

## اثر خرید اظهار نظر حسابرسی بر حق الزحمه غیر عادی بالای حسابرسی؛ شواهدی از بخش خصوصی

قدرت الله وحدتی

گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران.  
vahdati65@iau.ac.ir

سید حسین حسینی

گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران.  
(نویسنده مسئول)  
H.Hoseiny@iau.ac.ir

محمد حامد خان محمدی

گروه حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران.  
khanmohammadi.mh@iau.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۳/۰۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۸/۳۰

### چکیده

حق الزحمه بالای حسابرسی می تواند وابستگی اقتصادی میان حسابرس و صاحبکار ایجاد کند. این موضوع، امکان دارد تردیدی اساسی درباره استقلال حسابرس فراهم آورد. زیرا ممکن است حسابرس برای حفظ مشتری و کسب حق الزحمه بیشتر، گزارش مطلوبتری ارائه دهد. این مقاله قصد دارد تا به بررسی اثر خرید اظهار نظر حسابرسی بر حق الزحمه غیرعادی حسابرسی در بخش خصوصی بپردازد. دوره زمانی تحقیق یک دوره ده ساله شامل سال های ۱۳۹۲ الی ۱۴۰۱ می باشد. نتایج پژوهش نشان می دهد خرید اظهار نظر حسابرسی، لگاریتم موجودی ها و حسابهای دریافتنی، نسبت بدهی ها به دارایی ها، اندازه شرکت و استقلال اعضاء هیئت مدیره با حق الزحمه غیر عادی حسابرسی رابطه ای معنی دار وجود دارد. بر اساس یافته های پژوهش، خرید اظهار نظر حسابرسی رابطه ای مثبت و معنی دار با حق الزحمه غیرعادی حسابرسی دارد. یعنی هر چه خرید اظهار نظر حسابرسی افزایش یابد، احتمال پرداخت حق الزحمه غیرعادی حسابرسی افزایش می یابد. از اینرو می توان گفت شرکت هایی که اقدام به خرید اظهار نظر حسابرسی می کنند تمایل دارند حق الزحمه حسابرسی بیشتری به موسسات حسابرسی پرداخت کنند. هم چنین نسبت بدهی و اندازه شرکت رابطه ای مستقیم و معنی دار با حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و نسبت استقلال اعضاء هیئت مدیره و لگاریتم موجودی ها و حسابهای دریافتنی رابطه معکوس و معنی دار با حق الزحمه غیر عادی حسابرسی دارد.

**واژه های کلیدی:** حق الزحمه حسابرسی، حق الزحمه غیر عادی حسابرسی، خرید اظهار نظر حسابرسی.

## ۱- مقدمه

جهانی شدن تجارت، رقابت در بازار محصولات را افزایش داده است. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات خود با کیفیت هرچه بهتر به بازار را بیشتر دریافتند و برای رقابت بر پایه ای به غیر از حق الزحمه، مؤسسات حسابرسی به دنبال متفاوت کردن خدماتشان هستند. لذا کیفیت حسابرس از اهمیت ویژه ای نزد استفاده کنندگان برخوردار است. روند خصوصی سازی با اجرای اصل ۴۴ قانون اساسی شتاب نسبتاً بیشتری گرفته و بیش از دو دهه است که با تشکیل جامعه حسابداران رسمی، حرفه حسابرسی خصوصی سازی شده است. پژوهشگران بیان می دارند که خصوصی سازی بازار حسابرسی، می تواند استقلال حسابرس را مورد تهدید قرار دهد و از کیفیت حسابرسی کاسته شود.

قیمت گذاری خدمات حسابرسی یکی از موضوعات مورد بحث مجامع حرفه ای و مؤسسات حسابرسی بوده است. با آزاد سازی بازار حسابرسی و تشکیل مؤسسات حسابرسی خصوصی جدید، رقابت میان مؤسسات مذکور افزایش یافته و این امر باعث شده است تا نگرانی هایی درباره نرخ شکنی برخی مؤسسات حسابرسی به وجود آید (صالحی و همکاران، ۱۴۰۱). از آنجا که صورت های مالی شرکت ها در ایران توسط حسابرسان بخش دولتی و خصوصی انجام می گیرد و این تفکیک ارائه خدمات حسابرسی از سال ۱۳۸۰ با تاسیس جامعه حسابداران رسمی اتفاق افتاده است، در حال حاضر رقابت بین حسابرسان به دلیل اختلاف در ارائه خدمات حسابرسی در قیاس با دوره های قبلی شدت یافته و بر اساس قوانین و مقررات جدید جمهوری اسلامی ایران (قانون ارتقاء سلامت اداری و مبارزه با فساد و قانون مبارزه با پولشویی، ۱۳۹۰ و الزام های سازمان بورس اوراق بهادار ایران در این جهت) مسئولیت اجتماعی حسابرسان در مقایسه با قبل افزایش یافته است.

