



## The Relationship between Audit Fee Discount and Audit Error and Earnings Quality in Times of Recession

**Narges Sarlak**

\*Corresponding Author, Associate Prof., Department of Accounting, University of Qom, Qom, Iran. E-mail: sarlak.narges@qom.ac.ir

**Zahra Joudaki Chegeni**

Msc., Department of Accounting, Department of Accounting, University of Qom, Qom, Iran. E-mail: z.h.r.joudaki@gmail.com

**Zahra Heidari Surshjani**

Msc., Department of Accounting, Department of Accounting, University of Qom, Qom, Iran. E-mail: zahra.heidary124@gmail.com

### Abstract

**Objective:** Earnings quality represents a very important aspect of accounting profits, because low-quality profits may increase capital costs, reduce investor confidence by making the wrong decisions, mislead creditors, and inappropriate allocation of resources to unrealistic return schemes. In the meantime, the role of the independent auditor in unbiased assessing the quality of the financial statements and reassuring investors about the validity of the financial statements prepared by management is significant. But the quality of audit services provided by auditors is heterogeneous and affected by factors such as audit fee discount. The purpose of this study is to test the relationship between audit fee discount and audit errors and earnings quality, especially in times of economic recession.

**Methods:** In this regard, a sample of 135 companies listed in the Tehran Stock Exchange from 2011 to 2017 was selected and the hypotheses were tested by using regression models.

**Results:** The results show that the audit fee discount has a positive relationship with audit type II error. However, there is no significant relationship between audit fee discount and audit type I error. Also, the recession does not affect the relationship between audit fee discounts and audit errors. Also, the audit fee discount reduces the quality of earnings and the economic recession exacerbates the negative relationship between audit fee discount and earnings quality.

**Conclusion:** Deductions from auditors reduce their effort and increase audit error. Also, the quality of profit is lower in companies that pay less, and this relationship is exacerbated in times of recession.

**Keywords:** Audit fee discount, Audit error, Earnings quality, Recession.

**Citation:** 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)

-----  
Accounting and Auditing Review, 2020, Vol. 27, No.3, pp. 360 - 380

DOI: 10.22059/acctgrev.2020.291983.1008298

Received: November 09, 2019; Accepted: May 11, 2020

© Faculty of Management, University of Tehran



## رابطه تخفیف حق الزحمه حسابرسی با خطای حسابرسی و کیفیت سود در وضعیت رکود اقتصادی

نرگس سرلک

\* نویسنده مسئول، دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه قم، قم، ایران. رایانامه: sarlak.narges@qom.ac.ir

زهرا جودکی چگنی

کارشناس ارشد، گروه حسابداری، دانشگاه قم، قم، ایران. رایانامه: z.h.r.joudaki@gmail.com

زهرا حیدری سورشجانی

کارشناس ارشد، گروه حسابداری، دانشگاه قم، قم، ایران. رایانامه: zahra.heidary124@gmail.com

### چکیده

**هدف:** کیفیت سود یکی از جنبه‌های بسیار مهم سود حسابداری است. در واقع، کاهش کیفیت سود، علاوه بر افزایش هزینه سرمایه، کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران و تخصیص غیربهبوده منابع، به طرح‌هایی با بازدهی غیرواقعی منجر می‌شود. در این بین، نقش حسابرسی مستقل در ارزیابی بی‌طرفانه کیفیت صورت‌های مالی و اطمینان دادن به سرمایه‌گذاران در خصوص اعتبار صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت، شایان توجه است. اما کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط حسابرسان ناهمگون است و تحت تأثیر عواملی مانند تخفیف حق الزحمه حسابرسی قرار می‌گیرد. هدف پژوهش حاضر، آزمون رابطه تخفیف حق الزحمه حسابرسی با خطای حسابرسی و کیفیت سود، به‌ویژه در وضعیت رکود اقتصادی است.

**روش:** برای دستیابی به هدف پژوهش، نمونه‌ای مشتمل بر ۱۳۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی دوره زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ انتخاب شد و فرضیه‌های مطرح شده با استفاده از مدل‌های رگرسیونی آزمون شدند.

**یافته‌ها:** نتایج نشان می‌دهد که تخفیف حق الزحمه حسابرسی با خطای حسابرسی نوع دوم، رابطه مثبتی دارد. این در حالی است که بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی و خطای حسابرسی نوع اول، رابطه معناداری وجود ندارد. افزون بر این، رکود اقتصادی بر رابطه بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی و خطای حسابرسی تأثیری نمی‌گذارد. همچنین، تخفیف حق الزحمه حسابرسی، کاهش کیفیت سود را به دنبال دارد و رکود اقتصادی، رابطه منفی بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی و کیفیت سود را تشدید می‌کند.

**نتیجه‌گیری:** تخفیف صاحب‌کاران از حسابرسان، تلاش حسابرسان را کاهش و خطای حسابرسی را افزایش می‌دهد. همچنین، کیفیت سود در شرکت‌هایی که حق الزحمه کمتری می‌پردازند، کمتر است و این رابطه، در زمان رکود اقتصادی تشدید می‌شود.

**کلیدواژه‌ها:** تخفیف حق الزحمه حسابرسی، خطای حسابرسی، کیفیت سود، رکود اقتصادی.

**استناد:** سرلک، نرگس؛ جودکی چگنی، زهرا؛ حیدری سورشجانی، زهرا (۱۳۹۹). رابطه تخفیف حق الزحمه حسابرسی با خطای حسابرسی و کیفیت سود در وضعیت رکود اقتصادی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۷(۳)، ۳۶۰-۳۸۰.

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۳۹۹، دوره ۲۷، شماره ۳، صص. ۳۶۰-۳۸۰

DOI: 10.22059/acctgrev.2020.291983.1008298

دریافت: ۱۳۹۸/۰۸/۱۸، پذیرش: ۱۳۹۹/۰۲/۲۲

© دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

## مقدمه

سود یکی از منابع اطلاعاتی بنیادین شرکت و سرآمد شاخص‌های حسابداری محسوب می‌شود. پس از رخدادهای رسوایی‌های مالی، تمرکز صرف از رقم سود، به سمت کیفیت آن معطوف شده است. سودهای کم کیفیت، موجب افزایش هزینه سرمایه (کالن، خان و لو<sup>۱</sup>)، کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران و تصمیم‌گیری‌های نادرست آنان (اگبونیک و ادم<sup>۲</sup>)، اعطای نادرست اعتبار از سوی اعتباردهندگان و تخصیص غیربهبینه منابع به طرح‌های با بازدهی غیرواقعی می‌شود (محمدی‌اصل، منصورفر و شهبازی، ۱۳۹۷). از این رو، نقش حسابرس مستقل در ارزیابی بی‌طرفانه کیفیت صورت‌های مالی و اطمینان‌دهی به سرمایه‌گذاران در خصوص اعتبار اطلاعات تهیه شده توسط مدیریت، شایان توجه است. در واقع، حسابرسی، اعمال نظر مغرضانه مدیران در گزارش‌های مالی را کاهش می‌دهد (چن، چن، لوبو و وانگ<sup>۳</sup>) و زمینه ایجاد سلامت عملکرد شرکت و بهبود تخصیص منابع کمیاب اقتصادی را فراهم می‌آورد (بلاندن و بوش<sup>۴</sup>) (۲۰۱۳).

از طرفی، وضعیت رقابتی کنونی در حرفه حسابرسی، مؤسسه‌ها و سازمان‌های حسابرسی را به سوی حسابرسی‌های مؤثر سوق داده است. دادخواهی‌های موجود علیه حسابرسان نیز به عنوان عامل تعدیل‌کننده، حسابرسان را به کاربرد مهارت و قضاوت حرفه‌ای وامی‌دارد. علاوه بر این، استانداردهای حسابرسی بر اساس الگوی خطر حسابرسی، ارزیابی ریسک را در هر پروژه حسابرسی الزامی کرده‌اند. در واقع، چنانچه حسابرسان شرکت‌ها، درباره صورت‌های مالی‌ای که تحریف با اهمیتی دارند، نظر نامناسبی گزارش کنند، خطر حسابرسی اتفاق می‌افتد (یی‌لو، وو و یو<sup>۵</sup>) (۲۰۱۷). این خطر، وقوع اشتباهات یا تحریف‌های با اهمیت در روند تنظیم و تدوین گزارش‌های مالی (خطر ذاتی و کنترل) و خطر کشف‌نشدن آن از طریق رسیدگی‌های حسابرس (خطر عدم کشف) را شامل می‌شود. حسابرس با اجرای روش‌های حسابرسی مورد نیاز، به برآورد خطرهای تحریف با اهمیت پرداخته و خطر عدم کشف و خطر حسابرسی را تا سطح قابل قبول کاهش می‌دهد (اکرمی مقدم، ۱۳۹۵). این فرایند مدیریت خطر حسابرسی نامیده می‌شود. توجه ویژه به عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی، نظیر تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی، به‌خصوص در وضعیت نامطلوب اقتصادی، لازمه مدیریت خطر حسابرسی است.

وقوع بحران‌های مالی اخیر، نقش حیاتی و مهم گزارشگری مالی معتبر و با کیفیت را پررنگ کرده است. به علاوه، بحران‌های اخیر، ضرورت توجه به نقش کیفیت حسابرسی در ارتقای گزارشگری مالی را بیش از پیش نمایان کرده است. در دوره رکود اقتصادی، به دلیل افزایش ریسک ورشکستگی شرکت‌ها، ریسک حسابرسی افزایش می‌یابد، بنابراین، حسابرسان با افزایش حق‌الزحمه، به این ریسک حسابرسی مازاد، واکنش نشان می‌دهند (الکسیوا و سانستروم<sup>۶</sup>) (۲۰۱۵). در واقع، حسابرسان در طول سال‌های رکود، دقت بیشتری به خرج داده و کیفیت حسابرسی را در پاسخ به تغییرات محیط کار ناشی از رکود، افزایش می‌دهند، از این رو، خطای حسابرسی کاهش می‌یابد. اما، در زمان رکود اقتصادی، مؤسسه‌های حسابرسی، به منظور کاهش نابسامانی اقتصادی، برای کاهش حق‌الزحمه حسابرسی تحت فشار قرار می‌گیرند (اورلیک<sup>۷</sup>).

1. Callen, Khan &amp; Lu

3. Chen, Chen, Lobo &amp; Wang

5. Yi Lu, Wu, &amp; Yu

7. Orlik

2. Egbunike &amp; Odum

4. Blandón &amp; Bosch

6. Alexeyeva &amp; Svanström

(۲۰۱۱). در واقع، مدیران برای تحقق سود مدنظر، تلاش می‌کنند که هزینه‌ها را کاهش داده و تصویر مطلوبی از وضعیت مالی شرکت ارائه دهند (جاهمانی، نیرنجان و تونی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶). از این رو، در زمان رکود، نظارت‌کنندگان نگران هستند که کاهش حق الزحمه حسابرسی، به تلاش کمتر حسابرسان منجر شود که علاوه بر افزایش خطای حسابرسی، کیفیت سود نیز کاهش پیدا می‌کند (چن، کریشنان و یو<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸).

