



The Effect of Audit Fee Discount on its Compensation and the Quality of Accounting Information with an Emphasis on the Role of the Auditor's Expertise

seyed hesam vaghfi¹, sedigheh Kamranrad², Sekine Barasalani³

Received: 2022/09/24

Approved: 2022/11/20

Research Paper

Abstract

The role of the independent auditor in evaluating the quality of the financial statements impartially and in assuring investors of the validity of the financial statements prepared by management is important. However, the quality of audit services provided by auditors is heterogeneous and is affected by factors such as audit fees. The main purpose of this study is to investigate the relationship between auditing fee reduction and compensation and the quality of accounting information with emphasis on the role of auditor expertise in companies listed on Iran's capital market. This research is of descriptive correlation type and is based on an analysis of panel data. The independent variable in this study includes auditing fee reduction and the dependent variable of accounting information quality and auditing fee compensation. The examined sample was obtained by systematic elimination method including 86 companies listed on the Tehran Stock Exchange during a ten-year period from 2011 to the end of 2021. The results show that there is a significant direct relationship between the reduction of the audit fee and its compensation, but the expertise of the auditor has no significant effect on this relationship. Also, the reduction of auditing fees does not have a significant effect on the quality of accounting information.

Key Words: Audit Fee Discount, Accounting Information Quality, Audit Fee Compensation, Auditing Expertise.

 10.22034/JPAR.2022.562600.1116

1. Assistant Professor, Department of Management, Economics and Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) vaghfi@pnu.ac.ir

2. Assistant Professor of Accounting, Department of Management, Economics and Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran. kamranrad@pnu.ac.ir

3. MSc. of Accounting, Emam Reza International University, Mashhad, Iran. barsalani@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

تأثیر تخفیف حق الزحمه حسابرسی بر جبران آن و کیفیت اطلاعات حسابداری با تأکید بر نقش تخصص حسابرس

سید حسام وقفی^{۱*}، صدیقه کامران راد^۲، سکینه برسلائی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۰۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۸/۲۹

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

نقش حسابرس مستقل در ارزیابی بی‌طرفانه کیفیت صورت‌های مالی و اطمینان دادن به سرمایه‌گذاران در خصوص اعتبار صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت، مورد توجه است. اما کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط حسابرسان ناهمگون است و تحت تأثیر عواملی مانند حق الزحمه حسابرسی قرار می‌گیرد. هدف اصلی این پژوهش بررسی رابطه تخفیف حق الزحمه حسابرسی با جبران آن و کیفیت اطلاعات حسابداری با تأکید بر نقش تخصص حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سرمایه ایران است. این پژوهش از نوع توصیفی - همبستگی و مبتنی بر تحلیل داده‌های تابلویی است. متغیر مستقل در این پژوهش تخفیف حق الزحمه حسابرسی و متغیر وابسته کیفیت اطلاعات حسابداری و جبران تخفیف حق الزحمه حسابرسی می‌باشد و برای بررسی دقیق‌تر از متغیر تخصص حسابرس در صنعت به عنوان تعدیل‌گر به روش رگرسیون استفاده شده است. نمونه مورد بررسی که به روش حذف سیستماتیک محاسبه شده است شامل ۸۶ شرکت پذیرفته شده در بازار سرمایه ایران طی دوره زمانی ده ساله از سال ۱۳۹۰ تا پایان سال ۱۳۹۹ است. نتایج نشان می‌دهد که بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی با جبران آن رابطه معنادار مستقیمی وجود دارد، اما تخصص حسابرس بر رابطه مذکور تأثیر معنی‌داری ندارد. همچنین تخفیف حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیر معناداری ندارد.

واژه‌های کلیدی: تخفیف حق الزحمه حسابرسی، کیفیت اطلاعات حسابداری، جبران حق الزحمه حسابرسی، تخصص حسابرس

doi: 10.22034/JPAR.2022.562600.1116

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران (نویسنده مسئول) vaghfi@pnu.ac.ir
 ۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. kamranrad@pnu.ac.ir
 ۳. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام رضا، مشهد، ایران. barsalania@gmail.com
- <http://article.iacpa.ir>

۱- مقدمه

قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، یکی از موضوع‌های مورد علاقه بسیاری از محققان حسابرسی است و تاکنون مطالعات زیادی در این زمینه انجام شده است. اگرچه روش تحقیق مورد استفاده در این مطالعات تا حدودی با یکدیگر متفاوت است، ولی اکثر آن‌ها یک هدف عمده را دنبال می‌کنند و آن تشخیص عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی است. آگاهی از این عوامل هم برای صاحبکار و هم برای حسابرس مفید است. برای بسیاری از صاحبکاران، حق‌الزحمه حسابرسی رقمی درخور توجه است. اگرچه ممکن است در شرکت‌های بزرگ با حجم فروش و نقدینگی بالا یا برخی شرکت‌های دولتی، توانایی پرداخت این هزینه به راحتی میسر باشد، ولی اکثر شرکت‌های تجاری کوچک یا آنهایی که از وضعیت مالی مناسبی برخوردار نیستند، رقم هزینه می‌تواند بسیار بااهمیت و سنگین باشد؛ هزینه‌ای که ناگزیرند آن را پرداخت کنند. در نتیجه، از منظر صاحبکار، با شناخت عوامل مؤثر بر میزان حق‌الزحمه حسابرسی، هم با مذاکره و چانه‌زنی بر سر آنها و هم با کنترل این عوامل در داخل سازمان، می‌توان موجبات کاهش چنین هزینه‌ای را فراهم آورد و تحمل آن را آسانتر نمود (باهویان^۱ و همکاران، ۲۰۲۰).

اهمیت و ضرورت پژوهش از آنجا است که تخفیف اخذ شده ممکن است در سال‌های آتی جبران شود اما زیان‌های احتمالی وارد شده بر کیفیت اطلاعات و کیفیت صورت‌های مالی قابل جبران نباشد. در حال حاضر حسابرسان مستقل اصلی‌ترین گروه حرفه‌ای در جامعه می‌باشند که به عنوان یک عامل نظارتی با اعتبار بخشی به صورت‌های مالی برای استفاده‌کنندگان اطلاعات، اطمینان نسبی در خصوص شفافیت گزارشگری مالی، فراهم می‌آورند. سرمایه‌گذاران علاوه بر کمیت اطلاعات، کیفیت اطلاعات را نیز مدنظر قرار می‌دهند، از طرف دیگر وظیفه اعتباردهی حسابرسان سبب می‌شود تا حسابرسان در گزارشگری خود به کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی توجه بیشتری نمایند (پیری و همکاران، ۱۳۹۳).

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

حسابرسی و حق‌الزحمه آن

با تشکیل شرکت‌های بزرگ و تفکیک مالکیت از مدیریت، زمینه برای ظهور مفهوم حاکمیت شرکتی فراهم شد. حاکمیت شرکتی قوانین، مقررات، ساختارها، فرآیندها، فرهنگ‌ها و سیستم‌هایی است که موجب دستیابی به هدف‌های پاسخگویی، شفافیت، عدالت و رعایت حقوق ذینفعان می‌شود (حساس‌یگانه و معیری، ۱۳۸۷). هدف اولیه ارایه اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی در بازار سرمایه، کمک به تصمیم‌گیری و قضاوت مطمئن‌تر ذینفعان است. زیرا، گزارش‌های باکیفیت‌تر، منجر به تصمیمات و قضاوت‌های باکیفیت و مفیدتر برای استفاده‌کنندگان می‌شود. هدف ثانویه کیفیت اطلاعات گزارش شده، پیام‌دهی به مشارکت‌کنندگان در تولید و انتشار اطلاعات است؛ که با چه کیفیتی به ایفای وظایف خود می‌پردازند؛ و البته حسابرسان به دلیل ارائه خدمات حسابرسی، نقش مهمی در جهت حفظ منافع عمومی در بازارهای سرمایه ایفا می‌کنند؛

زیرا، گزارش‌های حسابرسی، یکی از مواردی است که به عنوان راهنمای سرمایه‌گذاران در هنگام تصمیم‌گیری استفاده می‌شود و کیفیت پایین این گزارش‌ها، می‌تواند به تخصیص نامناسب منابع در جامعه منجر شود (دارابی و همکاران، ۱۴۰۰). از سویی حسابرسی توسط حسابرسان حرفه‌ای مستقل، می‌تواند نقش عمده‌ای در بهبود کیفیت اطلاعات مالی ایفا کند، اما حسابرسان زمانی می‌توانند این نقش را به خوبی اجرا کنند که خدمات حسابرسی ارائه شده باکیفیت باشد و مطابق تعریف دی آنجلو، حسابرسان برای ارائه خدمات باکیفیت باید حق‌الزحمه مناسبی دریافت کنند تا بتوانند بودجه کافی برای کار حسابرسی اختصاص دهند (یاری و همکاران، ۱۴۰۱). موج اخیر رسوایی شرکت‌های سهامی بزرگ دنیا موجب شد شرکت‌ها به بهبود سازوکارهای حاکمیت شرکتی و افزایش شفافیت در اطلاعات حسابداری توجه ویژه‌ای داشته باشند. با توجه به ساختار متنوع شرکت‌های سهامی عام، کیفیت نظارت بر فعالیت‌های مدیران در بین شرکت‌های مختلف متفاوت است. برای رقابت به غیر از توجه به کیفیت، مؤسسات حسابرسی به دنبال بهینه نمودن حق‌الزحمه خود و ارائه بهترین پیشنهاد برای شرکت‌ها می‌باشند. به همین منظور، آگاهی از تأثیرات حق‌الزحمه حسابرسی می‌تواند بسیار مفید باشد (چن^۲ و همکاران، ۲۰۱۰).

آنچه برای حسابرس در فرآیند قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی حائز اهمیت می‌باشد عواملی است که می‌تواند بر حق‌الزحمه خدمات حسابرسی اثرگذار باشد. از آنجا که تنها محرک حق‌الزحمه خدمات حسابرسی، تلاشی است که حسابرس بر مبنای ریسک موجود در هر کار حسابرسی جهت ارزیابی صورت‌های مالی و ارائه اظهارنظر حرفه‌ای خود صورت می‌دهد، بنابراین می‌توان عوامل اثرگذار بر حجم فعالیت‌های حسابرسی را در سطح هر کار حسابرسی به عنوان عوامل اثرگذار بر حق‌الزحمه خدمات حسابرسی در آن کار دانست. به همین دلیل حسابرسان در عمل برای پذیرش صاحب‌کار در هر دوره چک لیست‌هایی را تهیه می‌نمایند که در آن عوامل اثرگذار بر ریسک و نتیجتاً حجم کار حسابرسی در نظر گرفته شده و پس از کسب اطلاعات مورد نیاز، از این چک لیست‌ها در فرآیند قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی استفاده می‌کنند. عواملی که در قالب ویژگی‌های فعالیت‌های اختصاصی واحد مورد رسیدگی قابل شناسایی هستند عبارتند از: نوع صنعت، سیستم حسابداری و کنترل داخلی، وضعیت اقتصادی، تعداد اقلام و سرجمع عناصر صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی از جمله دارایی‌ها، حساب‌های دریافتی، حساب‌های پرداختی، درآمدها، شرکت‌های فرعی و وابسته به علاوه دفعات ارائه خدمات حسابرسی به هر واحد مشخص، علت تغییر حسابرس در صورت حسابرسی نخستین؛ غیر از موارد فوق عوامل دیگری همچون پایان سال مالی واحد مورد رسیدگی به واسطه اثرات فصلی کار حسابرسی و یا خدمات مورد نیاز صاحب‌کار هم می‌تواند بر حق‌الزحمه خدمات حسابرسی اثرگذار باشد (رحیمی و همکاران، ۱۳۹۷).