فعالیت های صورت گرفته در کشور برای حسابرسان متناسب با توان و ظرفیت آن ها نیست، درگیر شدن و رقابت در مناقصه ها، قیمت شکنی به منظور جذب کار و تلاش های بعدی برای حفظ آن از عمده مخاطرات حرفه حسابرسی در حال حاضر است. از طرفی کوچک بودن بازار کار حسابرسی و نبود ناظر مالی مستقل از جریان حرفه حسابرسی از محدودیت های دیگر در بازار حسابرسی ایران است (نادریان ۱۳۹۵). شواهد نشان می دهد که با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و خصوصی شدن حسابرسی، رقابت در بازار حسابرسی بیشتر شده و این موضوع منجر به افزایش تغییر حسابرس و افزایش اظهار نظر تعدیل نشده

(مقبول) شده است. این موضوع این نگرانی را بوجود آورده است که خصوصی سازی حسابرسی، استقلال حسابرس را کاهش و باعث شود ظهور پدیده خرید اظهار نظر شده است (بنی مهد، ۱۳۹۰). اگر هدف حسابرسی را ارتقای سودمندی اطلاعات صورت های مالی برای تصمیم گیری استفاده کنندگان فرض کنیم، در آن صورت ظهور پدیده خرید اظهار نظر، می تواند تنزل اعتبار و حیثیت حرفه حسابرسی را به همراه داشته باشد. اگر حسابرس نتواند نقش خود را در اعتبار بخشی به صورت های مالی به درستی انجام دهد، در آن صورت حسابرس وظیفه خود را در رفع تضاد میان منافع استفاده کنندگان اطلاعات به ویژه سرمایه گذاران بالفعل و بالقوه و تهیه کنندگان اطلاعات، عمل ننموده است. موضوع رقابت در حرفه حسابرسی همواره مورد توجه پژوهشگران بوده است. شواهد و پژوهش های قبلی نشان می دهند که میان حق الزحمه حسابرس و نوع اظهار نظر حسابرس رابطه مستقیم وجود دارد (اسپاتیس و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۷) و (گریفین و لونت<sup>۲</sup>، ۲۰۱۱).

حق الزحمه بالای حسابرسان می تواند آن ها را از لحاظ اقتصادی به صاحبکاران وابسته سازد و چنین وابستگی موجب عدم استقلال حسابرس گردد و ممکن است بر کیفیت گزارش های حسابرسی تاثیرگذار باشد. آگاهی از ارتباط خرید اظهار نظر حسابرسی با حق الزحمه غیر عادی حسابرسی، می تواند به جامعه حسابداران رسمی کمک کند تا با نظارت مالی بر مؤسسات حسابرسی با افزایش کیفیت گزارشات حسابرسی، اعتبار آنها را بالا ببرد. با رشد رقابت در حرفه حسابرس، مؤسسات حسابرسی، ضرورت ارائه خدمات خود با کیفیت هرچه بهتر و بهای کمتر را بیشتر دریافته و به دنبال بهینه کردن حق الزحمه خود می باشند. بدین جهت هم درآمد خود را حداکثر کنند و هم شرایط رقابتی را از دست ندهند. حداکثر کردن حق الزحمه حسابرسی موجب از دست رفتن استقلال و وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار می شود.

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

## خرید اظهار نظر حسابرس

مطابق با تئوری نمایندگی، مدیران انگیزه های زیادی دارند تا گزارش های حسابرسیشان با اظهار نظر مطلوب ارائه شود؛ آنها تلاش میکنند تا حسابرسی را انتخاب کنند که همجهت با خواسته هایشان رفتار کنند و شک و تردید حرفه ای کمتری نسبت به صورتهای مالی داشته باشند. انتظاراتی که میتواند منجر به پدیده خرید اظهار نظر حسابرس شده و احتمال تقلب در

مؤسسات حسابرسی، ضرورت ارائه خدمات خود با کیفیت هرچه بهتر و بهای کمتر را بیشتر دریافته و به دنبال بهینه کردن حق الزحمه خود می باشند. بدین جهت هم درآمد خود را حداکثر کنند و هم شرایط رقابتی را از دست ندهند. حداکثر کردن حق الزحمه حسابرسی موجب از دست رفتن استقلال و وابستگی اقتصادی حسابرسی به صاحبکار می شود. استفاده کنندگان با بررسی میزان حق الزحمه غیر عادی حسابرسان می توانند به کیفیت گزارش های حسابرسی پی ببرند.

فعالیت های صورت گرفته در کشور برای حسابرسان متناسب با توان و ظرفیت آن های نیست، درگیر شدن و رقابت در مناقصه ها، قیمت شکنی به منظور جذب کار و تلاش های بعدی برای حفظ آن از عمده مخاطرات حرفه حسابرسی در حال حاضر است. از طرفی کوچک بودن بازار کار حسابرسی و نبود ناظر مالی مستقل از جریان حرفه حسابرسی از محدودیت های دیگر در بازار حسابرسی ایران است (نادریان ۱۳۹۵).

هنگامی که درآمد حسابرسی از هزینه انجام حسابرسی کمتر باشد حسابرسان ممکن است تلاش کمتری را صرف انجام حسابرسی کنند که میتواند تاثیر منفی بر کیفیت حسابرسی بگذارد (استنلی و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۵). از طرفی در شرایط وقوع نرخ شکنی حسابرسی ممکن است تلاش کند مشتری را حفظ کرده و سایر خدمات را با حاشیه سود بالا ارائه کند که این امر با اخلاص در استقلال میتواند بر کیفیت حسابرسی تاثیر منفی بگذارد (هابسون و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۹).