بحران مالی و تخفیفات حق الزحمه حسابرسی، به پیامدهای مالی هنگفتی نظیر افزایش احتمال رخداد دعاوی حقوقی برای حسابرسان معتمد منجر می‌شود. از این رو، نظارت‌کنندگان و سرمایه‌گذاران از حسابرسان به دلیل محدود کردن رسیدگی گزارشگری مالی در وضعیت سخت اقتصادی انتقاد می‌کنند. همچنین، در حال حاضر، یکی از مناقشات اصلی حرفه حسابرسی، تعیین حداقل بهای حق الزحمه حسابرسی و نرخ‌شکنی برخی از مؤسسه‌های حسابرسی است. بر اساس آنچه گفته شد، بررسی چگونگی واکنش حسابرسان به شوک‌های بیرونی محیط عملیاتی صاحب‌کار و مهم‌تر از آن، اثر تخفیف حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت سود و خطای حسابرسی، بسیار مهم و حیاتی است. این مسئله در وضعیت بحران اقتصادی اهمیت دوچندان دارد. در ایران رکود تورمی، به‌عنوان یکی از شاخصه‌های بحران اقتصادی در سال‌های اخیر، به‌وضوح نمایان و گریبان‌گیر شرکت‌های بسیاری شده است. پژوهشگرانی نظیر کرمی و افتخاری (۱۳۹۲) و محمدی اصل و همکاران (۱۳۹۷) دقت و پیام‌رسانی سود را در دوره‌های تنگنای اقتصادی بررسی کردند؛ اما شواهد تجربی محدودی درباره رابطه بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی با خطای حسابرسی و کیفیت سود در دوران بحران اقتصادی وجود دارد. پژوهش حاضر با بررسی نمونه‌ای در دوره زمانی سال ۱۳۹۶-۱۳۹۰ از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، شواهد تجربی جامعی در خصوص رابطه میان تخفیف حق الزحمه حسابرسی در وضعیت رکود اقتصادی با کیفیت سود و خطای حسابرسی فراهم می‌آورد.

در ادامه، پس از تدوین مبانی نظری و پیشینه پژوهش و فرضیه‌ها، مطالب با تشریح روش پژوهش، شامل نمونه و مدل‌های پژوهش دنبال می‌شود. در بخش بعد، یافته‌های پژوهش، شامل آمار توصیفی و برآزش مدل‌های پژوهش گزارش می‌شود. بخش نهایی مقاله نیز به نتیجه‌گیری اختصاص دارد.

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

صورت‌های مالی شرکت‌ها، مهم‌ترین منابع تأمین اطلاعات برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران است. انجام حسابرسی با کیفیت، به صورت‌های مالی اعتبار می‌بخشد. واضح است که حق الزحمه‌های پرداخت شده به حسابرسان، کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (غلامی گیفان، بذرافشان و صالحی، ۱۳۹۸). حق الزحمه حسابرسی، به‌عنوان هزینه اقتصادی به سازمان‌ها تحمیل شده و بر اساس زمان لازم برای اجرای عملیات حسابرسی تعیین می‌شود. با وجود رقابت در بازار حسابرسی، حسابرسان ممکن است برای جذب کار، حق الزحمه کمتری دریافت کنند. طبق نظر دی‌آنجلو<sup>۳</sup> (۱۹۸۱) با توجه به رقابتی بودن بازار حسابرسی و رقابت حسابرسان بر سر کسب منافع آتی، ممکن است حسابرسان به‌منظور جذب صاحب‌کار، مبلغ قرارداد حسابرسی را با تخفیف ارائه کنند تا با افزایش حق الزحمه در آینده، زیان مبلغ تخفیف

داده‌شده را جبران کنند. در این موقعیت، حسابرسان تمایل دارند که حق‌الزحمه‌های حسابرسی نخستین را به امید کسب منافع آتی کاهش دهند (استنلی، براندون و ام سی میلان<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵)؛ اما ممکن است کاهش در حق‌الزحمه حسابرسی، تنها در حسابرسی نخستین اتفاق نیفتد.

در این رابطه، دای<sup>۲</sup> (۱۹۹۱) استدلال می‌کند که کسب حق‌الزحمه بیشتر در حسابرسی‌های آینده (در مقایسه با حسابرسی نخستین) به پویایی قدرت چانه‌زنی بین حسابرس و صاحب‌کار بستگی دارد. به گفته وی، افزایش قدرت چانه‌زنی صاحب‌کار و افشای حق‌الزحمه در صورت مالی، مانع تخفیف هزینه حسابرسی می‌شود. در واقع، مبلغ حق‌الزحمه در حسابرسی نخستین، بیشتر از مبلغ حق‌الزحمه حسابرسی سال‌های بعد است؛ چرا که حسابرسی نخستین، به سرمایه‌گذاری اولیه حسابرس برای شناخت محیط و کنترل‌های داخلی صاحب‌کار وابسته است (فلانگین<sup>۳</sup>، ۲۰۰۲). از آنجا که حسابرس در حسابرسی سال‌های آتی، قادر است برای کسب شناخت اولیه، از زمان صرف شده در حسابرسی نخستین بکاهد، انتظار می‌رود که این صرفه‌جویی، حق‌الزحمه حسابرسی سال‌های بعد از حسابرسی نخستین را کاهش دهد؛ اما کاهش حق‌الزحمه حسابرسی، ممکن است بر نحوه ایفای وظیفه حسابرس تأثیر بگذارد. هویتاس، مارکلوپیچ و بارگاتو<sup>۴</sup> (۲۰۰۷) بر این باورند که با کاهش حق‌الزحمه حسابرسی، حسابرسان تلاش خود را کاهش داده و کیفیت حسابرسی را خدشه‌دار می‌کنند. از این رو، میزان حق‌الزحمه حسابرسی می‌تواند کیفیت کار حسابرسان و خطای حسابرسی را تحت‌الشعاع قرار دهد.

هر واحد تجاری، برای تحقق اهداف خود، استراتژی‌های متفاوتی را دنبال می‌کند و برحسب محیط قانونی حاکم بر فعالیت، ماهیت عملیات و صنعت، پیچیدگی و اندازه عملیات با انواع خطرهای تجاری مواجه است. شناسایی و برخورد مناسب با این گونه خطرها، از وظایف مدیریت واحد تجاری است. با وجود این، همه خطرها به تهیه صورت‌های مالی مربوط نمی‌شود. برای حسابرس خطرهایی که بر صورت‌های مالی اثر داشته باشد نیز، مهم است. وی با ارزیابی شواهد، باید از این امر اطمینان معقول حاصل کند که صورت‌های مالی با در نظر گرفتن همه جنبه‌های بااهمیت، بر اساس استانداردهای حسابداری تهیه شده است. مفهوم اطمینان معقول، بیانگر این واقعیت است که حسابرس ممکن است با ارائه نظر نامناسب با میزانی از خطر (خطر حسابرسی) مواجه شود (هایز، داسن، شدلر و والیج<sup>۵</sup>، ۲۰۰۵).

نتایج پژوهش‌های تجربی مبنی بر اینکه کاهش حق‌الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد، متناقض است. مزاتکو و تسلزن<sup>۶</sup> (۲۰۱۶) و آستانا و بون<sup>۷</sup> (۲۰۱۲) به رابطه مثبت بین حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی اشاره کردند. علاوه بر این، اترج، لی و امیق<sup>۸</sup> (۲۰۱۴) و بسویک<sup>۹</sup> (۲۰۱۳) معتقدند که تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی، تلاش کمتر حسابرسان را به دنبال دارد. در همین راستا، چن و همکارانش (۲۰۱۸) بیان کردند که کاهش حق‌الزحمه حسابرس، به کاهش استقلال حسابرسان منجر می‌شود و در نهایت، کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد. کارسون و فارگر<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۷) نشان دادند که حسابرسان با دریافت حق‌الزحمه حسابرسی کمتر از سطح استاندارد، میزان

1. Stanley, Brandon & McMillan  
3. Flanigan  
5. Hayes, Dassen, Schilder & Wallage  
7. Asthana & Boone  
9. Beswick

2. Dye  
4. Hoitas, Markelevich & Barragato  
6. Muzatko & Teclezion  
8. Ettredge, Li, & Emeigh  
10. Carson & Fargher

رسیدگی‌های (کاهش ساعات حسابرسی، اختصاص دادن کارکنان کم تجربه) خود را کاهش می‌دهند و به تبع آن، خطای حسابرسی افزایش و کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. بر اساس نظر گلاتر<sup>۱</sup> (۲۰۰۲)، چنانچه حسابرسان نتوانند مبلغ حق الزحمه را به دلیل موقعیت رقابتی افزایش دهد، ممکن است بر فرایند حسابرسی (کاهش دادن حجم رسیدگی) تأثیر منفی داشته باشد و در نتیجه به کاهش کیفیت حسابرسی منجر شود.

از منظری دیگر، دپوچ و کینگ<sup>۲</sup> (۱۹۹۶) و دی‌آنجلو (۱۹۸۱) معتقدند که کاهش اولیه حق الزحمه حسابرسی، استقلال حسابرسان را تضعیف نمی‌کند. همچنین، آنها بر این باورند که تقلیل حق الزحمه حسابرسی، در صورتی بر کیفیت حسابرسی اثرگذار است که بازار حسابرسی رقابتی نباشد. اورادی، نصیرزاده و حصارزاده (۱۳۹۷) نشان می‌دهند که رقابت در بازار حسابرسی، سبب کاهش حق الزحمه حسابرسی می‌شود. از آنجا که حسابرسان، به دنبال جذب صاحب کارند، ممکن است کاهش حق الزحمه حسابرسان بر کیفیت حسابرسی تأثیری نداشته باشد. با توجه به این تفاسیر، می‌توان بیان کرد که کاهش هزینه حسابرسی به افزایش خطای حسابرسی منجر نمی‌شود. بر این اساس، فرضیه اول پژوهش به شرح ذیل تدوین می‌شود:

- فرضیه اول: بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی و خطای حسابرسی رابطه وجود دارد.