تخصص حسابرس در صنعت

نظریه‌های اقتصادی بیانگر آن است که حرفه حسابرسی با یافتن راه‌های جدیدی برای تمایز قائل شدن بین خدمات خاص در موسسه‌های حسابرسی به بلوغ و پیشرفت رسیده است. یکی

از این ابزارها تخصص‌گرایی در صنعت است. هوگان و جتر^۳ (۱۹۹۹) دریافتند که موسسه‌های حسابداری دارای نام تجاری، تلاش‌هایی را برای افزایش سطح تخصص‌شان انجام می‌دهند. آنها سعی می‌کنند تا بر روی مقررات صنعت و ویژگی‌های صنعتی که ریسک دعوی حقوقی نسبتاً کم، رشد سریع، با صاحبکاران نسبتاً بزرگی دارند متمرکز گردند. واژه تخصص اغلب معادل کیفیت فرض می‌شود. انتظار می‌رود که متخصصین در مقام مقایسه با غیرمتخصصین کیفیت بالاتر و خدمات بیشتری را به همراه حسابداری عرضه نمایند (پورکریم، ۱۳۸۸). تحقیقات بسیاری در مورد تقاضا برای حسابداری‌های با کیفیت متفاوت در ادبیات پیرامون انعقاد قراردادهای نمایندگی وجود دارد. استدلالی که در این خصوص مطرح می‌شود این است که هنگامی که هزینه‌های نمایندگی افزایش پیدا می‌کند، تقاضا برای حسابداری‌های با کیفیت بالا افزایش می‌یابد. این امر یا به طور داوطلبانه توسط مدیران به عنوان یک ساز و کار رابط صورت می‌گیرد یا از بیرون به صورت یک سازوکار کنترلی توسط سهامداران و یا دارندگان بدهی تحمیل می‌شود (واتز و زیمرمن^۴، ۱۹۸۶). به طور کلی، فرض می‌شود تقاضا برای حسابداری و به طور خاص برای حسابداری با کیفیت متفاوت، راهکاری کارا برای مسائل پیرامون انعقاد قراردادهای با هزینه‌های هنگفت است. بدون شک، تخصص صنعت بر ماهیت تجربه و کار حسابداری و دستیابی به مهارت تأثیر می‌گذارد و ممکن است برای متخصصان انفرادی شرایطی را فراهم کند تا بهتر مسائل و موضوع‌های پیرامون خاص صنعت را شناسایی کنند و مورد توجه قرار دهند (سالامان و شیلد^۵، ۱۹۹۵). با افزایش تخصص صنعت در سطح انفرادی، تخصص صنعت در سطح شرکت افزایش می‌یابد. مزایای تخصص حسابداری در صنعت در سطح شرکت انباشت شده و افزایش می‌یابد، زیرا تخصص صنعت انتقال دانش به دست آمده و فناوری ایجاد شده را از یک صاحبکار به سایر صاحبکاران مشابه تسهیل می‌کند. بنابراین، انتظار می‌رود حسابرسان متخصص صنعت، حسابداری‌های با کیفیت بالاتری نسبت به غیر متخصصان فراهم کنند (یو^۶، ۲۰۰۸).

کیفیت اطلاعات

امروزه دستگاه‌های اطلاعاتی حسابداری نقش بسیار مهمی در گردش فعالیت سازمان‌ها ایفا نموده و در مجموعه محیط اقتصادی کشورها، وظیفه‌ای با اهمیت بر عهده دارند. بسیاری از تصمیمات اقتصادی بر اساس اطلاعات حاصل از این دستگاه‌ها اتخاذ می‌شوند و سهم عمده‌ای از مبادلات اوراق بهادار، به خرید و فروش سهام شرکت‌ها اختصاص دارد که آن نیز به نوبه خود، می‌تواند تحت تأثیر ارقام و اطلاعات حسابداری باشد، کیفیت اطلاعات یکی از انتظارات در بازار سرمایه به شمار می‌رود. این اعتقاد به صورت گسترده وجود دارد که کیفیت گزارشگری مالی مستقیماً بر بازارهای سرمایه اثرگذار است. همچنین کیفیت اطلاعات اثر مستقیمی بر عدم تقارن اطلاعاتی دارد و از این طریق، نقش مهمی را در تعیین هزینه سرمایه ایفا می‌کند، پیامد کیفیت ضعیف اطلاعات حسابداری، شامل کاهش کیفیت محیط اطلاعاتی شرکت، افزایش اصطکاک بازار در قالب عدم تقارن اطلاعاتی، اطلاعات ناقص و کاهش نقدشوندگی است؛ بنابراین کیفیت

اطلاعات حسابداری از مهمترین مباحث مطرح در حسابداری و دغدغه همیشگی آن بوده است (خوشکار و همکاران، ۱۴۰۰). گزارشگری مالی با کیفیت بالا، اتخاذ تصمیم‌های آگاهانه‌تر توسط سرمایه‌گذاران را تسهیل و در هدایت این سرمایه‌ها به سمت تخصیص بهینه منابع کمک می‌کند، پژوهش‌های بسیاری بر این باور تأکید کرده‌اند که بهبود کیفیت گزارشگری مالی، کاهش ریسک اطلاعات، افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران، ارتقای عملکرد و نقدینگی بازارهای مالی و در نهایت کاهش بازده موردانتظار را سبب می‌شود (بارث، لی و مک کلر^۷، ۲۰۲۲، تیموری و همکاران، ۱۴۰۰). بخش عمده اطلاعاتی که در سازمان‌ها جهت تصمیم‌گیری مدیران موردنیاز است، اطلاعات حسابداری است. اطلاعات حسابداری شامل افراد، شیوه‌ها و روش‌های فناوری اطلاعات است. بیشتر تصمیم‌گیری‌های مدیران را تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و انتخاب راه‌کارهای مناسب برای بهبود عملکرد سازمان تشکیل می‌دهد. از آنجا که حسابداری در پی اندازه‌گیری و ارائه اطلاعات اقتصادی به استفاده‌کنندگان برای قضاوت و تصمیم‌گیری‌های آگاهانه است، آن را به‌عنوان یک سیستم اطلاعات می‌شناسیم. بنابراین برای موفقیت سازمان‌ها با توجه به اهمیت و تأثیرگذاری گزارش‌های قابل استخراج و ارائه از سیستم اطلاعات حسابداری، مدیران در تصمیم‌گیری‌ها به بهره‌برداری صحیح از اطلاعات باکیفیت این سیستم نیازمند هستند (ثمره‌سندی و همکاران، ۱۳۹۴). فرانسیس^۸ و همکاران (۲۰۰۵) بیان کردند که کیفیت اطلاعات از دو منبع با عناوین «ویژگی‌های ذاتی» و «ویژگی‌های سیستم گزارشگری (اختیاری)» ناشی می‌شود. ویژگی‌های ذاتی ناشی از مدل کسب‌وکار و محیط عملیاتی شرکت است و ویژگی‌های سیستم گزارشگری مالی از سیستم حسابداری و فرآیند گزارشگری مالی شرکت ناشی می‌شود.

تخفیف حق الزحمه حسابرسی، تخصص حسابرس و کیفیت اطلاعات حسابداری

حسابرسی موجب کاهش احتمال بروز عدم تقارن اطلاعاتی بین سرمایه‌گذاران و مدیران می‌شود. گزارش حسابرسی عامل کلیدی در واکنش بازار به شمار می‌آید، اما این واکنش به کیفیت حسابرسی بستگی دارد (انورخطیبی و همکاران، ۱۳۸۹). رسالت حسابرسی، اعتباربخشی به گزارشگری مالی و اعتمادسازی برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است، از این رو، می‌بایست حق الزحمه درخور شأن حرفه حسابرسی و متناسب با اهمیت عملیات در نظر گرفته شود. حسابرسی مستقل، مبنایی برای شفافیت اقتصادی، اعتماد مردم و جامعه به بازار سرمایه و پاسخگویی دولت در برابر مردم فراهم می‌آورد. از همین رو، حق الزحمه پایین و رقابت ناسالم در این زمینه، پایه‌های حرفه حسابرسی را به لرزه درمی‌آورد. وضعیت رقابتی کنونی در حرفه حسابرسی، مؤسسه‌ها و سازمان‌های حسابرسی را به سوی حسابرسی‌های مؤثر سوق داده است؛ اما در حال حاضر، یکی از مناقشات اصلی حرفه حسابرسی، تعیین حداقل بهای حق الزحمه حسابرسی و نرخ‌شکنی برخی از مؤسسه‌های حسابرسی است (سرلک و همکاران، ۱۳۹۹). تخفیف‌دهی روشی برای تعیین حق الزحمه‌های حسابرسی کمتر از هزینه‌های حسابرسی برای رقابت بهتر برای جذب مشتریان بزرگ و معتبر می‌باشد (دسیر^۹ و همکاران، ۲۰۱۴). مدت زیادی