#### ارتباط خرید اظهار نظر حسابرسی با حق الزحمه غیر عادی

##### حسابرسی

نظریه ها و تئوری های موجود نشان می دهد که مسئله خرید اظهار نظر حسابرسی از تئوری نمایندگی نشئت میگیرد. تئوری نمایندگی فرض می کند که همه افراد برای منافع شخصی خود عمل میکنند. مطابق با تئوری نمایندگی، مدیران انگیزه های زیادی دارند که گزارش حسابرسی شان با اظهار نظر مطلوب ارائه شود، آنها در جستجوی حسابرسانی هستند که مطابق با خواسته هایشان رفتار کنند و شک و تردید حرفه ای کمتری نسبت به صورت های مالی داشته باشند انتظاراتی که میتواند منجر به پدیده خرید اظهار نظر حسابرسی شده و احتمالاً تقلب در صورت های مالی را افزایش دهد. همچنین مطابق با تئوری نمایندگی مطالعات گذشته نشان می دهند شرکت با پرداخت حق الزحمه غیر عادی اقدام به خرید اظهار نظر حسابرسی می کنند (فانگ

صورت های مالی را افزایش دهد. خرید اظهار نظر، به معنی تغییر حسابرسی از سوی کارفرما به منظور دریافت اظهار نظر بهبود یافته حسابرسی از حسابرسی جدید می باشد. اگر حسابرسی جدید، اظهار نظر حسابرسی را مطابق خواسته کارفرما تهیه کند، به این پدیده فروش اظهار نظر از سوی حسابرسی یا خرید اظهار نظر از سوی مدیریت واحد تجاری می گویند (چن و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶). به طور کلی خرید اظهار نظر حسابرسی به سناریویی اشاره دارد که طبق آن زمانی که حسابرسان فعلی شرکت ممکن است گزارش حسابرسی غیرمقبول صادر نمایند، به دنبال حسابرسانی با نگرش پذیرش بیشتر هستند. به دنبال موفقیت در خرید اظهار نظر حسابرسی، شرکتها میتوانند حسابرسی فعلی را رد نموده و حسابرسانی با پذیرش بیشتر انتخاب نمایند، که در نتیجه آن از صدور گزارش حسابرسی غیرمقبول جلوگیری نمایند (ژانگ زو و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶).

کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا (SEC) خرید اظهار نظر را به عنوان تلاشی برای جستجوی حسابرسی تعریف می کند که از روش های حسابداری که شرکت طراحی کرده تا به هدف گزارش های خود دست یابد، حمایت کند. وجود خرید اظهار نظر بر این فرض استوار است که مدیریت به اظهار نظر حسابرسی که برای مدیریت سودمند نیست اعتراض می کند و مدیریت برای تمدید یا قطع قرارداد با موسسه حسابرسی تامل می کند (لنوکس<sup>۳</sup>، ۲۰۰۲). در این راستا مدیریت سعی می کند راهی را برای دریافت اظهار نظر مطلوب پیدا کند به این تلاش ها خرید اظهار نظر گفته می شود.

##### حق الزحمه غیر عادی حسابرسی

حسابرسی یک فعالیت اقتصادی است و منافع اقتصادی حسابرسی از طریق حق الزحمه تامین میشود. منابع درآمدی مؤسسات حسابرسی از طریق حق الزحمه هایی تأمین میشود که از انعقاد قرارداد با صاحبکاران دریافت میشوند. حسابرسان برای قیمت گذاری خدمات حسابرسی از عوامل گوناگونی استفاده میکنند که در اغلب مطالعات به آن اشاره میشود میتوان به ریسک، حجم و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی را نام برد (ساندر<sup>۴</sup>، ۱۹۹۷).

حق الزحمه بالای حسابرسان می تواند آن ها را از لحاظ اقتصادی به صاحبکاران وابسته سازد و چنین وابستگی موجب عدم استقلال حسابرسی گردد و ممکن است بر کیفیت گزارش های حسابرسی تاثیر گذار باشد. با رشد رقابت در حرفه حسابرسی،

4 sunder  
5 stanley and al  
6 Hobson and al

1 Chen and al  
2 Zhang XU and al  
3 Lennox

و هانگ<sup>۱</sup>، (۲۰۰۸)، (تانگ<sup>۲</sup>، 2011)، (چن و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵) و ناوالین و سیوکوریلا<sup>۴</sup>، (۲۰۱۷).