متعاقباً، تأثیر رکود اقتصادی بر رابطه بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی و خطای حسابرسی انکارناپذیر است. گرچه اقتصاد، به عنوان مبنای ارزش و قدرت، در توسعه واحدهای تجاری و پویایی بازارهای مالی نقش حیاتی ایفا می‌کند، رکود اقتصادی با ایجاد فضای نابسامان در محیط کسب و کار و محدودیت در انجام معاملات تجاری، سبب اختلال در رشد، انعطاف‌پذیری مالی، کارایی فعالیت‌های اقتصادی و سودآوری می‌شود (عثمانی و دیری<sup>۳</sup>، ۲۰۱۶). چن و همکارانش (۲۰۱۸) بیان کردند که وضعیت رکودی، به افت فعالیت‌های اقتصادی، کاهش تقاضا و کاهش قیمت‌های فروش منجر می‌شود. از این رو، وضعیت نامطلوب اقتصادی، سبب نشانه رفتن انگشت اتهام، به سوی حسابداری و گزارشگری مالی شده و اعتبار سامانه گزارشگری را در جلب رضایت اعتماد عموم، خدشه دار کرده است؛ زیرا انتظار بر این است که در دوران رکود اقتصادی، مدیریت شرکت برای رهایی یافتن از خطر ورشکستگی، به عملکردهای خاصی دست بزند (صفرزاده و واحدیان، ۱۳۹۶) تا با کاهش هزینه‌ها، سلامت مالی را بهتر ارزیابی کند. در همین راستا، شواهدی که تورگان<sup>۴</sup> (۲۰۱۹) و کائو، مینتی، اولیورو و رومانینی<sup>۵</sup> (۲۰۲۰) به دست آورده‌اند، از تحریف گزارش‌های مالی در زمان بحران مالی حکایت می‌کند. همچنین، پائلو و موتا<sup>۶</sup> (۲۰۱۹) استدلال می‌کنند که در دوره‌های نوسان اقتصادی، استفاده‌کنندگان باید اطلاعات حسابداری را با احتیاط بیشتری تجزیه و تحلیل کنند؛ زیرا شواهد نشان می‌دهد، رفتار مدیران در هر مرحله از چرخه تجاری متفاوت است. به بیان دیگر، مدیران در دوران رکود، از ارقام تعهدی بیشتری استفاده می‌کنند. از این رو، اگر حسابرسان به این نتیجه برسند که اطلاعات ارائه شده مدیریت معتبر نیست، ریسک حسابرسی را در سطح بالاتر برآورد می‌کنند. علاوه بر این، انگیزه‌های مبتنی بر بازار، به حسابرسان برای افزایش کیفیت حسابرسی در دوران رکود اقتصادی انگیزه می‌دهد. در نتیجه انتظار می‌رود که مدیران در دوران رکود، به دنبال بهتر نمایش دادن وضعیت مالی

1. Glater

3. Osmani &amp; Deari

5. Cao, Minetti, Olivero &amp; Romanini

2. Dopuch &amp; King

4. Türegün

6. Paulo &amp; Mota

شرکت باشند. از این رو، میزان ریسک حسابرسی افزایش یافته و به تبع آن، حسابرسان حق‌الزحمه بیشتری درخواست می‌کنند. حال، اگر کاهش هزینه حسابرسی در طول ایام رکود اقتصادی، به کاهش تلاش‌های حسابرسی منجر شود، کیفیت حسابرسی شرکت‌های مشمول کاهش هزینه حسابرسی در طول این ایام، باید کمتر از کیفیت حسابرسی سایر شرکت‌ها باشد (چن و همکاران، ۲۰۱۸). پس می‌توان فرضیه دوم پژوهش را این گونه مطرح کرد:

- فرضیه دوم: خطای حسابرسی در شرکت‌هایی که تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی را در دوران رکود اقتصادی دریافت کرده‌اند، بیشتر است.

سود واحد تجاری، یکی از معیارهای تصمیم‌گیری است که برای کلیه استفاده‌کنندگان اهمیت خاصی دارد. اما با توجه به واقعیت‌هایی همچون تضاد منافع بین تهیه‌کنندگان اطلاعات و سرمایه‌گذاران، استفاده از برآورد در محاسبه برخی عناصر سود و زیان و امکان استفاده از روش‌های گوناگون حسابداری، این معیار تصمیم‌گیری با تهدید مواجه شده و در نهایت کیفیت سود کاهش می‌یابد (خواجوی و قدیریان، ۱۳۹۴). منظور از کیفیت سود، زمینه بالقوه رشد و میزان احتمال تحقق سودهای آتی است. سودهای با ثبات، اهمیت زیادی دارد و بادوام تلقی می‌شوند. هرچه پایداری سود بیشتر باشد، شرکت توان بیشتری برای حفظ سودهای جاری دارد و در نتیجه کیفیت سود بالاتر است. سهام‌داران برای ارزیابی صحت عمل و کارایی مدیر، از صورت‌های مالی حسابرسی شده به‌عنوان ابزار اطمینان‌بخش استفاده می‌کنند (صه‌بای قرقی، لاری دشت بیاض و ثقیه، ۱۳۹۸). از این رو، کیفیت سود می‌تواند تحت تأثیر عواملی همچون حق‌الزحمه حسابرسی قرار گیرد.

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. حسابرسی مستقل، مبنایی برای شفافیت اقتصادی، اعتماد مردم و جامعه به بازار سرمایه و پاسخ‌گویی دولت در برابر مردم فراهم می‌آورد. از همین رو، حق‌الزحمه پایین و رقابت ناسالم در این زمینه، پایه‌های حرفه حسابرسی را به لرزه درمی‌آورد (حسن‌زاده و برادران حسن‌زاده، ۱۳۹۶). بنابراین، کاهش حق‌الزحمه با تلاش کمتر حسابرسان و کیفیت پایین اطلاعات حسابداری همراه است (بسویک، ۲۰۱۳). چندین مطالعه رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت سود را بررسی کردند. برای مثال، بالا، اران و شار<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) دریافتند که کیفیت اقلام تعهدی رابطه مثبتی با حق‌الزحمه حسابرسی دارد و تلاش حسابرسی بالاتر، سبب افزایش کیفیت سود می‌شود. کارامانیس و لنوکس<sup>۲</sup> (۲۰۰۸) دریافتند که تلاش حسابرسی کمتر، سبب افزایش مدیریت سود می‌شود. اترج و همکاران (۲۰۱۴) به شواهدی دست یافتند که نشان می‌دهد تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی، ارتباط مثبتی با تحریفات سود و کیفیت پایین حسابرسی دارد. گیگر، راجاندان و ریسکارد<sup>۳</sup> (۲۰۱۴) دریافتند که اظهارنظر تداوم فعالیت حسابرسان قبل از ورشکستگی، به‌طور شایان توجهی بعد از تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی افزایش می‌یابد. بر این اساس، فرضیه سوم پژوهش شکل می‌گیرد.

- فرضیه سوم: بین تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت سود رابطه وجود دارد.

1. Bala. Amran &amp; Shaar

2. Caramanis &amp; Lennox

3. Geiger, Raghunandan &amp; Riccardi



شواهد پیشین، گویای این مطلب است که تغییرات نامطلوب وضعیت اقتصادی، سبب افزایش ریسک شده و حسابرسان را با این چالش مواجه می‌کند که آیا دارایی‌های طولانی‌مدت، به‌درستی ارزیابی و گزارش شده‌اند یا خیر. به‌خاطر وضعیت نامساعد اقتصادی، ممکن است مدیران، برای تحقق معیارهای درآمد و سود با فشار بیشتری مواجه شوند و در نتیجه، احتمال مدیریت سود در طول دوره بحران مالی بیشتر شود. شواهدی که تامی<sup>۱</sup> (۲۰۱۲) به‌دست آورد، حاکی از آن است که کاهش فعالیت‌های اقتصادی، سبب می‌شود هزینه‌های صاحب‌کار، گردش موجودی کالا و قیمت فروش کاهش یابد. به بیانی، در دوره رکود، تقاضا برای کالاها کاهش می‌یابد و وضعیت شرکت دچار نوسان می‌شود. بنابراین، سود در دوره رکود از پایداری کمتری برخوردار است. جاهمانی و همکارانش (۲۰۱۶) نیز شواهدی را گردآوری کردند که نشان می‌دهد محیط اقتصادی نامطلوب، افزایش مدیریت سود را به‌دنبال دارد. به بیان دیگر، با افزایش رکود اقتصادی، شرکت‌هایی که وضعیت مالی خوبی ندارند، به مدیریت سود بیشتری اقدام می‌کنند. از این رو، با وجود مواجهه ریسک بالاتر برای حسابرسان، تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی در دوران بحران مالی، تلاش حسابرسی را کاهش می‌دهد. انتظار می‌رود کیفیت سود شرکت‌هایی که تخفیف را در زمان بحران اقتصادی دریافت کرده‌اند، در مقایسه با صاحب‌کارانی که قبل از بحران مشمول تخفیف شده‌اند یا اصلاً تخفیفی دریافت نکرده‌اند، کمتر باشد (چن و همکاران، ۲۰۱۸). بر این اساس فرضیه چهارم تدوین می‌شود.

- فرضیه چهارم: کیفیت سود در شرکت‌هایی که تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی را در دوران رکود اقتصادی دریافت می‌کنند، کمتر است.

## روش‌شناسی پژوهش

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش، کلیه شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار تهران، طی بازه زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ است و با توجه به متغیر خطای حسابرسی که برای اندازه‌گیری آن، به صورت‌های مالی سال بعد نیاز است، بازه زمانی پژوهش ۷ سال و ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ در نظر گرفته شده است. با اعمال محدودیت‌های زیر، تعداد ۱۳۵ شرکت و ۸۷۷ مشاهده بررسی شده است.

جدول ۱. غربالگری مشاهدات

تعداد	شرح
۴۳۲	کلیه شرکت‌هایی که در بورس اوراق بهادار تهران حضور دارند
۷۸	شرکت‌هایی که تغییر سال مالی یا تغییر فعالیت داده‌اند یا از بورس خارج شده‌اند
۱۴۹	شرکت‌هایی که متغیر حق‌الزحمه حسابرسان را حداقل برای دو سال پیاپی گزارش نکرده باشند.
۷۰	شرکت‌هایی که جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بیمه‌ها و بانک‌ها بوده‌اند
۱۳۵	شرکت‌هایی که باقی مانده‌اند

### مدل و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های اول و سوم پژوهش، از مدل رگرسیونی ۱ و برای آزمون فرضیه‌های دوم و چهارم از مدل ۲ استفاده شده است. گفتنی است با توجه به اینکه متغیر بحران اقتصادی مبتنی بر سال است، از متغیر دامی سال در فرضیه‌های دوم و چهارم استفاده نشده است. مدل رگرسیونی این پژوهش، بر اساس پژوهش چن و همکارانش (۲۰۱۸) و با توجه به محیط ایران تدوین شده که به شرح زیر است.