است که نهادهای نظارتی و متخصصین در مورد تأثیر احتمالی تخفیف‌دهی بر استقلال حسابرس و کیفیت اطلاعات حسابداری ابراز نگرانی می‌کنند. تخفیف‌دهی ممکن است انگیزه‌ای قوی برای حسابرس ایجاد کند تا مشتری را در سال‌های بعدی حفظ کند و بدین وسیله در آینده برای جبران حق‌الزحمه‌های از دست رفته اولیه، جریان درآمدی مداوم تضمین شده‌ای داشته باشد. حسابرسان تخفیف‌دهنده که سعی در بازگشت حق‌الزحمه‌های اولیه از دست رفته دارند در مقایسه با سایر حسابرسان انگیزه‌های قوی‌تری برای حفظ مشتریان خود دارند. بنابراین، بازگشت حق‌الزحمه‌های اولیه از دست رفته در سال‌های آینده ممکن است به قیمت کاهش کیفیت حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری در نهایت در آن سال‌ها تمام شود. دی آنجلو^{۱۱} (۱۹۸۱) از دیدگاه نظری چنین استدلال می‌کند که به دلیل رقابت حسابرسی بالا یا هزینه‌های بالا در حسابرسی‌های اولیه، حسابرسی‌های اولیه پرهزینه است، حسابرسان فعلی از حسابرسی‌های آتی درآمدی شبیه به رانت کسب می‌کنند. چنین شبهه رانت‌هایی منجر به تخفیف در حق‌الزحمه‌های حسابرسی در سال اول می‌شود. در یک مطالعه نظری دیگر، دای^{۱۱} (۱۹۹۱) بیان می‌کند که عدم تقارن اطلاعاتی باعث تخفیف در حق‌الزحمه‌های حسابرسی اولیه می‌شود. دای (۱۹۹۱) پیش بینی می‌کند که تخفیفات حق‌الزحمه‌های حسابرسی تنها زمانی اتفاق می‌فتد که رقابت بین حسابرسان شدید است، نه زمانی که حق‌الزحمه‌های حسابرسی به طور علنی افشا می‌شود. حسابرسان تخفیف‌دهنده برای بازگشت تخفیفات در حق‌الزحمه‌های اولیه انگیزه کافی دارند، زیرا آنها به امید حفظ مشتریان در سال‌های بعد، حق‌الزحمه‌های پایینی در سال اول پیشنهاد می‌کنند. بنابراین، ممکن است برای حسابرسان فعلی در طول زمان یک انحصار اتفاق بیافتد و با اخذ حق‌الزحمه‌های بالاتر در سال‌های بعد، سعی در جبران حق‌الزحمه‌های از دست رفته اولیه کنند (NASBA، ۲۰۱۰). حسابرسانی که در صنعت مورد نظر تخصص دارند به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت می‌توانند حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام دهند. به علاوه، هر قدر مؤسسه حسابرسی تجربه بیشتری در صنعت خاصی کسب نماید، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه بیشتری به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت برتر پیدا می‌کند (مجتهدزاده و آقایی، ۱۳۸۳). کراس ول^{۱۳} و همکاران (۱۹۹۵) شواهدی را پیرامون این که چنین سرمایه‌گذاری‌هایی می‌توانند با حاشیه حق‌الزحمه‌های حسابرسی جبران شوند، ارائه نموده‌اند. مطالعه آنها مشخص کرد که حسابرسان دارای نام تجاری و متخصص در صنعتی خاص در مقایسه با حسابرسان دارای نام تجاری و غیرمتخصص، ۳۴ درصد حاشیه حق‌الزحمه‌ای بیشتر کسب نموده‌اند (حساس‌یگانه و قنبریان، ۱۳۸۵). هوگان و جتر (۱۹۹۹) با اثبات رابطه مؤسسات معتبر حسابرسی و متخصص در صنعت خاص و افزایش سهم بازار آنها در طول زمان، توضیحات بیشتری را درباره متخصص صنعت ارائه نموده‌اند. همچنین آنان در تلاش برای افزایش کیفیت حسابرسی به طور ضمنی به تخصص‌گرایی در صنعتی خاص اشاره کرده‌اند (حساس‌یگانه و قنبریان، ۱۳۸۵). در تحقیقاتی از جمله مطالعه دیس و گیروکس^{۱۴} (۱۹۹۶) گزارش شده است که علیرغم حق‌الزحمه‌های حسابرسی پایین‌تر، کیفیت حسابرسی و ساعات حسابرسی در آن

سال‌های بیشتر است (جانسون^{۱۵} و همکاران، ۲۰۰۲؛ کارسلو و ناگی^{۱۶}، ۲۰۰۴؛ گال^{۱۷} و همکاران، ۲۰۰۷). دوپاچ و کینگ^{۱۸} (۱۹۹۱) پژوهش‌هایی را انجام داده و نشان می‌دهند که تخفیف دهی باعث نمی‌شود حسابرس تلاش کمتری کند. جانسون و همکاران (۲۰۰۲) استدلال می‌کنند که دانش کمتر در مورد مشتری در سال‌های اولیه حسابرسی ممکن است باعث کاهش احتمال تشخیص تحریف شود، نه ایجاد لطمه به استقلال حسابرس. به همین ترتیب، دیس و گیروکس (۱۹۹۶) و گال^{۱۹} و همکاران (۲۰۰۹) نتیجه می‌گیرند که ظاهراً کیفیت پایین سود در تحقیقات آن‌ها با فقدان اطلاعات کافی در مورد مشتری مرتبط است، نه با برآورد دسته پایین حق الزحمه حسابرسی. با این حال، استنلی^{۲۰} و همکاران (۲۰۱۵) شواهدی را نشان می‌دهند مبنی بر اینکه برآورد دسته پایین حق الزحمه حسابرسی کیفیت حسابرسی (کیفیت اطلاعات حسابداری) را کاهش می‌دهد در نتیجه می‌توان چنین عنوان نمود که یکی از دلایلی که در تحقیقات قبلی بین تخفیف دهی و کیفیت حسابرسی (کیفیت اطلاعات حسابداری) رابطه معناداری مشاهده نشده است این باشد که حسابرسان تخفیف‌دهنده ممکن است برای حفظ اعتبار خود کیفیت حسابرسی را به خطر نیندازند. اگر مشوق‌های مبتنی بر بازار، مانند پرهیز از پرونده‌های قضایی و حفظ اعتبار باعث شود حسابرسان تخفیف‌دهنده به حفظ کیفیت حسابرسی در دوره‌های بعدی ترغیب شوند و از کیفیت اطلاعات حسابداری کاسته نشود (چو^{۲۱} و همکاران، ۲۰۲۰).

یاری و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی حق الزحمه حسابرسی: نقش آیین‌نامه تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی پرداختند. نتایج حاصل از برآورد مدل تفاضلی نوع اول نشان می‌دهد که بین حق الزحمه حسابرسی و آیین‌نامه تعیین حق الزحمه، رابطه معناداری وجود ندارد. چنین یافته‌ای با مدل سطح حق الزحمه حسابرسی نیز پشتیبانی شده است. با وجود پیش‌بینی جامعه حسابداران رسمی ایران، آیین‌نامه تعیین حق الزحمه حسابرسی به‌عنوان محرکی برای افزایش قدرت چانه‌زنی حسابرسان در مذاکرات تعیین حق الزحمه، به افزایش سطح حق الزحمه حسابرسی منجر نشده است. چنین یافته‌ای بیانگر رعایت شکلی آیین‌نامه به‌جای رعایت واقعی آن است؛ زیرا به نظر می‌رسد هزینه رعایت واقعی این آیین‌نامه، بیش از سطح حق الزحمه حسابرسی باشد. دارابی و همکاران (۱۴۰۰) به تبیین رابطه بین کیفیت حسابرسی، استقلال حسابرس، حق الزحمه حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. نتایج به‌دست آمده بیان‌کننده وجود رابطه معنی‌دار و مستقیم (مثبت) بین کیفیت حسابرسی، استقلال حسابرس و حق الزحمه حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های بیمه‌ای در ایران می‌باشد.

سلیمانی و شکریان برنجستانکی به بررسی تخفیف حق الزحمه حسابرسی، احتمال تقلب و افشا تحریف بااهمیت: واکاوی نقش تعدیل‌گری کیفیت حسابرسی طی سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۹ پرداختند. نتایج نشان داد تخفیف حق الزحمه حسابرسی تأثیر منفی (و مثبت) بر افشا تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان (و احتمال تقلب مدیران صاحبکار) دارد، همچنین نتایج نشان‌دهنده رابطه بین به‌کارگیری مؤسسات حسابرسی دارای کیفیت با افشا تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان و احتمال تقلب مدیران صاحبکار و نیز تأیید تأثیر تعدیلی این متغیر بر رابطه تخفیف حق الزحمه

حسابرسی بر افشا تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان و احتمال تقلب مدیران صاحبکار می‌باشد. آزمون‌های اضافی نشان می‌دهد الزام جامعه حسابداران رسمی نسبت به تعدیل افزایشی حداقل ۷۰ درصدی حق‌الزحمه حسابرسی در سال ۱۴۰۰ نسبت به سال گذشته، نتایج را برجسته‌تر می‌کند. سرلک و همکاران (۱۳۹۹) به رابطه تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی با خطای حسابرسی و کیفیت سود در وضعیت رکود اقتصادی پرداختند. نتایج نشان داد که تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی با خطای حسابرسی نوع دوم، رابطه مثبتی دارد. این در حالی است که بین تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی و خطای حسابرسی نوع اول، رابطه معناداری وجود ندارد. افزون بر این، رکود اقتصادی بر رابطه بین تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی و خطای حسابرسی تأثیری نمی‌گذارد. همچنین، تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی، کاهش کیفیت سود را به دنبال دارد و رکود اقتصادی، رابطه منفی بین تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت سود را تشدید می‌کند. مهدی‌زاده و همکاران (۱۳۹۸) در مطالعه‌ای با عنوان آزمون تجربی نظریه‌های رقیب قیمت‌گذاری در حسابرسی نخستین: شواهدی از نحوه تأثیر برخی عوامل محیطی با استفاده از از تکنیک رگرسیون چندگانه در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان دادند که نوع شرکت صاحبکار و طبقه شرکت‌های بورسی در قدرت تبیین نظریه‌های رقیب مؤثر نبوده و در تمامی موارد، پدیده نرخ شکنی به صورت معناداری وجود دارد. در عوض، میزان رقابت تا میزان قابل ملاحظه‌ای در قدرت تبیین نظریه‌ها مؤثر می‌باشد؛ بدین صورت که با افزایش رقابت، پدیده نرخ شکنی کاهش می‌یابد. خلیل^{۲۲} (۲۰۲۲) به بررسی تأثیر انتخاب حسابرس از شرکت‌های حسابرسی بزرگ و شرکت‌های کوچک بر کیفیت گزارشگری مالی در پاکستان پرداخت. نتایج حاکی از آن است که بین کیفیت گزارشگری مالی حسابرسی شده توسط مؤسسات بزرگ و کوچک تفاوت معناداری وجود ندارد. شی‌آی^{۲۳} و همکاران (۲۰۲۲) مطالعه‌ای با عنوان حسابرسان مشترک در ادغام و تملک: تأثیر بر کیفیت گزارشگری مالی و حق‌الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. آنها دریافتند که حسابرسان مشترک، کیفیت گزارشگری مالی پس از کسب شرکت را بهبود می‌بخشند، همانطور که با کاهش احتمال تحریف مشهود است و حق‌الزحمه‌های حسابرسی را کاهش می‌دهند. باهویان^{۲۴} و همکاران (۲۰۲۰) در مقاله‌ای به بررسی رابطه بین حضور مدیران زن با اعتباری کمتر در هیأت مدیره شرکت و کمیته‌های حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی و حق‌الزحمه‌های حسابرسی پرداختند. آنها دریافتند که رابطه‌ای بین حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد، با این حال این رابطه برای شرکت‌هایی با مدیران زن با اعتبار کمتر، قوی‌تر است. مسلماً اگر چنین مدیرانی اعتبار حرفه‌ای خود را لکه‌دار کرده باشند مزایای شهرت و حاکمیت مدیران زن در هیأت مدیره خنثی می‌شود. چو^{۲۵} و همکاران (۲۰۲۰) در مطالعه‌ای با عنوان تخفیف در حق‌الزحمه‌های حسابرسی: عوامل تعیین‌کننده، جبران و کیفیت حسابرسی، نشان دادند که حسابرسان تخفیف‌دهنده معمولاً تخفیفات هزینه‌های اولیه خود را در دوره‌های بعدی از طریق افزایش حق‌الزحمه‌های حسابرسی جبران می‌کنند. با استفاده از معیارهای متعدد سنجش کیفیت حسابرسی، دریافت شد که بین بازگشت حق‌الزحمه‌های حسابرسی و کیفیت