لینوکس (۲۰۰۳) با استفاده از تئوری نمایندگی نشان دادند که مسئله خرید اظهار نظر حسابرسی از هزینه نمایندگی حاصل می شود. در چنین وضعیتی، مدیران با تحت فشار قرار دادن حسابرسان در تلاش اند تا با اعطای پاداش بیشتر به خواسته هایشان دست یابند. نظریه کارگزاری، حسابرسان را به عنوان نماینده مستقل سهامداران و سایر اشخاص ذینفع در کنترل صحت، قابلیت اتکاء و مربوط بودن اطلاعاتی می شناسد که توسط مدیران واحد تجاری تهیه و ارائه می شود. اما به دلیل آن که کار حسابرسی مستلزم ارتباط نزدیک حسابرسان با مدیران واحد تجاری است، در این نظریه فرض می شود که حسابرسان ممکن است در انجام وظیفه خود، استقلال خود را حفظ نکرده و کار خود را به درستی انجام ندهند و به عبارتی در راستای منافع خود و مدیران عمل نمایند (والکر<sup>۵</sup>، ۲۰۰۳).

مطابق با نظریه وابستگی اقتصادی، حق الزحمه حسابرسی غیر عادی اعم از زیاد یا کم نسبت به حسابرسان قبلی موجب تردید در توانایی و شایستگی حسابرسان در بکارگیری استاندارد های حرفه ای جاری می شود. حق الزحمه بسیار بالا باعث وابستگی اقتصادی حسابرسان به مشتری می شود. میزان روابط اقتصادی بین حسابرسان و مشتری نشان می دهد هرچه پیوند اقتصادی قوی تر باشد کیفیت حسابرسی پایین تر است و استقلال حسابرسان را به خطر می اندازد (فینیتیرانی و همکاران، ۲۰۱۵).

مطابق با نظریه وابستگی اقتصادی حسابرسان به صاحبکار، مدیران به خاطر انگیزه های اقتصادی که به موسسه های حسابرسی پیشنهاد می دهند باعث می شود تا آنها مطابق با اهداف گزارشگری آنها اقدام کنند؛ چنین جریانی وقوع خرید اظهار نظر حسابرسان را آشکار می کند. همچنین، مطابق با نظریه تلاشهای حسابرسان، هنگامیکه مدیران قصد دارند عملکرد نامطلوب خودشان را پنهان کنند حسابرسان را تحت فشار می گذارند تا مطابق با خواسته های آنها رفتار کنند. این امر باعث می شود که حسابرسان تلاشهای کمتری به منظور کاهش ریسک حسابرسی انجام دهند و اظهار نظر مطلوبی صادر نمایند (فخاری و امیری، ۱۴۰۰).

حق الزحمه بالای حسابرسان می تواند آن ها را از لحاظ اقتصادی به صاحبکاران وابسته سازد و چنین وابستگی موجب

عدم استقلال حسابرسان گردد و ممکن است بر کیفیت گزارش های حسابرسی تاثیرگذار باشد. با رشد رقابت در حرفه حسابرسان، موسسات حسابرسی، ضرورت ارائه خدمات خود با کیفیت هرچه بهتر و بهای کمتر را بیشتر دریافته و به دنبال بهینه کردن حق الزحمه خود می باشند. بدین جهت هم درآمد خود را حداکثر کنند و هم شرایط رقابتی را از دست ندهند. حداکثر کردن حق الزحمه حسابرسی موجب از دست رفتن استقلال و وابستگی اقتصادی حسابرسان به صاحبکار می شود. استفاده کنندگان با بررسی میزان حق الزحمه غیر عادی حسابرسان می توانند به کیفیت گزارش های حسابرسی پی ببرند.

### پیشینه پژوهش های خارجی

لیو و هوآنگ<sup>۶</sup> (۲۰۲۴) نشان دادند با تغییر حسابرسان، حق الزحمه حسابرسی نیز تغییر می کند و احتمال بیشتری وجود دارد که حسابرسان اظهار نظر مقبول ارائه نمایند آن ها هم چنین دریافته اند هرگاه نسبت کارشناسان مالی کمیته حسابرسی بالا باشد، احتمال این که حسابرسان با افزایش حق الزحمه، درگیر خرید اظهار نظر شوند، پایین است.

صالح علا و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۲۳) طی تحقیقی در مصر به این نتیجه رسیدند که رابطه ای مثبت و معنی داری بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی و هم چنین رابطه ای مثبت و معنی دار بین کیفیت حسابرسی و ارزش شرکت وجود دارد. علاوه بر این، نویسندگان دریافته اند هرگاه مدت تصدی حسابرسان افزایش یابد، رابطه مثبت بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی کاهش می یابد و هم چنین نشان دادند با کاهش مدت تصدی حسابرسان، رابطه مثبت بین کیفیت حسابرسی و ارزش شرکت قوی تر می گردد.

حسین و وانگ<sup>۸</sup> (۲۰۲۲) استدلال می نمایند که حق الزحمه حسابرسی غیرعادی مثبت، منعکس کننده میزان وابستگی اقتصادی بین حسابرسان و صاحبکار را نشان می دهد. آن ها دریافته اند که حق الزحمه حسابرسی غیرعادی منفی با قدر مطلق اقلام تعهدی (کیفیت حسابرسی) ارتباط معنی دار دارد. آن ها ادعا دارند که حق الزحمه حسابرسی غیرعادی بالا، باعث کاهش کیفیت حسابرسی می شود.