$$\begin{aligned} (TEII_{it} \& ABDAC_{it}) & \text{ مدل ۱} \\ & = \alpha_0 + \alpha_1 FEECUT_{it} + \alpha_2 size_{it} + \alpha_3 lev_{it} + \alpha_4 loss_{it} \\ & + \alpha_5 ROA_{it} + \alpha_6 Subs_{it} + \alpha_7 Age_{it} + \alpha_8 Issue + \alpha_9 Nstown_{it} \\ & + \alpha_{10} pvtown_{it} + \alpha_{11} INVrec_{it} + \alpha_{12} Liq_{it} + \alpha_{13} Audchg_{it} \\ & + \alpha_{14} busy_{it} + \alpha_{15} audtop_{it} + \sum \beta_j IndustryDum_{it} \\ & + \sum \beta_k YearDum_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} (TEII_{it} \& ABDAC_{it}) & \text{ مدل ۲} \\ & = \alpha_0 + \alpha_1 FEECUT_{it} + \alpha_2 EXP_{it} + \alpha_3 FEECUT_{it} * EXP_{it} + \alpha_4 size_{it} \\ & + \alpha_5 lev_{it} + \alpha_6 loss_{it} + \alpha_7 ROA_{it} + \alpha_8 Subs_{it} + \alpha_9 Age_{it} \\ & + \alpha_{10} Issue_{it} + \alpha_{11} Nstown_{it} + \alpha_{12} pvtown_{it} + \alpha_{13} INVrec_{it} \\ & + \alpha_{14} Liq_{it} + \alpha_{15} Audchg_{it} + \alpha_{16} busy_{it} + \alpha_{17} audtop_{it} \\ & + \sum \beta_j IndustryDum_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

### متغیرهای وابسته

**خطای حسابرسی ( $TEII_{it}$ ):** خطر اینکه حسابرس، درباره صورت‌های مالی، نظر حرفه‌ای نامناسبی ارائه کند، خطای حسابرسی تعریف می‌شود. خطای حسابرسی به دو شکل اتفاق می‌افتد: خطای رد نادرست و خطای پذیرش نادرست (محمدرضایی، محد صالح و احمد، ۲۰۱۸):

**$TypeEorrI_{it}$ :** خطای خطر رد نادرست یا خطر نوع اول: اگر حسابرس گزارش نامقبول صادر کند و صورت‌های مالی صاحب‌کار در سال بعد تجدید ارائه نشود (به‌جز تجدید ارائه به‌خاطر مالیات بر درآمد) ۱ در نظر گرفته می‌شود و در غیر این صورت صفر است.

**$TypeEorrII_{it}$ :** خطای خطر پذیرش نادرست یا خطر نوع دوم: اگر حسابرس گزارش مقبول صادر کند، ولی در سال مالی بعد صورت‌های مالی صاحب‌کار تجدید ارائه شود (به‌جز تجدید ارائه به‌خاطر مالیات بر درآمد) ۱ در نظر گرفته می‌شود و در غیر این صورت صفر است.

**کیفیت سود ( $ABDAS$ ):** شاخص کیفیت سود از طریق کیفیت اقلام تعهدی اندازه‌گیری می‌شود. این مدل را موسلی، جعفر و حسینی (۲۰۱۲) ارائه کردند و به شرح زیر است:

$$TAAC = \alpha_1 \left( \frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_2 \left( \frac{\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_t}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_3 \left( \frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \varepsilon_{jt} \quad \text{مدل ۳}$$

در این مدل، TAAC کل ارقام تعهدی؛  $A_{i,t-1}$  کل ارزش دفتری دارایی‌های شرکت بین سال  $t$  و  $t-1$ ؛  $\Delta REV_{i,t}$  تغییر در درآمد فروش شرکت بین سال  $t$  و  $t-1$ ؛  $\Delta REC_t$  تغییر در حساب‌های دریافتی شرکت بین سال  $t$  و  $t-1$ ؛  $PPE_{i,t}$  ناخالص اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت در سال  $t$  و  $\varepsilon$  خطای مدل، همان ارقام تعهدی اختیاری است.

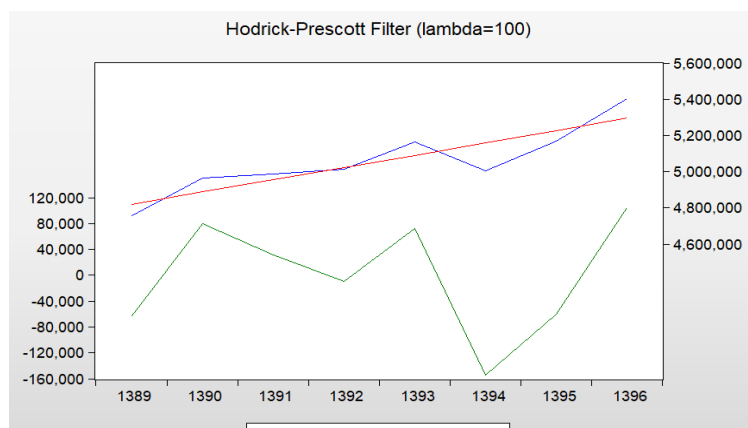
هر چه مقادیر خطای مدل برای شرکت بیشتر باشد، قابلیت تبدیل ارقام تعهدی به وجه نقد کاهش یافته و در نتیجه، کیفیت ارقام تعهدی کم می‌شود. پس، از قرینه قدر مطلق خطای ارقام تعهدی کل، به‌عنوان کیفیت سود استفاده می‌شود.

### متغیر مستقل

**تخفیف حق الزحمه حسابرسی ( $FEECUT_{it}$ ):** از آنجا که درصد تورم در ایران به‌طور شایان توجهی زیاد است، پس، حق الزحمه‌های حسابرسی شرکت  $i$  در سال  $t$  که با تورم در سال  $t$  تورمزدایی شده، 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. هر چه این نسبت بزرگ‌تر باشد، تخفیف حسابرس کمتر است، پس مقادیر در منفی ضرب می‌شود تا تخفیف حق الزحمه حسابرسی را نشان دهد (چن و همکاران، ۲۰۱۸).

### متغیر تعدیلگر

**رکود اقتصادی ( $EXP_{it}$ ):** رکود وضعیتی است که تولید ناخالص داخلی و به‌تبع آن، میزان رشد اقتصادی کشور کاهش می‌یابد (وارسته، دلخواه و یزدانی، ۱۳۹۸). رفاعی، سامتی و قبادی (۱۳۹۸) رکود اقتصادی را فرودهای منظم در فعالیت‌های اقتصادی در مسیر حرکت تولید ناخالص می‌دانند. پس، یکی از ابعاد بسیار مهم رکود اقتصادی، بررسی نوسان‌های تولید ناخالص ملی، حول مسیر رشد بلندمدت خود است. بنابراین، در پژوهش حاضر با استفاده از نرم‌افزار ایویوز و فیلتر هادریک - پراسکات، سال‌های رکود و رونق اقتصادی مشخص شد. در این پژوهش متغیر مجازی برای دوران رونق اقتصادی صفر و برای دوران رکود اقتصادی ۱ در نظر گرفته شده است. بدین ترتیب سال‌های رونق ۱۳۸۹، ۱۳۹۰، ۱۳۹۳، ۱۳۹۵ و ۱۳۹۶ و سال‌های رکود ۱۳۹۱، ۱۳۹۲ و ۱۳۹۴ است که با نتایج پژوهش ایزدپور و نیکومرام (۱۳۹۷) مطابقت دارد.



شکل ۱. نمودار چرخه‌های تجاری

## متغیرهای کنترلی

**اندازه شرکت (size):** از طریق محاسبه لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های شرکت به دست می‌آید. با توجه به تجربه کارشناسان و امکانات شرکت‌های بزرگ و تدوین منطقی ساختار سازمانی و مشخص بودن اهداف آنها، میزان اشتباهات حسابداری به حداقل ممکن کاهش می‌یابد. از طرف دیگر، شرکت‌های بزرگ، به دلیل تعدد معاملات، فضای زیادی برای دست‌کاری اطلاعات حسابداری دارند (حیب، بویان و اسلام<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳). از این رو، انتظار می‌رود پیچیدگی فعالیت‌های صاحب‌کار سبب افزایش خطا حسابرسی شود.

**اهرم مالی (lev):** از طریق محاسبه جمع کل بدهی‌ها تقسیم بر جمع کل دارایی‌ها به دست می‌آید. امیری و محمدی (۱۳۹۱) اذعان کرده‌اند که با افزایش سطح بدهی، کیفیت سود افزایش می‌یابد. اطلاعات ارائه شده به اعتباردهندگان کیفیت بالاتر، به اعطای اعتبار راحت‌تر برای شرکت منجر می‌شود. از طرفی، این دیدگاه وجود دارد که مدیران برای دریافت اعتبار، تمایل دارند که با دست‌کاری اطلاعات مالی شرکت، وضعیت مالی مطلوب‌تری را به نمایش بگذارند، در نتیجه با افزایش سطح بدهی، کیفیت اطلاعات کاهش می‌یابد. همچنین، در صورتی که حسابرسان در رسیدگی‌های خود، به نشانه‌هایی از ناتوانی شرکت در بازپرداخت بدهی‌ها پی ببرند، به احتمال زیاد گزارش حسابرسی را تعدیل کرده و خطا حسابرسی انجام می‌دهند.

**زیان ده بودن صاحب‌کار (loss):** اگر صاحب‌کار زیان گزارش کرده باشد، به آن ۱ تعلق می‌گیرد و در غیر این صورت صفر لحاظ می‌شود. اسلوان<sup>۲</sup> (۱۹۹۶) در پژوهش خود نشان داد که کیفیت اطلاعات با عملکرد شرکت ارتباط دارد. عملکرد ضعیف شرکت احتمال دست‌کاری سود توسط مدیران و به تبع آن، خطای حسابرسی را افزایش می‌دهد.

**بازده دارایی (ROA):** از طریق محاسبه سود خالص بر کل دارایی‌ها به دست می‌آید. از دیدگاه نظری، درباره تأثیر بازده دارایی‌ها بر کیفیت اطلاعات حسابداری اتفاق نظری وجود ندارد. شرکت‌هایی که سودآوری بالایی دارند، بعید است که درصد دست‌کاری سود باشند و احتمال خطای حسابرسی را افزایش دهند؛ اما شرکت‌هایی که سودآوری پایین دارند، به احتمال زیاد مدیریت سود انجام می‌دهند. از طرفی، شرکت‌های دارای سودآوری بالا، برای حفظ روند سودآوری خود ممکن است به مدیریت سود اقدام کنند.

**شرکت دارای شرکت تابعه (Subs):** اگر صاحب‌کار شرکت (های) فرعی داشته باشد به آن عدد ۱ اختصاص می‌یابد و در غیر این صورت صفر است. محمدرضایی و محمدرضایی (۱۳۹۴) نشان دادند که قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری برای صاحب‌کارانی که شرکت (های) فرعی دارند، بیشتر است. از این رو، خطا حسابرسی در این شرکت‌ها افزایش می‌یابد.

**سن شرکت (Age):** از محاسبه لگاریتم طبیعی سن شرکت (تعداد سال‌ها از بدو تأسیس) به دست می‌آید. لیری و روبرتس<sup>۳</sup> (۲۰۰۷) بیان کردند که هر چه شرکت سال‌های بیشتری در بازار سرمایه حضور داشته باشد، اطلاعات بیشتری

درباره آن وجود دارد و برای فعالان بازار در دسترس است. مضاف بر اینکه نظارت بر شفافیت اطلاعاتی در این شرکت‌ها تقلیل خطای حسابرسی را در پی دارد.