حسابرسی آینده رابطه معناداری وجود ندارد. به طور کلی، برخلاف نگرانی‌های نهادهای نظارتی، نتایج نشان داد که تخفیف‌دهی به کیفیت لطمه‌ای وارد نمی‌کند. باروآ^{۲۶} و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی این موضوع پرداختند که آیا هزینه‌های حسابرسی در سال اول حسابرسی تقلیل می‌یابد؟ نتایج آن‌ها نشان داد هزینه‌های حسابرسی در سال تغییر حسابرسی دارای تخفیف است اما این تخفیف طی سال‌های آتی جبران می‌شود. چن^{۲۷} و همکاران (۲۰۱۸) در مطالعه خود تحت عنوان رابطه بین کاهش هزینه‌های حسابرسی در طول بحران مالی جهانی و کیفیت سود و کیفیت حسابرسی، به این نتیجه دست یافتند که با وجود مواجهه ریسک بالاتر برای حسابرسی، تخفیف حق الزحمه حسابرسی در دوران بحران مالی، تلاش حسابرسی را کاهش می‌دهد. استنلی و همکاران (۲۰۱۵) در مقاله‌ای با عنوان آیا تخفیف حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی را مختل می‌کند؟ گزارشی ارائه کردند مبنی بر این که از لحاظ آماری کیفیت حسابرسی حسابرسان تخفیف‌دهنده در سال دوم تفاوت معنی‌داری ندارد. اترج، لی و امیق^{۲۸} (۲۰۱۴) در مطالعه‌ای به بررسی تخفیف حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد که حسابرسان در سال ۲۰۰۸ به برخی از مشتریان امتیاز هزینه داده‌اند و این فشار هزینه با کاهش کیفیت حسابرسی در آن سال همراه بوده است.

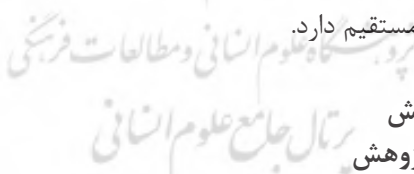
باتوجه به مبانی نظری بیان شده فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر می‌باشد:

فرضیه اول: تخفیف حق الزحمه حسابرسی بر جبران آن تأثیر معنادار و مستقیم دارد.

فرضیه دوم: تخصص حسابرسی بر رابطه بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی و جبران آن تأثیر معنی‌دار و معکوس دارد.

فرضیه سوم: بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیر معنادار و معکوس دارد.

فرضیه چهارم: تخصص حسابرسی بر رابطه بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیر معنی‌دار و مستقیم دارد.



۳- روش شناسی پژوهش جامعه آماری و نمونه پژوهش

این تحقیق از نظر نوع کاربردی است. با توجه به ماهیت و روشی که در این تحقیق استفاده می‌شود، تحقیق توصیفی از نوع همبستگی به شمار می‌رود. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سرمایه ایران می‌باشد. در این پژوهش برای انتخاب نمونه، از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. برای این منظور ۴ معیار زیر در نظر گرفته شده و در صورتی که شرکتی کلیه معیارها را احراز کرده باشد به عنوان نمونه تحقیق انتخاب شده و مابقی حذف می‌شوند. روند انتخاب نمونه در جدول شماره ۱ ارائه شده است.

۱- شرکت‌ها تا قبل از سال ۱۳۹۰ در بازار سرمایه پذیرفته شده باشند و تا پایان سال ۱۳۹۹ در بازار سرمایه فعال باشند.

- ۲- به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفندماه باشد و شرکت طی بازه زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹ سال مالی و نوع فعالیت خود را تغییر نداده باشند.
- ۳- به لحاظ ساختار گزارشگری جداگانه‌ای که شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی (لیزینگ‌ها، بیمه‌ها، هلدینگ‌ها، بانک‌ها و مؤسسات مالی) دارند از نمونه حذف شده‌اند.
- ۴- اطلاعات مالی آنها در بازه زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹ در دسترس باشند.
- با توجه به جدول ۱، تعداد ۸۶ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۹ در مجموع ۸۶۰ مشاهده (شرکت - سال) جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش، به عنوان نمونه آماری انتخاب شده‌اند.

جدول ۱. نحوه نمونه‌گیری

۵۳۶	تعداد کل شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سرمایه ایران در پایان سال ۹۹ (جامعه آماری)
	معیارها:
(۱۸۸)	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی ۹۰-۹۹ از بازار سرمایه خارج شده است. ^{۲۹}
(۷۷)	تعداد شرکت‌هایی که از سال ۹۰ به بعد در بازار سرمایه پذیرفته شده‌اند.
(۵۲)	تعداد شرکت‌هایی که جزء هلدینگ، سرمایه‌گذاری‌ها، واسطه‌گری‌های مالی، بانک‌ها و یا لیزینگ‌ها بوده‌اند.
(۴۰)	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی موردنظر تغییر سال مالی داده‌اند و ۲۹ اسفند پایان دوره مالی آن‌ها نبوده است.
(۹۳)	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی تحقیق اطلاعات در مورد آن‌ها در دسترس نمی‌باشد. شرکت‌های بسیار زیادی حق‌الزحمه حسابداری را به صورت مشخص افشا نکرده‌اند.
۸۶	تعداد شرکت‌های نمونه

مدل‌ها و متغیرهای پژوهش

جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش روابط ۱ و ۲ ارائه شده‌اند:

مدل فرضیه اول و دوم

رابطه (۱)

$$ReFeeCuet_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 FeeCuet_{i,t} + \beta_2 Auditor - Specialization_{i,t} + \beta_3 FeeCuet_{i,t} \times Auditor - Specialization_{i,t} + \beta_4 Dps_{i,t} + \beta_5 Big_{i,t} + \beta_6 Size_{i,t} + \beta_7 Roa_{i,t} + \beta_8 Loss_{i,t} + \beta_9 Mb_{i,t} + \beta_{10} Lev_{i,t} + \beta_{11} Man_{i,t} + \beta_{12} Rsale_{i,t} + \beta_{13} CurrentAss ets_{i,t} + \beta_{14} Change_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل فرضیه سوم و چهارم

رابطه (۲)

$$AdAcct_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 FeeCuet_{i,t} + \beta_2 Auditor - Specialization_{i,t} + \beta_3 FeeCuet_{i,t} \times Auditor - Specialization_{i,t} + \beta_4 Dps_{i,t} + \beta_5 Big_{i,t} + \beta_6 Size_{i,t} + \beta_7 Roa_{i,t} + \beta_8 Loss_{i,t} + \beta_9 Mb_{i,t} + \beta_{10} Lev_{i,t} + \beta_{11} Man_{i,t} + \beta_{12} Rsale_{i,t} + \beta_{13} CurrentAss ets_{i,t} + \beta_{14} Change_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

جدول ۲. متغیرهای پژوهش

نام	نماد	نوع متغیر
تخفیف حق الزحمه	Fee Cut	مستقل
کیفیت اطلاعات حسابداری	AdAcct	وابسته
جبران حق الزحمه حسابرسی	Re Fee Cut	وابسته
تخصص حسابرس در صنعت	Auditor-Specialization	تعدیل‌گر
سود تقسیمی	Dps	کنترلی
کیفیت حسابرسی	Big	کنترلی
اندازه شرکت	Size	کنترلی
بازده دارایی‌ها	Roa	کنترلی
زیان ده بودن	Loss	کنترلی
ارزش شرکت	Mb	کنترلی
اهرم مالی	Lev	کنترلی
نسبت استقلال هیأت مدیره	Man	کنترلی
رشد فروش	Rsale	کنترلی
نسبت آبی	Current Assets	کنترلی
تغییر حسابرس	change	کنترلی

متغیر مستقل

تخفیف حق الزحمه: حق الزحمه‌های حسابرسی شرکت i در سال t از حق الزحمه‌های حسابرسی شرکت i در سال $t-1$ کسر شده و بر حق الزحمه حسابرسی شرکت i در سال $t-1$ تقسیم می‌شود. سپس تورم سال مذکور از نسبت به دست آمده کسر می‌گردد. اگر عدد حاصل شده منفی باشد نشان‌دهنده تخفیف می‌باشد لذا مقادیر در منفی جهت قرار گرفتن در رگرسیون ضرب می‌شود.

متغیر وابسته

جبران حق الزحمه حسابرسی: در این پژوهش اگر در سال t تخفیف رخ داده باشد و همچنین افزایش حق الزحمه حسابرسی در سال $t+1$ نسبت به سال t بیشتر از نرخ تورم (سایت آمار ایران) باشد به معنای جبران تخفیف می‌باشد و از متغیر مصنوعی ۱ و در غیر این صورت صفر استفاده شده است.

کیفیت اطلاعات حسابداری: در این تحقیق از مدل تعدیل شده جونز جهت محاسبه کیفیت اطلاعات حسابداری استفاده شده است. ابتدا اقلام تعهدی با استفاده از رابطه (۳) محاسبه می‌گردد:

$$TA_{i,t} = \Delta CA_{i,t} - \Delta CL_{i,t} - \Delta CASH_{i,t} + \Delta STD_{i,t} - \Delta EP_{i,t}$$

رابطه (۳)

پس از محاسبه کل اقلام تعهدی، پارامترهای α_1 ، α_2 و α_3 به منظور تعیین اقلام تعهدی غیراختیاری، از طریق رابطه (۴) برآورد می‌شوند:

$$\frac{\bar{A}_{i,t}}{A_{i,t-1}} = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_2 \left[\frac{(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})}{A_{i,t-1}} \right] + \alpha_3 \left(\frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t}} \right) = \varepsilon_{i,t} \quad (۴)$$

پس از محاسبه پارامترهای α_1 ، α_2 و α_3 از طریق روش حداقل مربعات طبق فرمول زیر اقلام تعهدی غیر اختیاری (NDA) از طریق رابطه (۵) تعیین می‌شود:

$$NDA_{i,t} = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_2 \left[\frac{(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})}{A_{i,t-1}} \right] + \alpha_3 \left(\frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right)$$

رابطه (۵)

و در نهایت اقلام تعهدی اختیاری (DA) پس از تعیین NDA از طریق رابطه (۶) محاسبه می‌شود:

$$DA_{i,t} = \left(\frac{TA_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) - NDA_{i,t}$$

رابطه (۶)

که در این رابطه:

$TA_{i,t}$: کل اقلام تعهدی شرکت i در سال t

$\Delta REV_{i,t}$: تغییر در درآمد فروش شرکت i بین سال‌های t و $t-1$

$\Delta REC_{i,t}$: تغییر در حساب‌های دریافتی شرکت i بین سال‌های t و $t-1$

$PPE_{i,t}$: ناخالص اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت i در سال t

$A_{i,t-1}$: کل ارزش دفتری دارایی‌های شرکت i در سال $t-1$

$\varepsilon_{i,t}$: اثرات نامشخص عوامل تصادفی

α_1 ، α_2 و α_3 : پارامترهای برآورد شده شرکت i

در نهایت از عدد اقلام تعهدی اختیاری قدرمطلق گرفته شده و در منفی یک ضرب گردید تا اعداد به درستی در رگرسیون جهت تحلیل قرار گیرد.