عثمان و همکاران<sup>۹</sup> (۲۰۲۲) دریافته اند مدیران برای افزایش سود عملیاتی شرکت، هزینه های مستمر را در صورت سود و زیان به عنوان هزینه های غیر مستمر طبقه بندی می کنند. آن ها هم

6 Liu and al  
7 Saleh Aly  
8 Hossain and Wang  
9 Usman and al

1 Fang and Hong  
2 Tang  
3 Chen and al  
4 Nawalin and Syukurillah  
5 Walker

تنها شرکت‌هایی که درآمد با کیفیت پایینی دارند، انگیزه‌ای برای خرید اظهار نظر حسابرسی دارند. نتایج نشان داد که در میان شرکت‌هایی با افزایش سودآوری زیاد اما درجه سودآوری پایین، حق الزحمه حسابرسی غیرعادی بالا با اظهار نظر حسابرسی بهتر همراه است.

چوی و چانگ<sup>۵</sup> (۲۰۱۵) دریافتند که شرکت‌های خصوصی که حسابرسان را برای خرید اظهار نظر حسابرسی تغییر می‌دهند، نسبت به شرکت‌هایی که این کار را نمی‌کنند، مقدار بیشتری از اقلام تعهدی اختیاری را نشان می‌دهند.

تانگ (۲۰۱۱) در پژوهش خود به بررسی انگیزه اجتناب از زیان مدیران و خرید اظهار نظر حسابرسی پرداخت و نتیجه تحقیق نشان داد که انگیزه قوی برای اجتناب از زیان اثر تعدیل‌کننده‌ای بر رابطه بین حق الزحمه حسابرسی غیرعادی و خرید اظهار نظر حسابرسی دارد و زمانی که شرکت‌ها زیان‌های متوالی را گزارش می‌کنند، حق الزحمه غیرعادی حسابرسی با خرید اظهار نظر حسابرسی، ارتباط منفی و معناداری دارد بطوریکه اگر شرکت‌ها در سال‌های t-1 و t-2 زیان گزارش کنند با انگیزه قوی تری برای اجتناب از زیان نسبت به سایرین، احتمال بیشتری دارد که حق الزحمه حسابرسی را دستکاری کنند و با حسابرسان متحد شوند تا اظهار نظر حسابرسی مطلوب را به دست آورند.

#### پیشینه پژوهش‌های داخلی

کاظم دخت و حسن زاده برادران (۱۴۰۲) نشان دادند که ارتباط معنی داری میان فشار حق الزحمه حسابرسی و اندازه حسابرسی، دوره تصدی حسابرسی و تخصص حسابرسی در صنعت وجود ندارد. اما میان فشار حق الزحمه و استقلال حسابرسی رابطه‌ای معنی دار و منفی وجود دارد.

نتایج پژوهش وقفی و همکاران (۱۴۰۱) نشان می‌دهد که بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی با جبران آن رابطه معنادار و مثبت وجود دارد، اما تخصص حسابرسی بر رابطه مذکور تأثیر معنی داری ندارد. هم چنین تخفیف حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیر معناداری ندارد.

واعظ و همکاران (۱۴۰۱) نشان دادند حق الزحمه غیرعادی حسابرسی موجب تعدیل رابطه بین آنتروپی صورت‌های مالی و بازده سهام می‌شود. حق الزحمه غیرعادی حسابرسی به عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی باعث ارتقای کیفیت و اعتبار صورت

چنین نشان دادند نسبت حق الزحمه حسابرسی، تخصص مالی کمیته حسابرسی و دفعات جلسات حسابرسی تأثیر منفی و معنی داری بر این رفتار مدیر می‌گذارند.

ژو و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۲) نشان دادند با افزایش پایداری سود شرکت‌ها، حق الزحمه حسابرسی غیرعادی کاهش می‌یابد. پایداری سود تأثیر قابل توجهی بر حق الزحمه حسابرسی غیرعادی مثبت دارد و تأثیر آن بر حق الزحمه حسابرسی غیرعادی منفی مشخص نیست. علاوه بر این، مشخص شد که همبستگی منفی بین پایداری سود و حق الزحمه حسابرسی غیرعادی در شرکت‌های با عدم اطمینان محیطی پایین و شرکت‌های دولتی بیشتر است.

سیوفیان و ویانتی<sup>۲</sup> (۲۰۲۰) در پژوهش خود، تأثیر تأخیر در گزارش حسابرسی، خرید اظهار نظر حسابرسی، ورشکستگی مالی، اهرم مالی و اندازه شرکت بر گزارش حسابرسی تداوم فعالیت را بررسی کردند و نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که تأخیر در گزارش حسابرسی، خرید اظهار نظر حسابرسی، اهرم مالی و اندازه شرکت بر گزارش حسابرسی تداوم فعالیت تأثیر نمی‌گذارد و ورشکستگی مالی تأثیر مثبتی بر گزارش حسابرسی تداوم فعالیت دارد.