**تمرکز مالکیت (Nstown):** درصدی از سهام عادی صاحب‌کار که متعلق به بزرگ‌ترین سهام‌دار است. سهام‌داران عمده می‌توانند از طریق کنترل رفتار مدیران بر تصمیم‌ها و فعالیت شرکت‌ها تأثیرگذار باشند (نوروزی‌نصر، مرادزاده و شکری، ۱۳۹۸). وجود سرمایه‌گذاران نهادی، به دلیل اهداف بلندمدت و با کنترل رفتار مدیران، موجب می‌شود که گزارشگری صورت‌های مالی صادقانه باشد که کاهش مدیریت سود (سجادی، تاکر و محمودی، ۱۳۹۰) و خطای حسابرسی را به دنبال دارد.

**مالکیت خصوصی (pvtown):** اگر بیشتر یا مساوی ۵۰ درصد سهام‌های صاحب‌کار، متعلق به بخش خصوصی باشد، به آن ۱ تعلق می‌گیرد و در غیر این صورت صفر لحاظ می‌شود. دینگ، ژانگ و ژانگ<sup>۱</sup> (۲۰۰۷) بیان کردند زمانی که درصد سهام‌داران خصوصی بین ۵۵ تا ۶۰ درصد باشد، شرکت‌ها به مدیریت سود افزایشی نسبت به مالکیت دولتی تمایل پیدا می‌کنند.

**نسبت جمع موجودی‌ها و حساب‌های دریافتی به جمع کل دارایی‌ها (INVrec).** طبق نتایج محمدرضایی و مهربان‌پور (۱۳۹۵) نسبت موجودی و حساب دریافتی با گزارش مشروط رابطه مستقیم دارد.

**افزایش سرمایه (Issue):** اگر شرکت افزایش سرمایه داده باشد ۱ در نظر گرفته می‌شود و در غیر این صورت به آن صفر تعلق می‌گیرد. شرکت‌هایی که به انتشار سهام (افزایش سرمایه) اقدام می‌کنند، سود خود را به‌منظور گزارش بیشتر درآمد دست‌کاری می‌کنند و احتمال کشف‌نشدن تحریف توسط حسابرسان را افزایش می‌دهند.

**نقدینگی (Liq):** از طریق محاسبه نسبت جمع کل دارایی‌های جاری به جمع کل بدهی‌های جاری به دست می‌آید. نسبت نقدینگی بالا، کیفیت افشا را کاهش می‌دهد (آقایی، سیرغانی و عرفی‌زاده، ۱۳۹۶).

**نوع حسابرسی (audtop):** برای مؤسسه‌های با کیفیتی که جزء طبقه اول حسابرسان معتمد بورس محسوب می‌شوند، ۱ در نظر گرفته می‌شود و برای باقی مؤسسه‌ها صفر لحاظ می‌شود.

**تغییر حسابرسی (Audchg):** اگر حسابرسان تغییر یافته باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت مقدار صفر می‌گیرد.

**مطابق با سال مالی (busy):** اگر سال مالی شرکت‌ها با پایان ۲۹ اسفند باشد به آن ۱ اختصاص می‌یابد و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود.

## یافته‌های پژوهش

### آماره‌های توصیفی

در جدول ۲، آماره‌های توصیفی مرتبط با مدل‌های پژوهش درج شده است. مطابق با نتایج، کیفیت سود (قرینه قدر مطلق

اقدام تعهدی اختیاری) برابر ۰/۱۶۳- است. همچنین، شرکت‌های نمونه، به‌طور متوسط از ۲۲ درصد تخفیف در حق الزحمه حسابرسی بهره‌مند شده‌اند. این میزان با مطالعه محمدرضایی و محدصالح (۲۰۱۷) هم‌راستا است. مطابق با نتایج پنل متغیرهای گسسته، میزان درصد خطای حسابرسی نوع دوم (میزان خطر پذیرش نادرست) صورت‌های مالی ۱۸ درصد بوده و میزان خطای نوع اول، یعنی خطر رد نادرست صورت‌های مالی، حدود ۲۸ درصد است که خطای نوع دوم، با مطالعه سرلک، فرجی، ایزدپور و جودکی (۱۳۹۷) هم‌راستا است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

پنل متغیرهای پیوسته							
متغیر	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
قرینه قدر مطلق اقدام تعهدی کل	-۰/۱۶۳	-۰/۱۱۱	-۰/۰۱۰	-۰/۰۶۰۳	۰/۱۵۹	-۱/۴۴۳	۴/۳۲۶
تخفیف حق الزحمه حسابرسی	-۰/۲۲۲	-۰/۱۱۷	۰/۵۰۶	-۱/۶۵۳	۰/۵۲۲	-۱/۲۱۵	۴/۲۶۱
اندازه شرکت	۱۳/۳۵۵	۱۳/۴۵۴	۱۵/۳۰۷	۱۱/۲۳۶	۱/۱۴۱	-۰/۱۴۴	۲/۱۲۲
سن شرکت	۳/۴۵۴	۳/۵۲۶	۴/۰۶۰	۲/۳۹۸	۰/۴۹۷	-۰/۵۹۳	۲/۲۱۷
سهام‌دار نهادی	۰/۵۱۱	۰/۵۲۰	۰/۸۸۰	۰/۱۴۰	۰/۲۱۶	-۰/۰۴۴	۲/۰۹۰
نسبت بدهی	۰/۶۴۵	۰/۶۳۱	۱/۳۲۳	۰/۲۳۹	۰/۲۶۸	-۰/۷۰۱	۳/۲۸۰
نسبت موجودی و حساب دریافتی	۰/۴۸۰	۰/۴۹۱	۰/۸۲۶	۰/۰۷۲	۰/۲۱۶	-۰/۱۷۵	۲/۰۸۲
نسبت نقدینگی	۱/۳۰۵	۱/۱۷۱	۲/۹۸۴	۰/۲۸۱	۰/۶۷۸	-۰/۸۸۹	۳/۳۷۷
بازده دارایی	۰/۰۶۴	۰/۰۶۱	۰/۳۲۴	-۰/۲۲۵	۰/۱۳۰	-۰/۱۱۸	۳/۰۸۴
پنل متغیرهای گسسته							
متغیر	درصد فراوانی صفر	درصد فراوانی یک	متغیر	درصد فراوانی صفر	درصد فراوانی صفر	درصد فراوانی صفر	درصد یک
خطای نوع دوم	۸۱/۹۸	۱۸/۰۲	پایان سال مالی	۲۳/۱۵	۷۶/۸۵		
خطای نوع اول	۷۱/۴۹	۲۸/۵۱	افزایش سرمایه	۷۷/۱۷	۲۲/۸۳		
نوع حسابرس	۴۶/۹۸	۵۳/۰۲	زیان ده بودن	۸۰/۶	۱۹/۴		
تغییر حسابرس	۶۸/۹۱	۳۱/۰۹	خصوصی بودن شرکت	۶۱/۹۲	۳۸/۰۸		
شرکت دارای شرکت فرعی	۷۱/۱۵	۲۸/۸۵					

شایان ذکر است که نتایج آزمون همبستگی پیرسون که گزارش نشده است، نشان داد که بین متغیرهای مستقل همبستگی زیادی دیده نمی‌شود و مشکل هم‌خطی نیز بین متغیرهای مستقل وجود ندارد، همچنین، عامل تورم واریانس برای تعیین هم‌خطی بین متغیرهای مستقل در جدول ۴ گزارش شد.