متغیرهای کنترلی

نسبت سود تقسیمی: از تقسیم سود سهام پرداختی به مجموع دارایی‌ها به دست آمده است.
کیفیت حسابرسی: اگر حسابرسان شرکت، مؤسسات رتبه الف و سازمان حسابرسی باشد عدد یک و در غیراین صورت عدد صفر قرار گرفته است.

اندازه شرکت: در این تحقیق اندازه شرکت از لگاریتم مجموع فروش محاسبه شده است.
بازده دارایی: از نسبت سود خالص بر مجموع دارایی‌ها به دست آمده است.
زیان‌ده بودن: اگر شرکت زیان‌ده باشد عدد یک در غیر اینصورت عدد صفر لحاظ شده است.
ارزش شرکت: برای محاسبه ارزش شرکت از نسبت کیوتوبین (تقسیم حاصل جمع ارزش بازار شرکت و ارزش دفتری بدهی‌ها بر جمع دارایی‌های شرکت) استفاده شده است.
اهرم مالی: از نسبت مجموع بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها به دست آمده است.
استقلال هیأت مدیره: از نسبت مدیران غیرموظف به کل اعضای هیأت مدیره حاصل شد.
رشد فروش: از تفاوت فروش سال جاری نسبت به سال قبل تقسیم بر فروش سال قبل محاسبه گردید.
نسبت آبی: از تقسیم دارایی جاری بر بدهی جاری به دست آمده است.
تغییر حسابرسی: در صورتی که شرکت نسبت به سال قبل تغییر حسابرسی داشته عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر قرار گرفت.

متغیرهای تعدیل‌گر

تخصص حسابرسی در صنعت: هرچه سهم بازار حسابرسی بیشتر باشد، تخصص صنعت و تجربه حسابرسی نسبت به سایر رقیبان بیشتر است. داشتن سهم غالب بازار اشاره دارد به اینکه حسابرسی به طور موفقیت‌آمیزی خود را از سایر رقیبان از لحاظ کیفیت حسابرسی متمایز کرده است. سهم بازار حسابرسان به صورت زیر محاسبه می‌شود:

تخصص حسابرسی در صنعت: مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران هر موسسه حسابرسی خاص در صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران در این صنعت. مؤسساتی در این تحقیق به عنوان متخصص صنعت در نظر گرفته می‌شوند که سهم شرکت‌های موجود در یک صنعت بازارشان بیش از $\frac{1}{2}$ * (شرکت‌های موجود در یک صنعت $\frac{1}{1}$) باشد. اگر حسابرسی شرکت متخصص در صنعت باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر به این متغیر اختصاص می‌یابد.

۴- یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

به منظور بررسی و تجزیه و تحلیل اولیه داده‌ها، ابتدا اطلاعات مربوط به آماره‌های توصیفی متغیرهای وابسته و توضیحی مورد مطالعه در این پژوهش در جدول شماره ۳ ارائه شده است تا شمایی کلی از داده‌هایی که در این پژوهش مورد تحلیل واقع شده‌اند، به دست آید.

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرهای مورد استفاده در مطالعه

متغیر	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
تخفیف حق الزحمه	-۰/۱۳	۰/۰۶	۱/۱۵	-۲۱/۲۹	۱/۲۶
کیفیت اطلاعات حسابداری	-۰/۱۴	-۰/۰۹	۰/۰۰۰	-۲/۲۶	۰/۱۷
بازده دارایی	۰/۱۸	۰/۱۵	۰/۹۲	-۰/۳۰	۰/۱۶
اهرم مالی	۰/۵۶	۰/۵۷	۲/۰۷	۰/۰۳	۰/۲۲
استقلال هیأت مدیره	۰/۶۷	۰/۶۰	۱/۰۰	۰/۰۰۰	۰/۱۹
نسبت سود تقسیمی	۰/۰۰۱	۰/۰۰۰۱	۰/۰۶	۰/۰۰۰	۰/۰۰۳
رشد فروش	۰/۳۳	۰/۲۲	۶/۵۹	-۰/۹۰	۰/۶۴
نسبت آنی	۱/۰۵۷	۱/۳۳	۲۷/۰۹	۰/۱۳	۱/۷۶
اندازه شرکت	۱۳/۹۵	۱۴/۰۳	۱۷/۸۸	۱۰/۱۶	۱/۳۲
ارزش شرکت	۲/۹۶	۱/۷۳	۷۶/۶۳	۰/۶۲	۴/۳۰
تورم	۲۲/۵	۲۶/۵	۳۶	۷	۱۱/۱۴

میانگین استقلال هیأت مدیره بیشتر از ۰/۵ می‌باشد و نشان از این دارد که به‌طور میانگین تعداد اعضای مستقل در هیأت مدیره بیشتر از اعضای غیرموظف است. انحراف معیار نیز به‌عنوان یکی از شاخص‌های پراکندگی نشان می‌دهد به‌طور میانگین داده‌ها چه مقدار از مقدار متوسط فاصله دارند. بیشترین پراکندگی از میانگین مربوط به ارزش شرکت و کمترین مربوط به نسبت سود تقسیمی می‌باشد. آمار توصیفی متغیر کیفی پژوهش به‌صورت توزیع فراوانی در جدول ۴ ارائه می‌گردد.

جدول ۴. توزیع فراوانی در مطالعه

متغیر	تعداد	فراوانی نسبی	فراوانی تجمعی
جبران حق الزحمه	۲۲۸	۲۹/۴۶	۲۹/۴۶
عدم جبران حق الزحمه	۵۴۶	۷۰/۵۴	۱۰۰/۰۰
کیفیت حسابرسی	۷۰۶	۸۲/۱۰	۸۲/۱۰
عدم کیفیت حسابرسی	۱۵۴	۱۷/۹۰	۱۰۰/۰۰
زیان‌ده	۹۱	۱۰/۵۹	۱۰/۵۹
سود ده	۷۶۹	۸۹/۴۱	۱۰۰/۰۰
تخصیص حسابرسی	۲۷۲	۳۱/۶۳	۳۱/۶۳
عدم تخصیص حسابرسی	۴۰۸	۶۸/۳۷	۱۰۰/۰۰
تغییر حسابرسی	۲۳۹	۲۷/۸۰	۲۷/۸۰
عدم تغییر حسابرسی	۶۲۱	۷۲/۲۰	۱۰۰/۰۰

نتایج توزیع فراوانی نشان می‌دهد که حدود ۲۹/۴۶ درصد از سال-شرکت‌های مورد مطالعه دارای جبران حق الزحمه و ۷۰/۵۴ درصد عدم جبران حق الزحمه می‌باشند؛ حدود ۸۲/۱۰ درصد از سال-شرکت‌های مورد مطالعه دارای کیفیت حسابرسی و ۱۷/۹۰ درصد عدم کیفیت حسابرسی می‌باشند؛ حدود ۱۰/۵۹ درصد از سال-شرکت‌های مورد مطالعه زیان‌ده و ۸۹/۴۱ درصد سود ده می‌باشند؛ حدود ۳۱/۶۳ درصد از سال-شرکت‌های مورد مطالعه دارای تخصص حسابرس و ۶۸/۳۷ درصد فاقد حسابرس متخصص می‌باشند و حدود ۲۷/۸۰ درصد از سال-شرکت‌های مورد مطالعه دارای تغییر حسابرس و ۷۲/۲۰ تغییر حسابرس نداشتند.

آزمون وایف (شدت هم خطی بین متغیرهای مستقل و کنترلی)

در آمار، عامل تورم واریانس^{۳۰} شدت همخطی چندگانه را در تحلیل رگرسیون کمترین مربعات معمولی ارزیابی می‌کند. در واقع یک شاخص معرفی می‌گردد که بیان میدارد چه مقدار از تغییرات مربوط به ضرایب برآورد شده بابت هم خطی افزایش یافته است. برای بررسی شدت همخطی بین متغیرهای مستقل و کنترلی تحقیق از عامل تورم واریانس و تولرانس^{۳۱} استفاده شده است. وجود هم خطی بین متغیرهای مستقل و کنترلی سبب می‌شود که با وجود بالا بودن ضریب تعیین، اعتبار مدل زیر سؤال برود. همانطور که در جدول شماره ۵ مشخص است.

جدول ۵. آزمون VIF

متغیر	تولرانس	عامل تورم واریانس
تخفیف حق الزحمه	۰/۸۴	۱/۱۹
کیفیت حسابرسی	۰/۳۴	۲/۸۸
بازده دارایی	۰/۵۸	۱/۷۰
زیان‌ده بودن	۰/۷۲	۱/۳۷
اهرم مالی	۰/۵۸	۱/۷۲
استقلال هیأت مدیره	۰/۹۲	۱/۰۸
نسبت سود تقسیمی	۰/۸۴	۱/۱۸
رشد فروش	۰/۸۹	۱/۱۲
نسبتانی	۰/۶۰	۱/۶۴
تخصص حسابرس	۰/۶۹	۱/۴۳
تغییر حسابرسی	۰/۷۴	۱/۳۴
اندازه شرکت	۰/۶۹	۱/۴۳
ارزش شرکت	۰/۹۱	۱/۰۹
تخصص حسابرس* تخفیف حق الزحمه	۰/۳۲	۳/۱۰

آزمون ریشه واحد پایایی

با توجه به اینکه متغیرهای پژوهش از نوع داده‌های پانلی هستند لازم است به نحوی ایستایی جمعی متغیرها آزمون شود. برای این منظور، باید از آزمون لوین، لی و چو^{۳۲} استفاده شود.