سیمامورا و هندارجانتو<sup>۳</sup> (۲۰۱۹) به بررسی اثرات دوره تصدی صاحبکار حسابرسی، تأخیر حسابرسی، خرید اظهار نظر حسابرسی، نسبت نقدینگی، و اهرم بر روی اظهار نظر حسابرسی تداوم فعالیت پرداختند. در این تحقیق مشخص شد که خرید اظهار نظر حسابرسی و اهرم مالی بر اظهار نظر حسابرسی تداوم فعالیت تأثیر می‌گذارد. این نشان می‌دهد که حسابرسی تمایل دارد به شرکت‌هایی که اظهار نظر حسابرسی را می‌خرند و سطح اهرم بالایی دارند، اظهار نظر حسابرسی تداوم فعالیت بدهد، در حالی که دوره تصدی صاحبکار حسابرسی، تأخیر حسابرسی و نسبت نقدینگی بر نظر حسابرسی تداوم فعالیت تأثیری ندارد.

ناوالین و سیوکوریلا<sup>۴</sup> (۲۰۱۷) در تحقیق خود دریافتند که حق الزحمه غیر عادی احتمال دریافت اظهار نظر مطلوب را افزایش می‌دهد و تغییر حسابرسی تأثیری در دریافت اظهار نظر مطلوب ندارد.

زان چانگ<sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۱۵)، در پژوهش خود، به بررسی این پرداخت که آیا یک شرکت پذیرفته شده در بورس می‌تواند با پرداخت حق الزحمه حسابرسی بالاتر به حسابرسی فعلی خود، نظر حسابرسی بهتری به دست آورد؟ با استفاده از داده‌های بازار سرمایه چین برای دوره ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۸، به این نتیجه رسید که

4 Zanchun and al  
5 Choi and Chung

1 Zhou and al  
2 Syofyan and Vianti  
3 Simamora and Hendarjatno

افزایش یابد و اندازه شرکت بزرگتر شود، آنگاه تعداد بندهای حسابداری قبل از بند اظهار نظر افزایش میابد. همچنین طبق نتایج پژوهش هر چه حق الزحمه حسابداری افزایش یابد در آن صورت تعداد بندهای حسابداری افزایش خواهد یافت. رابطه مستقیم میان مدیریت سود و حق الزحمه حسابداری با تعداد بندهای حسابداری قبل از بند اظهار نظر، بیانگر آن است که خصوصی سازی و رقابت در بازار حسابداری می تواند موجب ارتقای وظیفه اعتبار بخشی حسابداری در راستای بهبود کیفیت حسابداری و کیفیت اطلاعات حسابداری شود.

بنی مهد و همکاران (۱۳۹۱) به بررسی اثر حق الزحمه حسابداری بر اظهار نظر حسابرس پرداختند و به این نتیجه رسیدند که حق الزحمه حسابرس رابطه ای مستقیم با صدور گزارش مقبول حسابداری دارد. به بیان دیگر هر چه حق الزحمه افزایش یابد، احتمال صدور گزارش مقبول حسابداری نیز افزایش می یابد. هم چنین نتایج این پژوهش تایید می نماید که هرگاه شرکتی زیان گزارش نماید احتمال صدور گزارش مقبول کاهش می یابد. یعنی رابطه ای معکوس و منفی میان گزارش زیان توسط واحد مورد رسیدگی و اظهار نظر مقبول حسابرس مستقل وجود دارد.

### فرضیه پژوهش

یکی از روش های خرید اظهار نظر پرداخت حق الزحمه غیر عادی به حسابرس است. حق الزحمه حسابداری، پرداختی است که حسابرس در قبال خدمات خود به مشتری دریافت می کند. در این باره لنوکس (۲۰۰۲) معتقد است هنگامی که حسابرس حق الزحمه بالایی دریافت می کند، بیشتر تحت فشار های مدیریت قرار می گیرد تا اظهار نظر مقبول صادر کند. فانگ و هانگ (2008) نشان دادند که حق الزحمه های غیر عادی حسابداری نه تنها بطور معنی دار و مثبتی با احتمال بهبود اظهار نظر حسابرس مرتبط هستند. مطالعات قبلی نشان می دهد خرید اظهار نظر حسابداری می تواند در قالب پاداش هایی به عنوان انگیزه برای کسب اظهار نظر مقبول به حسابرس داده شود (تانگ ۲۰۱۱).

بنابراین فرضیه پژوهش به صورت زیر تبیین می شود:

**فرضیه:** خرید اظهار نظر حسابداری با حق الزحمه غیرعادی حسابداری رابطه مثبت و معنادار دارد.

### روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر با توجه به ماهیت آن، از نوع پژوهش کاربردی و از نظر روش در زمره پژوهش های توصیفی - همبستگی می باشد. مبانی نظری و داده های پژوهش از طریق مطالعات کتابخانه ای

های مالی می شود و شدت رابطه بین آنتروپی صورت های مالی و بازده سهام کاهش یابد.

فخاری و امیری (۱۴۰۰) به بررسی ارتباط خرید اظهار نظر حسابداری و کیفیت حسابداری پرداختند. یافته های پژوهش بیانگر این است که ارتباط معکوس و دو سویه ای میان خرید اظهار نظر حسابرس و کیفیت حسابداری وجود دارد و این ارتباط در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار می باشد.

