeštani, G., Bahramfar, N., & Amiri, A. (2019). The effect of disclosure quality on information asymmetry. *Financial accounting and auditing research the financial Accounting and Auditing Researches*, 11(42), 159-178. (In Persian)

Lim, C.-Y., & Tan, H.-T. (2008). Non-audit service fees and audit quality: The impact of auditor specialization. *Journal of Accounting Research*, 46(1), 199–246.

Mamashli, R., & karshenasan, A. (2020). The Effect of Audit Quality on Managerial Over Confidence and the possibility of Fraudulent Reporting: Multi-Dimensional (Hybrid) Approach. *Applied Research in Financial Reporting*, 8(2), 169-208. (In Persian)

Mande, V., & Son, M. (2011). Do audit delays affect client retention? *Managerial Auditing Journal*, 26(1), 32-50.

Mohammad Rezaei, F. & Mohd-Saleh, N. (2017). Auditor switching and audit fee discounting: the Iranian experience. *Asian Review of Accounting*, 25 (3), 335-360.

Neal, T.L., & Riley, R. R. (2004). Auditor industry specialist research design. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 169-177.

Nikbakht, M., Bozorg Asl, M., Azadi, K., & Tasaddi Kari, M. (2021). Comparison of Organizational and Audit Institutions' Views on Determining the Factors Affecting Audit Fees Using Fuzzy Logic. *Audit Research*, 1(1), 71-90. (In Persian)

Nobakht, M., & Baradaran Hassanzadeh, R. (2017). Impact of Free Cash Flow on Real and Artificial Earnings Management. *Accounting and Auditing Review*, 24(3), 421-440. (In Persian)

Nobakht, M., & Nobakht, Y. (2021). The Moderating Role of Establishing the Audit Committee and Auditor's Expertise in the Industry on the Relationship between Free Cash Flow and Real Earnings Management. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(1), 111-131. (In Persian)

Orlik, R. (2011). Lords accuse auditors of “dereliction of duty” accountancy age, march 30. Available at <http://www.accountancyage.com/aa/news/2038452/lords-accuseauditors-dereliction-duty>.

Pourhaidari, O. & Gasemian, A. (2010). The Impact of Firm-Specific Attributes on the Relevance of Cash Flow and Dividend Changes. *Journal of Accounting Advances*. 2(1), 39-66.



(In Persian)

Qin, R. (2021). Identification of Accounting Fraud Based on Support Vector Machine and Logistic Regression Model. *Hindawi Complexity*. Article ID 5597060, 11 pages <https://doi.org/10.1155/2021/5597060>

Raštegari, N., & Mahdavi, G. (2020). Auditor Specialization in the Industry and Audit Market Structure. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(4), 97-128. (In Persian)

Ravisankar, P., Ravi, V., Rao, G. R., & Bose, I. (2011). Detection of financial statement fraud and feature selection using data mining techniques. *Decis. Support Syst*, 50, 491-500.

Reckers, P. M., Wheeler, S. W., & Wing, B. W. (1997). A comparative examination of auditor premature sign-offs using the direct and the randomized response methods. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 16 (Spring.), 69-78.

Reguera-Alvarado, N., Fuentes, P., & Laffarga, J. (2019). Do auditors mitigate earnings management during economic crisis? *Spanish Accounting Review*, 22(1), 6-20.

Reichelt, K. J., & Wang, D. (2010). National and office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality. *Journal of Accounting Research*, 48, 3, 647-686.

Rezaee, Z., & Riley, R. (2010). *Financial Statement Fraud-Prevention and Detection*. 2nd edition, John Wiley & Sons, Inc.

Rezaei Pitenoei, Y., & Abdollahi, A. (2019). Financial statements comparability and the likelihood of fraudulent reporting. *Journal of Financial Accounting Research*, 11(2), 89-104. (In Persian)

Sarlak, N., Joudaki Chegeni, Z., & Heidari Surshjani, Z. (2020). The Relationship between Audit Fee Discount and Audit Error and Earnings Quality in Times of Recession. *Accounting and Auditing Review*, 27(3), 360-380. (In Persian)

Sawangarrearak, S., & Thanathamatee, P. (2021). Detecting and Analyzing Fraudulent Patterns of Financial Statement for Open Innovation Using Discretization and Association Rule Mining. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 7, 128.

Seyed Nezhad Fahim, S., & Zamani, S. (2020). The Effect of Audit Quality on the Audit Adjustments to Earnings. *Innovation Management and Operational Strategies*, 1(2), 140-156. (In Persian)

Sheikh, A. Q., & Siddiqui, D. A. (2020). Impact of Audit Fees and Audit Firm's Reputation on Audit Quality: Evidence from Listed Companies from Pakistan. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3681321>

Shekarkhah, J., ahmadi pak, F., & Behshour, I. (2021). The Role of Independent Auditors and Audit Committees in Mitigating the Fraud Risks with Emphasis on the Reduction of Inconsistencies between Financial and Non-Financial Measures. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 18(69), 29-54. (In Persian)

Srinidhi, B., & Gul, F. (2007). The differential effects of auditors' non-audit and audit fees on accrual quality. *Contemporary Accounting Research*, 24 (Summer), 595-629.

Stanley, J. D. (2011). Is the Audit Fee Disclosure a Leading Indicator of Client's Business Risk? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(3), 157-179.

Tavakolnia, E. (2017). Auditor Industry Specialization, Free Cash Flow and Earning Management through Related Party Transactions. *Accounting and Auditing Review*, 24(1), 41-60. (In Persian)

Vaez, S, Ali., Montazer Hojjat, A, H., & Bonabi Ghadim, R. (2017). Investigating the effect of accuracy and profit stickiness on board-reward. *Financial Accounting Quarterly*, 9 (34), 150-

174. (In Persian)

Vaez, S., Dorseh, S. (2016). Investigating the Effect of Auditor Specialization in Industry on the Relationship between Tax Avoidance and the Risk of Future Stock Price Crash of Pharmaceutical and Non-pharmaceutical Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Health Accounting*, 5(1), 79-106. (In Persian)

Weil, J. (2004). Tracking the numbers. Outside audit: Fannie paid little for its audits. *Wall Street Journal* (October 6: C1).

Whitehouse, T. (2010). Audit firms told to step up their scrutiny. <http://www.complianceweek.com/audit-firms-told-to-step-up-their-scrutiny/article/192994/>

Willenborg, M. (2002). Discussion of brand name audit pricing, industry specialization, and leadership premiums post-big 8 and 6 mergers. *Journal of Accounting and Economics*, 33, 91-115.

Yao, J., Pan, Y., Yang, S., Chen, Y., & Li, Y. (2019). Detecting Fraudulent Financial Statements for the Sustainable Development of the Socio-Economy in China: A Multi-Analytic Approach. *Sustainability*, 11(6), 1579.

Yazdani, B. (2021). Investigating the importance of audit committee effectiveness in reducing fraud risk. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(37), 59-67. (In Persian)