جدول ۶. نتایج آزمون مانایی و ریشه واحد متغیرهای پژوهش

مقدار احتمال	آماره	تفاضل	متغیر
۰/۰۰۰	-۷/۳۱	سطح	تخفیف حق الزحمه
۰/۰۰۰	-۶/۷۰		کیفیت اطلاعات حسابداری
۰/۰۰۰	-۶/۹۶		بازده دارایی
۰/۰۰۰	-۱۳/۷۲		اهرم مالی
۰/۰۰۴	-۲/۶۱		استقلال هیأت مدیره
۰/۰۰۰	-۶۳/۸۱		نسبت سود تقسیمی
۰/۰۰۰	-۹/۷۱		رشد فروش
۰/۰۰۰	-۶/۰۰		نسبتانی
۰/۰۰۰	-۷/۶۲		تخصص حسابرسان
۰/۰۰۰	-۲۴/۲۸		تغییر حسابرسان
۰/۰۰۰	-۲۹/۳۵		اندازه شرکت
۰/۰۰۰	-۳/۷۵		ارزش شرکت

همان‌گونه که در جدول شماره ۶ قابل مشاهده است، تمامی متغیرها بر اساس روش لوین مورد استفاده، فرضیه صفر آزمون مبنی بر وجود ریشه واحد رد شده و بر این اساس متغیرهای مورد استفاده در این پژوهش در سطح مانا می‌باشند. لازم به یادآوری است از آن‌جا که متغیرها در سطح، مانا می‌باشند لذا نیازی به انجام آزمون هم‌انباشتگی برای آن‌ها نخواهد بود.

آزمون ناهمسانی واریانس

مدل رگرسیون	آماره بروش پاگان	مقدار احتمال	نتیجه آزمون
اول	۰/۹۰	۰/۵۵	همسانی واریانس
دوم	۲/۷۲	۰/۰۰۰	ناهمسانی واریانس

نتایج حاصل از آزمون ناهمسانی واریانس در جدول ۷ ارائه شده است. بررسی آماره آزمون انجام‌شده برای مدل پژوهش نشان می‌دهد که مقدار احتمال محاسبه‌شده مدل اول بیشتر از ۰,۰۵ است بنابراین فرضیه صفر مبنی بر همسانی واریانس جملات اخلاص پذیرفته می‌شود. اما برای مدل دوم مقدار احتمال محاسبه‌شده کمتر از ۰,۰۵ است بنابراین فرضیه صفر مبنی بر همسانی واریانس جملات اخلاص پذیرفته نمی‌شود لذا برای تخمین مدل از روش حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده می‌شود.

تخمین مدل آزمون فرضیه اول و دوم

جدول ۸ نتایج آزمون رگرسیون لجستیک مربوط به فرضیه اول و دوم پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۸. نتایج حاصل از تخمین مدل اول به روش رگرسیون لجستیک

متغیر وابسته: جبران حق الزحمه حسابرسی				
متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره z	مقدار احتمال
تخفیف حق الزحمه	۴/۶۳	۰/۵۰	۹/۱۵	۰/۰۰۰
تخصص حسابرِس	-۰/۰۲۶	۰/۲۹	-۰/۰۹	۰/۹۲
تخصص حسابرِس* تخفیف حق الزحمه	۰/۸۵	۰/۹۹	۰/۸۵	۰/۳۹
نسبت سود تقسیمی	۸۸/۹۸	۴۵/۶۳	۱/۴۰	۰/۱۶
کیفیت حسابرسی	-۰/۱۰۰	۰/۲۵	-۰/۳۹	۰/۶۹
اندازه شرکت	-۰/۰۰۷	۰/۰۹	-۰/۰۸	۰/۹۳
بازده دارایی	۰/۴۴	۰/۸۱	۰/۵۴	۰/۵۸
زبان ده بودن	۰/۰۳	۰/۳۵	-۰/۰۹	۰/۹۲
ارزش شرکت	۰/۰۵	۰/۰۳	۱/۵۰	۰/۲۴
اهرم مالی	۰/۰۸	۰/۵۲	۰/۱۶	۰/۸۶
استقلال هیأت مدیره	-۰/۵۷	۰/۵۰	-۱/۱۵	۰/۲۴
رشد فروش	۰/۰۷	۰/۱۵	۰/۴۹	۰/۶۱
نسبتانی	-۰/۰۰۷	۰/۰۷	-۰/۰۸	۰/۹۸
تغییر حسابرِس	-۰/۰۰۱	۰/۰۲	-۰/۰۶	۰/۹۴
عرض از مبدأ	-۱/۴۷	۱/۳۸	-۱/۰۶	۰/۲۸
سایر آماره‌های تخمین				
آماره LR			۲۶۴/۱۶	
سطح معنی داری LR			۰/۰۰۰	
ضریب مک فان			۰/۲۸	

ضریب مک فادن برابر با ۲۸ درصد است و نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته‌اند ۲۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند، یا به بیان صحیح‌تر می‌توان گفت که ۲۸ درصد تغییرات متغیر وابسته، به احتمال زیاد عددی بین صفر و یک است. آماره LR برابر با ۲۶۴ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد. از این رو می‌توان عنوان نمود که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است. با توجه به نتایج جدول مشاهده می‌گردد که ضریب تخفیف حق الزحمه مثبت و سطح معنی‌داری آن (۰/۰۰۰) کمتر از ۵ درصد می‌باشد. بنابراین بین حق الزحمه و جبران حق الزحمه حسابرسی رابطه مستقیم معنی‌داری وجود دارد.

سطح معنی‌داری تخصص حسابرس (۰/۹۲) بیشتر از ۵ درصد است. بنابراین بین دوره تخصص حسابرس و جبران حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود ندارد. سطح معنی‌داری تخصص حسابرس * تخفیف حق‌الزحمه (۰/۳۹) بیشتر از ۵ درصد است. بنابراین تخصص حسابرس بر رابطه بین تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی و جبران آن تأثیر معنی‌داری ندارد.

جدول ۹. نتایج حاصل از آزمون هاسمر-لمشو

مدل رگرسیون	مقدار آماره	مقدار احتمال
اول	۲/۸۶	۰/۹۶

یکی از آزمون‌هایی که برای خوبی برازش مدل‌های انتخاب باینری استفاده می‌شود، آزمون هاسمر-لمشو است. در آزمون هاسمر-لمشو و آندروز اگر سطح معناداری آزمون بیشتر از ۵ درصد باشد بیانگر برازش مطلوب مدل رگرسیونی است در غیر این صورت مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار نخواهد بود.

تخمین مدل آزمون فرضیه سوم و چهارم

با توجه به ماهیت فرضیه‌های تحقیق، در این پژوهش از داده‌های ترکیبی استفاده شده است. به منظور تعیین مدل مناسب برای آزمون فرضیات از آزمون‌های چاو (آزمون F لیمر) استفاده شده است. اولین آزمون برای تشخیص انتخاب بین پولینگ و پنل بودن فرضیه‌های تحقیق، آزمون F لیمر بوده است. بنابراین باید فرض الگوی مقدار ثابت مشترک که همان همگن بودن مقاطع مختلف مورد مطالعه می‌باشد را بیازماییم، برای آزمون این فرض از آزمون F لیمر استفاده شده است. در صورت رد روش تلفیقی، محقق باید از داده‌های تابلویی استفاده کند و برای تعیین نوع داده‌های تابلویی (انتخاب الگوی اثرات ثابت یا الگوی اثرات تصادفی) از آزمون هاسمن استفاده می‌شود.

نتایج مربوط به آزمون F برای مدل رگرسیونی دوم پژوهش در جدول ۱۰ ارائه شده است.

جدول ۱۰. آزمون F لیمر مدل رگرسیونی دوم پژوهش

مدل رگرسیون	F آماره	مقدار احتمال	نتیجه آزمون
دوم	۳/۶۷	۰/۰۰۰	رد فرض صفر

همانطور که در جدول ۱۰ قابل مشاهده است، از آن‌جا که میزان احتمال محاسبه شده کمتر از ۰,۰۵ می‌باشد، لذا فرض صفر این مدل مربوط به پولینگ بودن رد می‌شود؛ و مدل پانل به مدل پولینگ ارجحیت دارد. لذا از آزمون هاسمن برای انتخاب بهترین روش تخمین از میان روش‌های اثرات ثابت و اثرات تصادفی استفاده می‌شود.

آزمون هاسمن

بر اساس نتایج آزمون اف لیمر، ماهیت پانل بودن داده‌ها برای مدل اول تأیید شد، آن‌گاه با استفاده از آزمون هاسمن برای انتخاب بهترین روش تخمین از میان روش‌های اثرات ثابت و اثرات تصادفی تصمیم‌گیری می‌شود.

نتایج آزمون هاسمن مربوط به مدل رگرسیونی دوم پژوهش در جدول ۱۱ ارائه شده است.

جدول ۱۱. نتایج آزمون هاسمن مدل رگرسیونی دوم پژوهش

مدل رگرسیون	آماره کای اسکوئر	مقدار احتمال	نتیجه آزمون
دوم	۳۰/۴۱	۰/۰۰۰	رد فرض صفر اثرات ثابت

همان طور که در جدول ۱۱ قابل مشاهده است، چون مقدار احتمال محاسبه شده کمتر از ۰,۰۵ است لذا برای برآورد مدل، روش اثرات ثابت به روش اثرات تصادفی ارجحیت دارد.

جدول ۱۲ نتایج آزمون رگرسیون مربوط به فرضیه سوم و چهارم پژوهش را نشان می دهد.

جدول ۱۲. نتایج حاصل از تخمین مدل دوم به روش پانل (اثرات ثابت)

متغیر وابسته: کیفیت اطلاعات حسابداری				
متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره T	مقدار احتمال
تخفیف حق الزحمه	-۰/۰۰۲	۰/۰۰۴	-۰/۶۶	۰/۵۰
تخصص حسابرس	۰/۰۱	۰/۰۱	۱/۱۵	۰/۲۴
تخصص حسابرس* تخفیف حق الزحمه	۰/۰۰۴	۰/۰۰۴	۱/۰۱	۰/۳۱
نسبت سود تقسیمی	-۰/۰۶	۲/۴۵	-۰/۰۲	۰/۹۷
کیفیت حسابرسی	۰/۰۰۸	۰/۰۰۷	۱/۰۷	۰/۲۸
اندازه شرکت	-۰/۰۲	۰/۰۰۶	-۳/۲۲	۰/۰۰۱
بازده دارایی	-۰/۰۹	۰/۰۴	-۲/۲۴	۰/۰۲
زیان ده بودن	-۰/۰۰۸	۰/۰۱	-۰/۶۸	۰/۴۹
ارزش شرکت	-۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	-۱/۱۲	۰/۲۶
اهرم مالی	۰/۱۰	۰/۰۱	-۶/۳۰	۰/۰۰۰
استقلال هیأت مدیره	۰/۰۱	۰/۰۲	۰/۴۷	۰/۶۳
رشد فروش	-۰/۰۱	۰/۰۰۷	-۱/۲۹	۰/۱۹
نسبت آنی	-۰/۰۲	۰/۰۰۴	-۴/۴۷	۰/۰۰۰
تغییر حسابرسی	۰/۰۰۳	۰/۰۰۱	۳/۱۸	۰/۰۰۱
عرض از مبدأ	۰/۲۲	۰/۰۶	۳/۲۷	۰/۰۰۱
ضریب تعیین			۰/۳۰	
ضریب تعیین تعدیل شده			۰/۲۱	
آماره F			۳/۴۴	
سطح احتمال			۰/۰۰۰	
آماره دوربین واتسون			۲/۱۰	