جدول ۳. نتایج آزمون فرضیه اول و دوم

متغیر	خطای حسابرسی نوع اول		خطای حسابرسی نوع دوم		خطای حسابرسی نوع اول		خطای حسابرسی نوع دوم	
	Z	احتمال	Z	احتمال	Z	احتمال	Z	احتمال
تخفیف حق الزحمه حسابرسی	۰/۰۵۱	۰/۷۸۶	۰/۵۵۲	۲/۰۰۷*	۰/۰۷۸	۰/۶۸۰	۰/۱۶۲	۰/۵۲۹
رکود اقتصادی × تخفیف حق الزحمه	۰/۱۲۳	۰/۶۶۰	۰/۵۱۲	۰/۴۳۳	۰/۴۳۳	۰/۴۳۳	۰/۴۳۳	۰/۴۳۳
	۰/۱۳۵	۰/۷۰۰	۰/۴۳۳	۰/۱۳۰	۰/۸۹۰	۰/۲۱۰	۰/۴۳۳	۰/۴۳۳
نوع حسابرسی	۰/۲۵	۰/۱۰۰	۰/۹۱۷	۲/۱۸۸*	۰/۲۹۹	۰/۱۹۰	۰/۴۳۳	۰/۴۳۳
	۰/۶۰۸	۰/۲۴۵	۰/۹۱۷	۰/۱۳۳	۰/۲۹۹	۰/۱۹۰	۰/۴۳۳	۰/۴۳۳
شرکت دارای شرکت فرعی	۰/۲۴۰	۰/۷۵۰	۰/۴۵۴	۰/۹۲۰	۰/۶۰	۰/۶۰	۰/۲۱۹	۰/۴۹۰
	۰/۲۸۹	۰/۲۰۰	۰/۲۵۹	۰/۹۲۰	۰/۳۵۶	۰/۱۳۳	۰/۲۰۷	۰/۸۸۰
افزایش سرمایه	۰/۲۴۰	۰/۷۵۰	۰/۴۵۴	۰/۹۲۰	۰/۶۰	۰/۶۰	۰/۲۱۹	۰/۴۹۰
	۰/۲۸۹	۰/۲۰۰	۰/۲۵۹	۰/۹۲۰	۰/۳۵۶	۰/۱۳۳	۰/۲۰۷	۰/۸۸۰
زیان ده بودن	۰/۲۴۰	۰/۷۵۰	۰/۴۵۴	۰/۹۲۰	۰/۶۰	۰/۶۰	۰/۲۱۹	۰/۴۹۰
	۰/۲۸۹	۰/۲۰۰	۰/۲۵۹	۰/۹۲۰	۰/۳۵۶	۰/۱۳۳	۰/۲۰۷	۰/۸۸۰
خصوصی بودن شرکت	۰/۲۴۰	۰/۷۵۰	۰/۴۵۴	۰/۹۲۰	۰/۶۰	۰/۶۰	۰/۲۱۹	۰/۴۹۰
	۰/۲۸۹	۰/۲۰۰	۰/۲۵۹	۰/۹۲۰	۰/۳۵۶	۰/۱۳۳	۰/۲۰۷	۰/۸۸۰
اندازه شرکت	۰/۲۴۰	۰/۷۵۰	۰/۴۵۴	۰/۹۲۰	۰/۶۰	۰/۶۰	۰/۲۱۹	۰/۴۹۰
	۰/۲۸۹	۰/۲۰۰	۰/۲۵۹	۰/۹۲۰	۰/۳۵۶	۰/۱۳۳	۰/۲۰۷	۰/۸۸۰
سن شرکت	۰/۲۴۰	۰/۷۵۰	۰/۴۵۴	۰/۹۲۰	۰/۶۰	۰/۶۰	۰/۲۱۹	۰/۴۹۰
	۰/۲۸۹	۰/۲۰۰	۰/۲۵۹	۰/۹۲۰	۰/۳۵۶	۰/۱۳۳	۰/۲۰۷	۰/۸۸۰
سهامداران نهادی	۰/۲۴۰	۰/۷۵۰	۰/۴۵۴	۰/۹۲۰	۰/۶۰	۰/۶۰	۰/۲۱۹	۰/۴۹۰
	۰/۲۸۹	۰/۲۰۰	۰/۲۵۹	۰/۹۲۰	۰/۳۵۶	۰/۱۳۳	۰/۲۰۷	۰/۸۸۰
نسبت بدهی	۰/۲۴۰	۰/۷۵۰	۰/۴۵۴	۰/۹۲۰	۰/۶۰	۰/۶۰	۰/۲۱۹	۰/۴۹۰
	۰/۲۸۹	۰/۲۰۰	۰/۲۵۹	۰/۹۲۰	۰/۳۵۶	۰/۱۳۳	۰/۲۰۷	۰/۸۸۰
نسبت موجودی و حساب دریافتی	۰/۲۴۰	۰/۷۵۰	۰/۴۵۴	۰/۹۲۰	۰/۶۰	۰/۶۰	۰/۲۱۹	۰/۴۹۰
	۰/۲۸۹	۰/۲۰۰	۰/۲۵۹	۰/۹۲۰	۰/۳۵۶	۰/۱۳۳	۰/۲۰۷	۰/۸۸۰
بازده دارایی	۰/۲۴۰	۰/۷۵۰	۰/۴۵۴	۰/۹۲۰	۰/۶۰	۰/۶۰	۰/۲۱۹	۰/۴۹۰
	۰/۲۸۹	۰/۲۰۰	۰/۲۵۹	۰/۹۲۰	۰/۳۵۶	۰/۱۳۳	۰/۲۰۷	۰/۸۸۰
مقدار ثابت	۰/۲۴۰	۰/۷۵۰	۰/۴۵۴	۰/۹۲۰	۰/۶۰	۰/۶۰	۰/۲۱۹	۰/۴۹۰
	۰/۲۸۹	۰/۲۰۰	۰/۲۵۹	۰/۹۲۰	۰/۳۵۶	۰/۱۳۳	۰/۲۰۷	۰/۸۸۰
سال-صنعت	۰/۲۴۰	۰/۷۵۰	۰/۴۵۴	۰/۹۲۰	۰/۶۰	۰/۶۰	۰/۲۱۹	۰/۴۹۰
	۰/۲۸۹	۰/۲۰۰	۰/۲۵۹	۰/۹۲۰	۰/۳۵۶	۰/۱۳۳	۰/۲۰۷	۰/۸۸۰
مک فادن	۰/۲۴۰	۰/۷۵۰	۰/۴۵۴	۰/۹۲۰	۰/۶۰	۰/۶۰	۰/۲۱۹	۰/۴۹۰
	۰/۲۸۹	۰/۲۰۰	۰/۲۵۹	۰/۹۲۰	۰/۳۵۶	۰/۱۳۳	۰/۲۰۷	۰/۸۸۰
آماره IR	۰/۲۴۰	۰/۷۵۰	۰/۴۵۴	۰/۹۲۰	۰/۶۰	۰/۶۰	۰/۲۱۹	۰/۴۹۰
	۰/۲۸۹	۰/۲۰۰	۰/۲۵۹	۰/۹۲۰	۰/۳۵۶	۰/۱۳۳	۰/۲۰۷	۰/۸۸۰
نتایج آزمون نیکویی برازش	۰/۲۴۰	۰/۷۵۰	۰/۴۵۴	۰/۹۲۰	۰/۶۰	۰/۶۰	۰/۲۱۹	۰/۴۹۰
	۰/۲۸۹	۰/۲۰۰	۰/۲۵۹	۰/۹۲۰	۰/۳۵۶	۰/۱۳۳	۰/۲۰۷	۰/۸۸۰
نتایج درصد صحت پیش بینی	۰/۲۴۰	۰/۷۵۰	۰/۴۵۴	۰/۹۲۰	۰/۶۰	۰/۶۰	۰/۲۱۹	۰/۴۹۰
	۰/۲۸۹	۰/۲۰۰	۰/۲۵۹	۰/۹۲۰	۰/۳۵۶	۰/۱۳۳	۰/۲۰۷	۰/۸۸۰

\* سطح احتمال ۱۰ درصد \*\* سطح احتمال ۵ درصد

جدول ۴. نتایج آزمون فرضیه سوم و چهارم

متغیر	ضریب	آماره t	احتمال t	عامل تورم واریانس	ضریب	آماره t	احتمال t	عامل تورم واریانس
تخفیف حق‌الزحمه حسابرس	-۰/۰۱۷	*-۱/۸۹	۰/۰۵۹	۱/۰۴۰	-۰/۰۳۳	*-۲/۶۴	۰/۰۰۸	۱/۶۸۰
رکود اقتصادی					-۰/۰۱۰	-۰/۹۱۰	۰/۳۶۵	۱/۰۶۰
رکود اقتصادی x تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی					۰/۰۳۵	**۱/۸۵	۰/۰۶۵	۱/۷۱۰
نوع حسابرس	۰/۰۱۷	۱/۵۷۰	۰/۱۱۷	۱/۰۸۰	۰/۰۱۶	۱/۴۹۰	۰/۱۳۸	۱/۰۸۰
تغییر حسابرس	-۰/۰۰۱	-۰/۰۸۰	۰/۹۳۳	۱/۰۷۰	-۰/۰۰۲	-۰/۱۹۰	۰/۸۴۹	۱/۰۲۰
شرکت دارای شرکت فرعی	۰/۰۱۴	۱/۲۰۰	۰/۲۲۹	۱/۲۹۰	۰/۰۱۶	۱/۳۸۰	۰/۱۶۹	۱/۲۸۰
پایان سال مالی	۰/۰۱۶	۱/۲۶۰	۰/۲۰۹	۱/۳۰۰	۰/۰۱۴	۱/۰۷۰	۰/۲۸۵	۱/۳۰۰
افزایش سرمایه	-۰/۰۰۹	-۰/۶۹۰	۰/۴۹۱	۱/۱۳۰	-۰/۰۰۸	-۰/۵۷۰	۰/۵۶۷	۱/۱۱۰
زیان ده بودن	-۰/۱۲۷	*-۶/۱۵	۰/۰۰۰	۲/۱۹۰	-۰/۱۳۲	*-۶/۳۷	۰/۰۰۰	۲/۱۶۰
خصوصی بودن شرکت	-۰/۰۲۱	**۱/۷۶	۰/۰۷۸	۱/۱۶۰	-۰/۰۲۳	**۱/۹۷	۰/۰۴۹	۱/۱۶۰
اندازه شرکت	۰/۰۴۱	*۶/۸۶	۰/۰۰۰	۱/۶۱۰	۰/۰۳۷	*۷/۰۷	۰/۰۰۰	۱/۴۴۰
سن شرکت	-۰/۰۰۹	-۰/۸۰۰	۰/۴۲۵	۱/۳۳۰	-۰/۰۱۱	-۰/۹۹۰	۰/۳۲۳	۱/۳۱۰
سهام‌دارن نهادی	۰/۰۲۳	۰/۸۸۰	۰/۳۸۰	۱/۱۹۰	۰/۰۲۷	۱/۰۱۰	۰/۳۱۰	۱/۱۸۰
نسبت بدهی	-۰/۲۱۱	*-۴/۸۵	۰/۰۰۰	۳/۷۴۰	-۰/۲۰۳	*-۴/۹	۰/۰۰۰	۳/۵۵۰
نسبت موجودی، حساب دریافتنی	۰/۱۷۶	*۴/۸۷	۰/۰۰۰	۲/۱۱۰	۰/۱۶۷	*۴/۷	۰/۰۰۰	۲/۰۹۰
نسبت نقدینگی	-۰/۰۵۸	*-۴/۰۲	۰/۰۰۰	۳/۱۴۰	-۰/۰۶۰	*-۴/۱۳	۰/۰۰۰	۳/۱۱۰
بازده دارایی	-۰/۴۸۸	*-۶/۴۷	۰/۰۰۰	۳/۳۸۰	-۰/۴۷۹	*-۶/۲۵	۰/۰۰۰	۳/۱۰۰
مقدار ثابت	-۰/۵۳۱	*-۵/۶۱	۰/۰۰۰		-۰/۵۰۱	*-۵/۴۲	۰/۰۰۰	
صنعت	سال و صنعت کنترل شد.		صنعت کنترل شد.					
ضریب تعیین	۰/۲۵۰		۰/۲۴۷					
آماره f	۸/۰۸۰		۹/۴۸۰					
احتمال آماره f	۰/۰۰۰		۰/۰۰۰					

\*سطح احتمال ۹۵ درصد؛ \*\* سطح احتمال ۹۰ درصد

### نتایج آزمون فرضیه‌های اول و دوم

برای رفع مشکلاتی همچون ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی خطاها، رگرسیون‌های این پژوهش به روش خطای استاندارد مقاوم انجام شده است (پترسن<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹). ضریب تعیین مک‌فادن در کلیه مدل‌ها نشان داد که حدود ۱۱ تا ۱۴ درصد تغییرات متغیر وابسته، به‌وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی توضیح داده می‌شود. نتایج آزمون فرضیه نخست



پژوهش، بر اساس سطح معناداری آماره  $Z$ ، از ارتباط مثبت و معنادار بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی و خطای حسابرسی نوع دوم حکایت می‌کند. حسابرسان با دریافت حق الزحمه حسابرسی کمتر از سطح استاندارد، میزان رسیدگی‌ها و تلاش‌های خود را کاهش می‌دهند و به تبع آن، خطای حسابرسی افزایش می‌یابد. افزون بر این، نتایج فرضیه دوم حاکی از آن است که رکود اقتصادی بر رابطه بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی و خطای حسابرسی اثر نمی‌گذارد.

### نتایج آزمون فرضیه‌های سوم و چهارم

نتایج جدول ۴ نشان می‌دهد که احتمال آماره  $F$  برابر  $0/000$  و مدل معنادار است. نتایج مربوط به ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که حدود ۲۵ درصد تغییرات متغیر وابسته، به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل توضیح داده می‌شود. افزون بر این، سطح معناداری آماره  $t$  نشان می‌دهد که تخفیف حق الزحمه حسابرسی، سبب شده است که کیفیت اطلاعات حسابداری کاهش یابد و این، تقلیل کیفیت سود را در پی دارد. به بیانی، حق الزحمه پایین با تلاش کمتر حسابرسان و به تبع آن، کیفیت پایین اطلاعات حسابداری همراه است. از سوی دیگر، رکود اقتصادی، رابطه بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی و کیفیت سود را تشدید می‌کند؛ به این معنا که اوضاع نابسامان اقتصادی، به تحریف بیشتر اقلام صورت‌های مالی توسط صاحب کار دامن می‌زند.