مقدار احتمال آماره F (کمتر از ۰/۰۵) مدل بیانگر معنی‌داری کلی ضرایب می‌باشد و آماره دوربین واتسون با عدد ۲/۱۰ نشان دهنده نبود خودهمبستگی در بین اجزای اخلاقی است. ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل‌شده مدل فوق به ترتیب ۳۰ درصد و ۲۱ درصد است؛ بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که در معادله رگرسیونی مزبور، ۲۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل تبیین می‌شوند. با توجه به نتایج جدول مشاهده می‌گردد سطح معنی‌داری حق‌الزحمه حسابرس (۰/۵۰) بیشتر از ۵ درصد و ضریب آن منفی می‌باشد. بنابراین بین دوره حق‌الزحمه حسابرس و کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه معنی‌داری وجود ندارد. سطح معنی‌داری تخصص حسابرس (۰/۲۴) بیشتر از ۵ درصد می‌باشد. بنابراین بین تخصص حسابرس و کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه معنی‌داری وجود ندارد. سطح معنی‌داری تخصص حسابرس* تخفیف حق‌الزحمه (۰/۳۱) بیشتر از ۵ درصد می‌باشد. بنابراین تخصص حسابرس بر رابطه بین تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیر معنی‌داری ندارد. از بین متغیرهای کنترلی فقط متغیر تغییر حسابرسی با توجه سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ و ضریب مثبت آن در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه معنی‌دار مستقیمی با کیفیت اطلاعات حسابداری دارد و متغیرهای اندازه شرکت، بازده دارایی، متغیر اهرم مالی و نسبت آبی با توجه سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ و ضریب منفی آن در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه معنی‌دار معکوسی با کیفیت اطلاعات حسابداری دارد.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

وجود اطلاعات باکیفیت برای ارائه گزارش‌های مالی که مد نظر استفاده‌کنندگان داخلی و خارجی است حائز اهمیت می‌باشد. مفاهیم نظری گزارشگری مالی محصول نهایی حسابداری را که صورت‌های مالی می‌باشد، به‌عنوان ابزاری می‌داند که از طریق ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری از یک‌سو استفاده‌کنندگان، به‌ویژه سرمایه‌گذاران را در امر تصمیم‌گیری یاری کرده و از سوی دیگر مدیریت را در امر ایفای مسئولیت مباشرت خود کمک می‌کند. جایگاه ارزشمند اطلاعات در توسعه اقتصادی و سرمایه‌گذاری مورد اتفاق صاحب‌نظران علوم اقتصادی است (دنگ^{۳۳} و همکاران، ۲۰۱۴). نقش حسابرس مستقل در ارزیابی بی‌طرفانه کیفیت صورت‌های مالی و اطمینان دادن به سرمایه‌گذاران در خصوص اعتبار صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت، مورد توجه است. اما کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط حسابرسان ناهمگون است و تحت تأثیر عواملی مانند تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی قرار می‌گیرد. نتایج این تحقیق که از آزمون اطلاعات مالی ۸۶۰ شرکت - سال طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۹ حاصل شد در فرضیه اول نشان داد که بین تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی و جبران آن رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد. رسالت حسابرسی، اعتباربخشی به گزارشگری مالی و اعتمادسازی برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است، از این رو، می‌بایست حق‌الزحمه درخور شأن حرفه حسابرسی و متناسب با اهمیت عملیات در نظر

گرفته شود. حق‌الزحمه پایین و رقابت ناسالم در این زمینه، پایه‌های حرفه حسابرسی را به لرزه درمی‌آورد. وضعیت رقابتی کنونی در حرفه حسابرسی، مؤسسه‌ها و سازمان‌های حسابرسی را به سوی حسابرسی‌های مؤثر سوق داده است. نتایج پژوهش نشان داد که اگر شرکت‌های صاحبکار از حسابرس خود اخذ تخفیف نمایند، این تخفیف در سال آتی جبران خواهد شد. نتایج این فرضیه با یافته‌های چو و همکاران (۲۰۲۰) و باروآ و همکاران (۲۰۲۰) همسو می‌باشد و در ایران پژوهش مرتبط با این تحقیق یافت نشد.

در فرضیه دوم پژوهش نشان داده شد که تخصص حسابرس بر رابطه بین تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی و جبران آن تأثیر معنی‌داری ندارد. نتایج این مدل هم بیانگر این بود که تنها تخصص حسابرس بر جبران حق‌الزحمه تأثیر معنی‌داری نداشته بلکه بر رابطه بین تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی و جبران آن نیز تأثیر معنی‌داری ندارد. در تحلیل نتایج می‌توان بیان کرد حسابرسان متخصص در سال مورد رسیدگی احتمالاً از تخصص خود در تعیین حق‌الزحمه مناسب استفاده می‌کنند و به دلیل تجربه و تخصص و به تبع آن کیفیت بالا اقدام به ارائه تخفیف به صاحبکار نمی‌کنند که نیازی به جبران آن در سال‌های آتی باشد. با بررسی به‌عمل آمده پژوهشی مرتبط که تأثیر تخصص را با جبران تخفیف حق‌الزحمه مورد ارزیابی قرار دهد یافت نشد.

نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش نشان داد که بین تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه معناداری وجود ندارد. حسابرسی مستقل این اطمینان را به سهامداران و سرمایه‌گذاران می‌دهد که صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت عاری از اشتباه بااهمیت مطابق استانداردهای پذیرفته شده حسابداری است. به‌کارگیری کارشناسان با مهارت و صلاحیت برای بهبود خدمات انجام شده ضروری است. در نتیجه نتایج حاکی از این مطلب است که اگر شرکت صاحبکار از موسسه حسابرسی اخذ تخفیف نماید حداقل در کوتاه‌مدت کیفیت اطلاعات حسابداری خدشه‌دار نمی‌شود. دوپاچ و کینگ (۱۹۹۱) نشان دادند که تخفیف‌دهی باعث نمی‌شود حسابرس تلاش کمتری کند. نتایج این فرضیه با یافته‌های چو و همکاران (۲۰۲۰) همسو و با یافته‌های سرلک و همکاران (۱۳۹۹) که نشان دادند در شرایط بحران مالی تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی کیفیت سود را تحت تأثیر قرار می‌دهد ناهمسو می‌باشد.

همچنین در فرضیه چهارم این پژوهش، نشان داده شد که تخصص حسابرسی بر رابطه تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیر معناداری ندارد، لذا شاید بتوان بیان کرد که به احتمال زیاد حسابرسان متخصص، از ارائه تخفیف به شرکت صاحبکار خودداری می‌نمایند در نتیجه در شرایط تخصص، تخفیفی اتفاق نیفتاده است که کیفیت اطلاعات حسابداری تحت تأثیر قرار گیرد و همچنین طبق مبانی نظری نیز می‌توان بیان کرد، یکی از دلایلی عدم وجود رابطه معناداری بین تخفیف‌دهی و کیفیت حسابرسی (کیفیت اطلاعات حسابداری) این باشد که حسابرسان تخفیف‌دهنده ممکن است برای حفظ اعتبار خود، کیفیت حسابرسی را به خطر نیندازند. زیرا که مشوق‌های مبتنی بر بازار، مانند پرهیز از پرونده‌های قضایی و حفظ اعتبار، حسابرسان تخفیف‌دهنده را به حفظ کیفیت حسابرسی در دوره‌های بعدی ترغیب کنند و از

کیفیت اطلاعات حسابداری کاسته نشود (چو و همکاران، ۲۰۲۰). نتایج این پژوهش با تحقیق کارسون و فارگر (۲۰۰۷) مخالف و با نتایج جانسون و همکاران (۲۰۰۲) و گال و همکاران (۲۰۰۹) مطابق می‌باشد.

با بهره‌گیری از نتایج پژوهش پیشنهاد می‌شود، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که به دنبال اخذ تخفیف از مؤسسات حسابداری هستند باید به این نکته توجه داشته باشند که در سال‌های آتی تخفیف احتمالی دریافت‌شده نسبت به تورم توسط مؤسسات حسابداری جبران می‌گردد لذا بدین منظور اقدام به تغییر حسابرس به‌ویژه حسابرسان با کیفیت پایین‌تر ننمایند و در نهایت پیشنهاد می‌شود از حسابرسان با کیفیت پایین به منظور کاهش هزینه حسابداری استفاده نشود چون حق‌الزحمه حسابداری قابل جبران است اما طبعات کیفیت پایین در اکثر مواقع غیرقابل جبران می‌شود. همچنین با توجه به اینکه در حین انجام این پژوهش مشخص گردید، شرکت‌های زیادی مبلغ حق‌الزحمه حسابداری خود را جداگانه افشا نمی‌کنند، لذا با توجه به اینکه حق‌الزحمه حسابداری دارای محتوای اطلاعاتی می‌باشد پیشنهاد می‌گردد دستورالعملی در این زمینه از طرف بورس اوراق بهادار تهران صادر گردد. با توجه به موضوع تحقیق حاضر، جهت انجام پژوهش‌های آتی، موارد زیر پیشنهاد می‌گردد:

- ۱- نقش ساختار مالکیت دولتی بر کیفیت گزارشگری مالی در حضور متغیر تخفیف حق‌الزحمه حسابرسان
- ۲- نقش تخفیف حق‌الزحمه بر اظهارنظر و کیفیت حسابداری با تأکید بر نقش معیارهای نظارتی.

منابع

- انورخطیبی، سعید؛ برادران حسن‌زاده، رسول؛ متقی، علی‌اصغر و تقی‌زاده، هوشنگ. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر کیفیت حسابداری از دیدگاه گروه‌های مختلف بر کیفیت گزارشگری مالی. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۸(۳۱)، ۲۴۵-۲۵۹.
- پورکریم، یحیی. (۱۳۸۸). بررسی تأثیر کیفیت حسابداری بر قابلیت اتکای اقلام تعهدی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد تبریز.
- پیری، پرویز؛ دیدار، حمزه و خدایاریگانه، سیما. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر توانایی مدیریت بر کیفیت گزارشگری مالی در طول چرخه عمر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۶(۳)، ۹۹-۱۱۸.
- تیموری، زهرا؛ هاشمی، سید عباس و امیری، هادی. (۱۴۰۰). تدوین مدل کیفی عوامل اثرگذار بر قیمت‌گذاری کیفیت اطلاعات حسابداری در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۲۸(۳)، ۴۳۵-۴۵۹.
- ثمره‌سندی، جواد؛ عبادی، فرح‌دخت و جباری، حسین. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر کیفیت اطلاعات

حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دومین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری. حساس‌یگانه، یحیی و قنبریان، رضا. (۱۳۸۵). کیفیت حسابرسی از دیدگاه نظری و تحقیقات تجربی. حسابدار رسمی، ۸ و ۹، ۳۹-۴۰.