### نتیجه گیری

کیفیت سود، مطلوبیت سود را برای سرمایه‌گذاران به ارمغان می‌آورد؛ اما راهکار کارآمدی که به محدود کردن رفتارهای فرصت طلبانه مدیران و در نهایت، پایداری سود منجر می‌شود، حسابرسی است. حسابرسان حرفه‌ای مستقل، نقش مهمی در پیش‌بینی صحیح جریان‌های نقدی مورد انتظار سرمایه‌گذاران، افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی و استخراج اطلاعات مفید برای اتخاذ تصمیم‌ها ایفا می‌کنند (داتار و فلتهم و هاگس<sup>۱</sup>، ۱۹۹۱). از این رو، زمانی که خطای حسابرسی اتفاق می‌افتد، باید به کیفیت حسابرسی تردید کرد. پژوهش‌های تجربی پیشین، تأثیر عوامل اندکی را بر خطای حسابرسی آزمون کرده‌اند. در این پژوهش، رابطه تخفیف حق الزحمه حسابرسی و خطای حسابرسی بررسی شد. از سوی دیگر، تأثیر رکود اقتصادی بر رابطه تخفیف حق الزحمه حسابرسی و خطای حسابرسی نیز، به صورت تجربی آزمون شد. نتایج نشان داد که بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی و خطای حسابرسی نوع دوم، رابطه مثبت وجود دارد. این نتیجه با یافته‌های اترج و همکاران (۲۰۱۴) و بسویک (۲۰۱۳) مطابقت دارد. از سوی دیگر، مطابق مبانی نظری، تخفیف صاحب‌کاران از حسابرسان، تلاش آنان را کاهش و خطای حسابرسی را افزایش می‌دهد. البته بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی و خطای حسابرسی نوع اول، رابطه معناداری وجود نداشت. این موضوع گویای آن است که دریافت کمتر حق الزحمه اثری بر کارایی حسابرسان نداشته و سبب رد نادرست صورت‌های مالی نمی‌شود. معنادار نبودن رابطه تخفیف حق الزحمه حسابرسی و خطای حسابرسی نوع اول، می‌تواند به دلیل نامناسب بودن معیار خطای حسابرسی نوع اول باشد. همچنین، طبق نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه دوم، رکود اقتصادی بر رابطه بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی و خطای حسابرسی تأثیر نمی‌گذارد. علاوه بر این، نتایج فرضیه‌های سوم و چهارم حاکی از آن است که تخفیف حق الزحمه

حسابرسی، سبب کاهش کیفیت سود شده و این رابطه در زمان رکود اقتصادی تشدید می‌شود. به بیان روان‌تر، در دوران رکود، مدیران به دنبال بهتر نمایش دادن وضعیت مالی شرکت هستند و ریسک برای حسابرس بیشتر می‌شود و این امر، به درخواست حق الزحمه بیشتر منجر می‌شود. حال کاهش هزینه حسابرسی در طول ایام رکود اقتصادی، به کاهش تلاش‌های حسابرسی منجر می‌شود، پس کیفیت حسابرسی شرکت‌های مشمول کاهش هزینه حسابرسی، در طول این ایام باید کمتر از کیفیت حسابرسی سایر شرکت‌ها باشد. نتایج به دست آمده با پژوهش آستانا و همکاران (۲۰۱۸)، بالا و همکاران (۲۰۱۸) و چن و همکاران (۲۰۱۸) همخوانی دارد.

نتایج این پژوهش برای نهادهای تصمیم‌گیر مالی کشور نظیر جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی، سازمان بورس اوراق بهادار و... دستاوردهای مهمی به ارمغان آورده است. علاوه بر این، نتایج این پژوهش، حسابرسان را از ماهیت خطرهای حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن آگاه‌تر می‌کند و آنان می‌توانند با توجه به محیط حسابرسی ایران، انواع خطر حسابرسی را بهتر ارزیابی کنند. افزون بر این، یافته‌های به دست آمده، پیامدهای مهمی برای حسابرسان، شرکت‌کنندگان بازار و محققان به همراه دارد. با توجه به نتایج این پژوهش، لازم است که حسابرسان به منظور افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری و حفظ شهرت خود، توجه ویژه‌ای به تخفیف حق الزحمه حسابرسی داشته باشند؛ چرا که سرمایه‌گذاران در زمان تجزیه و تحلیل، به تخفیف حق الزحمه حسابرسی اهمیت بیشتری می‌دهند؛ به بیان دیگر، اگر مؤسسه حسابرسی، بهای خدمات خود را ارزان‌تر از خدمات قبلی در نظر بگیرد یا در مقایسه با سایر مؤسسه‌های حسابرسی، بهای کمتری دریافت کند، باید به‌طور کامل نشان دهد که گزارش حسابرسی با صرف وقت و نیروی کار متخصص کافی و با رعایت عناصر کنترل کیفیت صادر شده است. همچنین، نظارت‌هایی را که مؤسسه به کار برده است و آنچه باعث می‌شود که بر کیفیت خدمات ارائه شده تردید شود یا آن را مخدوش کند، اعلام کند. در حقیقت، آنان باید با نظارت کافی، تدابیر و اقدام‌هایی برای جلوگیری از تحریف صورت مالی انجام دهند.

### پیشنهادها

با توجه به تحریم‌ها و بحران‌های اقتصادی اخیر، به شرکت‌کنندگان بازار پیشنهاد می‌شود که در خصوص اثر تخفیف حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت سود آگاه‌تر باشند. در نهایت به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود که اثر کیفیت شرکا و خودشیفتگی مدیران را بر رابطه بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی و خطا حسابرسی بسنجند. لازم است بیان شود که این پژوهش مانند سایر پژوهش‌ها با محدودیت‌هایی مواجه بوده است. برای مثال، تمام واحدهای تجاری انتخابی در نمونه آماری، از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب شده‌اند، بنابراین، در تعمیم نتایج به بعضی از شرکت‌های صنایع، همانند صنعت مالی، باید احتیاط کرد.

### منابع

آقایی، محمدعلی؛ سیرغانی، سعید؛ عرفی‌زاده، صالح (۱۳۹۶). بررسی تأثیر جریان نقد آزاد و فرصت‌های رشد بر کیفیت افشا و هم‌زمانی بازده سهام. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۷(۱)، ۱۲۱-۱۴۰.

اکرمی مقدم، عفت (۱۳۹۵). راهکارهای رفع موانع حسابرسی مبتنی بر ریسک. ماهنامه پژوهش‌های مدیریت و حسابداری، (۲۹)، ۸۶-۹۵.

امیری، هادی؛ محمدی خورزوقی، هاجر (۱۳۹۱). تحلیل ارتباط بین تأمین مالی از طریق بدهی و کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، ۴(۱۶)، ۶۱-۸۱.

اورادی، جواد؛ نصیرزاده، فرزانه؛ حصارزاده، رضا (۱۳۹۷). تأثیر رقابت در بازار حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی: نقش اندازه بازار حسابرسی. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۰(۲)، ۱-۲۹.

ایزدپور، مصطفی؛ نیکومرام، هاشم (۱۳۹۷). تبیین رفتار نامتقارن هزینه‌ها بر اساس هم‌زمانی چرخه‌های سیاسی و تجاری. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۷)، ۲۳۱-۲۴۶.

حسن‌زاده، سولماز؛ برادران حسن‌زاده، رسول (۱۳۹۶). تأثیر کیفیت اطلاعات حسابداری و حق الزحمه حسابرسی غیرقابل توضیح بر تجدید ارائه صورت‌های مالی. دانش حسابرسی، ۱۷(۶۷)، ۱۲۳-۱۴۵.

خواجوی، شکرالله؛ قدیریان آرانی، محمدحسین (۱۳۹۴). بررسی تأثیر کیفیت سود بر تجدید ارائه صورت‌های مالی. پیشرفت‌های حسابداری، ۷(۲)، ۵۹-۸۴.

رفاعی، رامیار؛ سامتی، مرتضی؛ قبادی، سارا (۱۳۹۸). شبیه‌سازی تأثیر عوامل مؤثر بر رکود اقتصادی در ایران: مقایسه دو رهیافت زنجیره مارکوف مونت کارلو و بی‌زین. فصلنامه علمی پژوهش‌های رشد و توسعه اقتصادی، ۹(۳۶)، ۹۵-۱۰۸.

سجادی، حسین؛ تاکر، رضا؛ محمودی، علی (۱۳۹۰). رابطه سرمایه‌گذاران نهادی با کیفیت سود. فصلنامه مطالعات حسابداری، ۲۹، ۱۱۵-۱۳۷.

سرلک، نرگس؛ فرجی، امید؛ ایزدپور، مصطفی؛ جودکی چگنی، زهرا (۱۳۹۷). بیش‌اعتمادی و نگهداشت وجه نقد با تأکید بر نقش تعدیل‌کننده کیفیت حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۲)، ۱۹۹-۲۱۴.

صفرزاده، محمدحسین؛ واحدیان، رضا (۱۳۹۶). بررسی اثر بحران مالی جهانی بر کیفیت سود. مجله دانش حسابداری، ۸(۴)، ۳۷-۶۴.

صهباي قرقی، المیرا؛ لاری دشت بیاض، محمود؛ فکور ثقیه، امیرمحمد (۱۳۹۸). گزارش حسابرس و حق الزحمه حسابرسی: نقش راهبردهای کسب‌وکار. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۴)، ۵۱۷-۵۴۳.

غلامی گیفان، سعیده؛ بذرافشان، آمنه؛ صالحی، مهدی (۱۳۹۸). بررسی رابطه انحصار بازار حسابرسی با حق الزحمه و کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن ماده ۹۹ قانون پنجم توسعه. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۳۱(۸)، ۳۶۵-۳۸۷.

کریمی، غلامرضا؛ افتخاری، وحید (۱۳۹۲). بررسی برخی معیارهای کیفیت سود حسابداری در چرخه‌های تجاری. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۰(۴)، ۹۳-۱۱۲.

محمدرضائی، فخرالدین؛ محمدرضائی، مهدی (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابرسی. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۴)، ۱-۱۴.

محمدرضایی، فخرالدین؛ مهربانپور، محمدرضا (۱۳۹۵). نوع گزارش و تعداد بندهای حسابرسی، اثر رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۵(۱۷)، ۶۵-۷۷.

- محمدی اصل، نسرین؛ منصورفر، غلامرضا؛ شهبازی، کیومرث (۱۳۹۷). بررسی رفتار کیفیت سود در چرخه‌های تجاری با استفاده از روش رگرسیونی انتقال ملایم پانلی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵(۱)، ۱۱۳-۱۳۴.
- نوروزی نصر، حسین؛ مرادزاده فرد، مهدی؛ شکری، اعظم (۱۳۹۸). تأثیر مالکیت شرکت‌های سرمایه‌گذاری بر نقدشوندگی سهام. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۱(۴۲)، ۲۳-۴۵.
- وارسته، حامد؛ دلخواه، جلیل؛ یزدانی، حمیدرضا (۱۳۹۸). استراتژی‌های بازاریابی و فروش مناسب در دوران رکود اقتصادی. *مدیریت بازرگانی*، ۳(۱۱)، ۴۵۹-۴۸۴.

## References

- Aghaei, M. A., Sirghani, S. & Arafizadeh, S. (2017). Investigating the Impact of Free Cash Flow and Growth Opportunities on the Disclosure and Concurrency Quality of Stock Returns. *Journal of Empirical Accounting Research*, 7(1), 121-140. (in Persian)
- Akrami Moghaddam, E. (2016). Barriers to Risk-Based Auditing. *Management and Accounting Research Monthly*, (29), 86-95. (in Persian)
- Alexeyeva, I., Svanström, T. (2015). The impact of global financial crisis on audit and non-audit fees. *Managerial Auditing Journal*, 30(4), 302-323
- Amiri, H., & Mohammadi Kh.H. (2012). Analysis of Relationship between Debt Financing and Earnings Quality. *Financial Accounting Research Quarterly*, 16(10), 61-81. (in Persian)
- Asthana, S. C., & Boone, J. P. (2012). Abnormal audit fee and audit quality. *A Journal of Practice & Theory*, 31(5), 1-22.
- Bala, H., Amran, N.A., Shaar, H. (2018). Audit Fees and Financial Reporting Quality: Study of Listed Companies in Nigeria. *International Review of Management and Business Research*, 7(2), 482- 489.
- Beswick, P. (2013). *Remarks at the AICPA 2013 Conference on Current SEC and PCAOB Developments Chief Accountant*. Office of the Chief Accountant US Securities and Exchange Commission. Available in: <https://www.sec.gov/news/speech/2013-spch121113pb>
- Blandón, J. G., & Bosch, J. M. (2013). Audit firm tenure and qualified opinions: New evidence from Spain. *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review*, 16(2), 118-125.
- Callen, J., Khan, L. & Lu, H. (2011). Accounting Quality, Stock Price Delay and Future Stock Returns. *Contemporary Accounting Research*, 20(20), 1-27.
- Cao, Q., Minetti, R., Olivero, M. & Romanini, G. (2020). Recessions and recoveries: Multinational banks in the business cycle. *Journal of Monetary Economics*, 12(3), 128-142.
- Caramanis, C., & Lennox, C. (2008). Audit effort and earnings management. *Journal of Accounting and Economics*, 45(1), 116-138.
- Carson, E. & Fargher, N. (2007). Note on audit fee premiums to client size and industry specialization. *Accounting & Finance*, 47(3), 423-446.

- Chen, H., Chen, J.Z., Lobo, J.G. & Wang, Y. (2011). Effects of Audit Quality on Earnings Management and Cost of Equity Capital: Evidence from China. *Contemporary Accounting Research*, 28(3), 892-925.
- 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.
- Datar, S.M., Feltham, G.A. & Hughes, J.S. (1991). The Role of Audits and Audit Quality in Valuing New Issues. *Journal of Accounting and Economics*, 14 (1), 3-49.
- Deangelo, L. (1981). Auditor independence, "low balling", and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 113-127.
- Ding, Y., Zhang, H. and Zhang, J. (2007). Private vs. state ownership and earnings management: evidence from Chinese listed companies. *Corporate Governance: an International Review*, 15, 223-238.
- Dopuch, N., & King, R. (1996). The effects of lowballing on audit quality: An experimental. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 11(1), 147-162.
- Dye, R. A. (1991). Informationally Motivated Auditor Replacement. *Journal of Accounting and Economics*, 14 (2), 347-374.
- Egbunike, CH, F & Odum, A. (2018). Board leadership structure and earnings quality: Evidence from quoted. *Asian Journal of Accounting Research*, 3(1), 82-111.
- Ettredge, M., Li, C., & Emeigh, E. (2014). Fee pressure and audit quality. *Accounting, Organizations and Society*, 39, 247-263.
- Flanigan, J. (2002). *Anderson's pain will strengthen system*. Los Angeles Times. Available in: <https://www.latimes.com/archives/la-xpm-2002-mar-24-fi-flan24-story.html>
- Geiger, M., Raghunandan, K., & Riccardi, W. (2014). The global financial crisis: U.S. bankruptcies and going-concern audit opinions. *Accounting Horizons*, 28(1), 59-75.
- Gholami Gifan, S. & Salehi, M. (2019). Investigating the Relationship Audit Market Monopoly and Fees and Audit Quality Considering 99 of the Fifth Development Law. *Experimental Accounting Research*, 31, 365-387. (in Persian)
- Glater, J. (2002). *Audit firms await fallout and windfall*. The New York times, March 14.
- Habib, A., Bhuiyan, M., & Islam, A. (2013). Financial distress, earnings management and market pricing of accruals during the global financial crisis. *Managerial Finance*, 39(2), 155-180.
- Hassanzadeh, S. & Baradaran Hassanzadeh, R. (2017). Accounting information quality and unexplained audit fees on restatement of financial statements. *Auditing Knowledge*, 17(67), 123-145. (in Persian)
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., & Wallage, P. (2005). *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing*, (2nd Ed). England: Prentice-Hall.
- Hoitas, R., Markelevich, A & Barragato, C. A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 22, 761-786.

- Izadpour, M., Nikomram, H. (2018). Explain the asymmetric behavior of costs based on the simultaneous timing of political and business cycles. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 7( 27), 231-246. (in Persian)
- Jahmani, Y., Niranjan, S. & Toney S. (2016). Earnings Management in Recession and Recovery Periods. *The Journal of Applied Economic Research*, 10 (2), 1-17.
- Karami, GH & Eftekhari, W. (2013). Investigating some criteria for accounting profit quality in business cycles. *Accounting and Auditing Reviews*, 20(4), 12-13. (in Persian)
- Khajavi, Sh., Ghadirian, A., Mohammad, H. (2015). Investigating the Impact of Earnings Quality on the Restatement of Financial Statements. *Accounting Advances*, 7(2), 59-84. (in Persian)
- Leary, M. T., & Roberts, M. R. (2008). The Pecking order, debt capacity, and information asymmetry. *Working Paper*, Cornell University.
- Mohammad Rezaie, F. & Mehrabanpour, M. R. (2016). Type of Report and Number of Audit Clauses, Ranking Effect of Trusted Audit Institutions. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 2(17), 65-77. (in Persian)
- MohammadiAsl, N., Mansourfar, Gh., & Shahbazi, K. (2018). Investigation of Earnings Quality Behavior in Business Cycles Using Gentle Panel Transmission Regression. *Accounting and Auditing Reviews*, 25(1), 113-134. (in Persian)
- Mohammad Rezaei, F. & Mohd-Saleh, N. (2017). Auditor switching and audit fee discounting: the Iranian experience. *Asian Review of Accounting*, 25 (3), 335-360.
- Mohammad Rezaei, F., Moh-Saleh, N., & Ahmed, K. (2018). Audit firm ranking, audit quality and audit fees: Examining conflicting price discrimination views. *The International Journal of Accounting*, 20(1), 87- 100.
- Mohammad Rezaie, F. & Mohammad Rezaie, M. (2015). The Ranking of Trusted Audit Institutions & Securities & Auditing Quality. *Accounting Knowledge and Management Audit*, 4(14), 1-14. (in Persian)
- Mouselli, S., Jaafar, A., Hussainey, KH. (2012). Accruals quality vis-à-vis disclosure quality: Substitutes or complements? *The British Accounting Review*, 44(1), 36-46
- Muzatko, S. & Teclezion, M. (2016). The Relationship between Audit Fees and Earnings Quality of Financial Institutions. *Journal of Accounting and Finance*, 16(5), 736-753.
- Nowruz Nasr, H., Moradzadeh Fard, M. & Shokri, A. (2019). The Impact of Investment Firm Ownership on Stock Liquidity. *Financial Accounting and Auditing*, 11(42), 23-45. (in Persian)
- Oradi, J., Nasirzadeh, F., & Hesarzadeh, R. (2018). The Impact of Competition in the Audit Market on Auditing Fees: The Role of Auditing Market. *Accounting Advances*, 10(2), 1-29. (in Persian)
- Orlik, R. (2011). *Lords accuse auditors of "dereliction of duty" accountancy age*. Available at <http://www.accountancyage.com/aa/news/2038452/lords-accuseauditors-dereliction-duty>.
- Osmani, R. & Deari, F. (2016). Firms' financial performances and economic recession: evidence from Macedonian listed companies. *Economic Sciences*, 9(58), 201-210.

- Paulo, E., & Mota, R.H. (2019). Business cycles and earnings management strategies: a study in Brazilian public firms. *Revista Contabilidade & Finanças*, 30(80), 1460-1478.
- Petersen, M.A. (2009). Estimating standard errors in finance panel data sets: comparing approaches. *The Review of Financial Studies*, 22(1), 435-480.
- Rifai, R., Samati, M., Ghobadi, S. (2019). Simulation of the Impact of Factors Affecting the Economic Recession in Iran: A Comparison of Monte Carlo and Bayesian Markov Chain Approaches. *Journal of Economic Growth and Development Research*, 9 (36), 95-108.
- Safarzadeh, M. H. & Vahedian, R. (2017). The Impact of the Global Financial Crisis on Earnings Quality. *Journal of Accounting Knowledge*, 8(4), 37-64. (in Persian)
- SahbaiGherghi, E., Larry Dasht Bayaz, M. & Fakoor Saghieh, A. M. (2019). Auditor's report and audit fees: The role of business strategies. *Accounting and Auditing Reviews*, 4, 543-517. (in Persian)
- Sajjadi, H, Tucker, R. & Mahmoudi, A. (2011). The relationship between institutional investors and earnings quality. *Journal of Accounting Studies*, 29, 137-137. (in Persian)
- Sarlak, N., Faraji, O., Izadpour, M. & Joudaki, Ch Z. (2018). CEO Over-confidence and Corporate Cash Holdings: Emphasizing the Moderating Role of Audit Quality. *Accounting and Auditing Reviews*, 25(2), 199 -214. (in Persian)
- Sloan, R. (1996). Do stock prices fully reflect information in accruals and cash flows about future earnings? *The Accounting Review*, 71, 289-315.
- Stanley, J. Brandon, D. & McMillan. (2015). Does lowballing impair audit quality? Evidence from client accruals surrounding analyst forecasts. *Journal of Accounting & Public Policy*, 34(6), 625-645.
- Tomy R.E. (2012). Earnings Persistence over the Business Cycle. *Working Paper*. Stanford University.
- Türegün, N. (2019). Does financial crisis impact earnings management? Evidence from Turkey. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 31(1), 64-71.
- Varasteh, H., Delkhah, J., Yazdani, H. R. (2019). Appropriate marketing and sales strategies during the recession. *Commercial Management*, 11(3), 459-484. (in Persian)
- Yi Lu, L., Wu, H., & Yu, Y. (2017). Investment-Related Pressure and Audit Risk. *Auditing A Journal of Practice & Theory*, 36(3), 137-157.