حساس‌یگانه، یحیی و معیری، مرتضی. (۱۳۸۷). حاکمیت شرکتی و کمیته حسابرسی. ماهنامه حسابدار، ۲۳(۵)، ۵۷-۶۶.

خوشکار، فرزین؛ گرمی، مهین و مردانی، زهرا. (۱۴۰۰). تأثیر کیفیت اطلاعات مالی بر رابطه بین شاخص‌های سرمایه‌فکری و مدیریت سود. رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۳(۸۳)، ۳۰۲-۳۱۹.

دارابی، رؤیا؛ پسندیده پارسا، بهرام و حاجی رضا، محمدرضا. (۱۴۰۰). تبیین رابطه بین کیفیت حسابرسی، استقلال حسابرس، حق الزحمه حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های بیمه‌ای. (پژوهش‌های حسابرسی) پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۲)، ۱۳۷-۱۶۱.

رحیمی، محمدمهدی؛ بزرگری‌خانقاه، جمال و الهیاری، رضا. (۱۳۹۷). مروری بر مبانی نظری حق الزحمه حسابرسی. پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی، ۳، ۴۳-۵۰.

سرلک، نرگس؛ جودکی‌چگنی، زهرا و حیدری‌سورشجانی، زهرا. (۱۳۹۹). رابطه تخفیف حق الزحمه حسابرسی با خطای حسابرسی و کیفیت سود در وضعیت رکود اقتصادی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۳)، ۳۸۰-۳۶۰.

سلیمانی، ابوالفضل و شکریمان برنجستانکی، مهدیه. (۱۴۰۰). تخفیف حق الزحمه حسابرسی، احتمال تقلب و افشا تحریف بااهمیت: واکاوی نقش تعدیل‌گری کیفیت حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۴)، ۷۰-۹۵. doi: ۱۰.۲۲۰۳۴/jpar/۱۰.۲۲۰۳۴.۲۰۲۲

مجتهدزاده، ویدا و آقایی، پروین. (۱۳۸۴). عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۱(۴)، ۷۶-۵۳.

مهدی‌زاده، زهره؛ حصارزاده، رضا و لاری‌دشت‌بیاض، محمود. (۱۳۹۸). آزمون تجربی نظریه‌های رقیب قیمت‌گذاری در حسابرسی نخستین: شواهدی از نحوه تأثیر برخی عوامل محیطی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱(۴۲)، ۱۲۲-۹۳.

یاری، مهدی؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ فرجی، امید و محمدرضائی، فخرالدین. (۱۴۰۱). حق الزحمه حسابرسی: نقش آیین‌نامه تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۹(۱)، ۱۴۶-۱۷۲.

Ai, X., Doucet, A., Myers, L. A., & Schmardebeck, R. (2022). Common Auditors in Mergers and Acquisitions: The Impact on Post-Acquisition Financial Reporting Quality and Audit Fees. Available at SSRN 3589811.

Anvarkhatibi, S., Baradaran Hassan zadeh, R., Mottaghi, A., & Taghizadeh, H. (2019). Review the Effect of audit quality from the perspective of different groups on financial reporting quality. Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge, 8(31), 245-260. (In Persian)

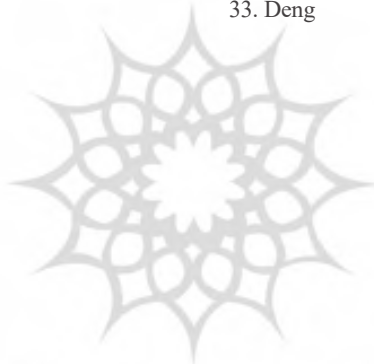
Barua, A., Lennox, C., & Raghunandan, A. (2020). Are audit fees discounted in initial year

- audit engagements?. *Journal of Accounting and Economics*, 69(2-3), 101282.
- Barth, M. E., Li, K., & McClure, C. (2022). Evolution in value relevance of accounting information.
- Bhuiyan, M. B. U., Rahman, A., & Sultana, N. (2020). Female tainted directors, financial reporting quality and audit fees. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 16(2), 100189.
- Carcello, J. V., & Nagy, A. L. (2004). Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting. *Managerial Auditing Journal*, 19, 651- 668.
- Chen, C. J., Su, X., & Wu, X. (2010). Auditor changes following a Big 4 merger with a local Chinese firm: A case study. *Auditing: A journal of practice & theory*, 29(1), 41-72.
- Chen, L., Krishnan, G. V., & Yu, W. (2018). The relation between audit fee cuts during the global financial crisis and earnings quality and audit quality. *Advances in accounting*, 43, 14-31.
- Cho, M., Kwon, S. Y., & Krishnan, G. V. (2021). Audit fee lowballing: Determinants, recovery, and future audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(4), 106787.
- Craswell, A. T., Francis, J. R., & Taylor, S. L. (1995). Auditor Brand Name Reputations and Industry Specialization. *Journal of Accounting and Economics*, 20, 297-322. [http://dx.doi.org/10.1016/0165-4101\(95\)00403-3](http://dx.doi.org/10.1016/0165-4101(95)00403-3).
- Darabi, R., Pasandideh parsa, B., & Hajireza, M. (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), 137-161. (In Persian)
- DeAngelo, L. , (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*. 3, 183-199.
- Deis Jr, D. R., & Giroux, G. A. (1992). Determinants of audit quality in the public sector. *Accounting review*, 462-479.
- Deng, M., Lu, T., Simunic, D. A., & Ye, M. (2014). Do joint audits improve or impair audit quality?. *Journal of Accounting research*, 52(5), 1029-1060.
- Desir, R., Casterella, J. R., & Kokina, J. (2014). A reexamination of audit fees for initial audit engagements in the post-SOX period. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(2), 59-78.
- Dopuch, N., & King, R. R. (1991). The impact of mas on auditors' independence: An experimental markets study. *Journal of Accounting Research*, 29, 60-98.
- Dye, R. A. (1991). Informationally motivated auditor replacement. *Journal of accounting and economics*, 14(4), 347-374.
- Ettredge, M., Fuerherm, E. E., & Li, C. (2014). Fee pressure and audit quality. *Accounting, Organizations and Society*, 39(4), 247-263.
- Francis, J., LaFond, R., Olsson, P., & Schipper, K. (2005). The market pricing of accruals quality. *Journal of accounting and economics*, 39(2), 295-327.
- Gul, F. A., Jaggi, B. L., & Krishnan, G. V. (2007). Auditor independence: Evidence on the joint effects of auditor tenure and nonaudit fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2), 117-142.
- Gul, F. A., Fung, S. Y. K., & Jaggi, B. (2009). Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise. *Journal of Accounting and Economics*, 47(3), 265-287.
- Hasass Yeganeh, Y., & Ghanbarian, R. (2006). Audit quality from a theoretical perspective and empirical research. *Certified Accountant Magazine*, 8 & 9, 39-40. (In Persian)
- Hasass Yeganeh, Y., & Moaeyeri, M. (2008). Audit corporate governance and audit

- committee. Accountant's Monthly, 23(5), 57-66. [In Persian]
- Hogan, C. E., & Jeter, D. C. (1999). Industry specialization by auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18(1), 1-17.
- Johnson, V. E., Khurana, I. K., & Reynolds, J. K. (2002). Audit-firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary accounting research*, 19(4), 637-660.
- Khalil, U. F. (2022). Auditor choice and its impact on financial reporting quality: A case of banking industry of Pakistan. *Asia Pacific Management Review*.
- Khoshkar, F., Garmi, M., & Mardani far, Z. (2021). The effect of financial information quality on the relationship between intellectual capital indicators and earnings management. *New research approaches in management and accounting*, 5(83), 302-319. [In Persian]
- Mehdizadeh, Z., Hesarzadeh, R., & Iari dashtebayaz, M. (2019). Empirical test of competing theories of pricing in primary audit: evidence of the influence of some environmental factors. *Financial Accounting and Auditing Research*, 11(42), 93-122. (In Persian)
- Mojtahedzade, V., & Aghaei, P. (2004). Factors affecting the quality of independent auditing from the point of view of independent auditors and users. *Accounting and Auditing Review*, 11(4), 53-76. (In Persian)
- National Association of State Boards of Accountanc;. (2010). Audit fees and engagement profitability: A threats and safeguards approach to strengthen compliance with standards of ethical behavior. Discussion paper. (NASBA).
- Piri, P., Didar, H., & KHodayar Yeganeh, S. (2014). Investigating the Effect of Management Ability on the Financial Reporting Quality during Life Cycle, of the Companies Listed Companies in Tehran Stock Exchange. *Journal of Financial Accounting Research*, 6(3), 99-118. (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. doi: 10.22059/acctgrev.2020.291983.1008298. (In Persian)
- 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. doi: 10.22034/jpar.2022.248813. (In Persian)
- Solomon, I., & Shields, M. D. (1995). research in auditing. *Judgment and decision-making research in accounting and auditing*, 137.
- Stanley, J. D., Brandon, D. M., & McMillan, J. J. (2015). Does lowballing impair audit quality? Evidence from client accruals surrounding analyst forecasts. *Journal of Accounting and Public Policy*, 34(6), 625-645.
- Teymoori, Z., Hashemi, S., & Amiri, H. (2021). Developing the Qualitative Model of the Factors Affecting the Accounting Information Quality Pricing in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 28(3), 435-459. doi: 10.22059/acctgrev.2020.303615.1008380. (In Persian)
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). Positive accounting theory.
- Yari, M., MohammadRezaei, F., Gholami Jamkarani, R., & Faraji, O. (2022). Audit Fees: The Role of Regulation of Audit Services Fees. *Accounting and Auditing Review*, 29(1), 146-172. (In Persian)
- Yu, W. (2008). Accounting-based earnings management and real activities manipulation. Georgia Institute of Technology.

پی‌نویس:

1. Bhuiyan
2. Chen
3. Hogan & Jeter
4. Watts & Zimmerman.
5. Solomon & shields
6. Yu
7. Barth, Li & McClure
8. Francis
9. Desir
10. DeAngelo
11. Dye
12. National Association of State Boards of Accountancy
13. Craswell
14. Deis & Giroux
15. Johnson
16. Carcello & Nagy
17. Gul
18. Dopuch & King
19. Gul
20. Stanley
21. Cho
22. Khalil
23. Xi Ai
24. Bhuiyan
25. Cho
26. Barua
27. Chen
28. Ettredge, Li & Emeigh
۲۹. با توجه به اینکه جامعه آماری پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد، این شرکت‌ها ممکن است در بازار فرابورس ادامه فعالیت داشته باشند، اما از نمونه مد نظر حذف شده‌اند.
30. Variance inflation factor
31. Tolerance
32. Levin, Lee and Chu
33. Deng



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی



COPYRIGHTS

This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.