فخاری و امیری (۱۳۹۹)، با ارائه یک مدل ترکیبی از شاخص های موثر بر خرید اظهار نظر به بررسی تاثیر متغیرهایی مثل تأخیر در ارائه گزارش حسابداری، بهبود در اظهار نظر حسابرس، کاهش بندهای مشروط گزارش حسابرس نسبت به سال قبل، حق الزحمه غیرعادی حسابداری، تغییر مؤسسه حسابداری، تغییر شریک مؤسسه حسابداری، دوره زیاد تصدی مؤسسه حسابداری بر خرید اظهار نظر حسابداری پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که چرخش اجباری حسابرس فرصتی را بوجود می آورد تا مدیران بیشتر به دنبال خرید اظهار نظر حسابداری باشند. دوره بالای تصدی حسابداری انگیزه ای را برای مدیران بوجود می آورد تا وابستگی اقتصادی حسابداری بیشتر شود و مدیران به خواسته های خود از طریق بهبود در اظهار نظر حسابرس دست یابند.

مشهدی قره قیه و همکاران (۱۳۹۸)، در مقاله خود با عنوان "ماکیاولیسم، پول پرستی، فرهنگ مشتری مداری و خرید اظهار نظر حسابداری از سوی صاحبکار" به این نتیجه رسیدند که ویژگی شخصیتی ماکیاولیسم، بیشترین اثر را به طور مستقیم بر رفتار حسابرسان در فروش اظهار نظر را دارد. بعد از آن، مشتری مداری حسابرسان و در نهایت پول پرستی آن ها بر این رفتار تاثیرگذار است. نتیجه دیگر نشان می دهد که پول پرستی، خود به طور مستقیم بر پدیده فروش اظهار نظر از سوی حسابرس تاثیر نمی گذارد، بلکه تاثیر آن به طور غیر مستقیم است.

حاجیها و ابراهیمی (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان "بهبود در اظهار نظر حسابرس و اثرات آن بر تغییرات قیمت و حجم معاملات سهام" دریافتند که، نوع اظهار نظر حسابرس در مورد شرکت منعکس کننده اخبار خوب یا بد در مورد شرکت است و بنابراین بر قیمت و حجم معاملات سهام شرکت تاثیر دارد. نتایج آزمون فرضیه های پژوهش نشان داد که نوع اظهار نظر حسابرس تاثیر مثبت و معنیداری بر قیمت و حجم معاملات سهام شرکت دارد. همچنین مشخص شد که هر چه بهبود میزان در اظهار نظر حسابرس بیشتر باشد، قیمت و حجم معاملات سهام شرکت بیشتر خواهد بود.

بنی مهد و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی ارتباط مدیریت سود و اظهار نظر حسابداری پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می دهد که هر چه مدیریت سود در یک شرکت

زمانی پژوهش یک دوره ۱۰ ساله بین سالهای ۱۳۹۲ لغایت ۱۴۰۱ می باشد. تعداد ۹۱۶ سال-شرکت مشاهده به عنوان داده گزارش های مالی سالیانه شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران به روش غربالگری جمع آوری و مورد آزمون قرار گرفته اند. جدول شماره ۱ نحوه انتخاب نمونه آماری پژوهش را نشان می دهد:

انجام شده است. از آنجایی که این پژوهش در یک محیط واقعی یعنی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران انجام شده است، این پژوهش یک مطالعه میدانی نیز محسوب می شود آزمون فرضیه های تحقیق بر اساس رگرسیون لاجستیک باینری به کمک نرم افزار SPSS شماره ۲۶ انجام شده است. جامعه آماری این پژوهش، شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران است. دوره

جدول شماره ۱- تعیین نمونه آماری

تعداد سال-شرکت ها	شرح
۴۷۱۰	کل سال-شرکت های جامعه پژوهش
(۱۲۴۰)	سال-شرکت هایی که پایان سال مالی آن ها ۲۹ اسفند نیست
(۷۲۰)	سال-شرکت های بیمه، سرمایه گذاری و هلدینگ و بانک ها
(۳۵۰)	سال-شرکتهایی که طی دوره پژوهش به بورس وارد شده اند
(۳۷۰)	سال-شرکتهایی که در دوره زمانی پژوهش از بورس حذف شده اند (توقف نماد)
(۸۲۰)	سال-شرکتهایی که اطلاعات آنها در دوره زمانی پژوهش در دسترس نبوده است
(۲۹۴)	حذف سال-شرکت هایی که حسابرسی آنها دولتی بوده اند
۹۱۶	تعداد نمونه آماری

$$\text{LNFEeit} = a_0 + a_1\text{LNTAit} + a_2\text{SEGit} + a_3\text{LNINVERCit} + a_4\text{FOREIGNit} + a_5\text{LAGLOSSit} + a_6\text{CHGLEVEit} + a_7\text{ZSCOREit} + a_8\text{GROWTHit} + a_9\text{ROEit} + a_{10}\text{BTMit} + a_{11}\text{CHGAUODITit} + a_{12}\text{CHGAINSit} + a_{13}\text{TSEit} + \varepsilon$$

رابطه ۲

مدل پژوهش به منظور آزمون رابطه خرید اظهارنظر حسابرسی و حق الزحمه غیرعادی حسابرسی به صورت رابطه شماره ۱ نوشته می شود:

تعریف عملیاتی متغیرهای رابطه فوق به شرح جدول شماره ۲، تعریف شده اند.

$$\text{Abfeeit} = a_0 + a_1\text{Opsit} + a_2\text{Levit} + a_3\text{Sizeit} + a_4\text{Indp\_Boardit} + a_5\text{Sale\_Growthit} + a_6\text{lagLossit} + a_7\text{Roait} + a_8\text{LnInvercit} + a_9\text{LnAgeit} + \varepsilon$$

پس از بدست آوردن باقی مانده رابطه ۱، به عنوان حق الزحمه غیرعادی حسابرسی، آنها را چارک بندی کرده و به داده های بیشتر چارک ۳ عدد ۱ و به داده های کمتر چارک ۳ عدد ۰ اختصاص داده می شود. به عبارتی حق الزحمه های غیر عادی بالا شناسایی شده و تحت یک متغیر مجازی به آنها عدد ۱ اختصاص داده می شود.

### متغیر وابسته

در این پژوهش (Abfee) دستمزد غیر عادی حسابرسی می باشد که از باقیمانده مدل زیر که توسط پاتریک کروس و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) بکار گرفته شده است به عنوان حق الزحمه غیر عادی حسابرسی به دست می آید:

جدول شماره ۲- تعریف عملیاتی متغیرهای رابطه شماره ۲

متغیر	نماد	تعریف(=)
حق الزحمه حسابرسی	LNFE	لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی
دارایی های شرکت	LNTA	لگاریتم طبیعی دارایی های شرکت.
ترکیب تجاری	SEG	چنانچه شرکت دارای صورت های مالی تلفیقی بود عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰
جمع موجودی ها و حساب های دریافتی	LNINVERC	برابر است لگاریتم طبیعی جمع موجودی ها و حسابهای دریافتی
فروش خارجی (صادرات)	FOREIGN	چنانچه شرکت دارای فروش خارجی باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰

چنانچه شرکت در سال گذشته زیانده باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰	LAGLOSS	زیان خالص
تفاوت تغییرات نسبت اهرم مالی سال جاری نسبت به سال قبل	CHGLEVE	اهرم مالی
این شاخص به وسیله شاخص ورشکستگی زمیچوسکی بدست می آید.	ZSCORE	شاخص ورشکستگی
از طریق تفاوت بین فروش سال جاری و فروش سال قبل محاسبه می گردد.	GROWTH	رشد فروش
برابر است تقسیم سود شرکت بر حقوق صاحبان سهام شرکت	ROE	بازده سرمایه
برابر است با تقسیم ارزش دفتری به ارزش بازار شرکت	BTM	نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار
چنانچه حسابرس شرکت نسبت به سال قبل تغییر کرده باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰	CHGAUDIT	تغییر حسابرس
چنانچه موسسه حسابرسی نسبت به سال قبل تغییر کرده باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰	CHGAINS	تغییر موسسه حسابرسی
چنانچه سهام شرکت در بازار بورس معامله شود عدد ۱ و در غیر اینصورت عدد ۰	TSE	نوع بازار سهام

### متغیر مستقل

تفاوت میان این دو متغیر میزان تمایل صاحبکار به خرید اظهار نظر مقبول حسابرسی (OPNS) بدست می آید (یعنی : OPNS=ODA-NODA).

رابطه ۳:

$$MAO = a + B1PTRSW + B2PTRSW*MAOLAG + B3MAOLAG + B4ROA + B5LOSS + B6OCF + B7LEV + B8RPTLEND + B9CR + B10SIZE + B11ARINV + B12AGE + B13RET + B14AFR + \varepsilon$$

رابطه ۴:

$$MAO = a + B1MAOLAG + B2ROA + B3LOSS + B4OCF + B5LEV + B6RPTLEND + B7CR + B8SIZE + B9ARINV + B10AGE + B11RET + B12AFR + \varepsilon$$

در روابط ۳ و ۴ متغیرهای مذکور در جدول ۳ تعریف شده اند:

به منظور محاسبه متغیر خرید اظهار نظر حسابرسی (Opns) در تحقیق حاضر به پیروی از لینوکس (۲۰۰۰) دو مدل رگرسیون باینری را در زمینه برآورد اظهار نظر مقبول حسابرس، با (و بدون) فرض تغییر مدیر حسابرسی مورد برآورد قرار می دهیم و در نهایت بر اساس تفاوت احتمالات محاسبه شده توسط مدل های فوق میزان تمایل صاحبکار به خرید اظهار نظر مقبول حسابرسی را محاسبه می نماییم. به طور ویژه مدل اول (رابطه ۳) احتمال صدور اظهار نظر مقبول حسابرسی را با فرض تغییر مدیر حسابرسی (ODA)، به تفکیک سال-شرکت اندازه گیری می کند و مدل دوم (رابطه ۴) احتمال صدور اظهار نظر مقبول حسابرسی را با فرض عدم تغییر مدیر حسابرسی (NODA)، به تفکیک سال-شرکت مورد برآورد قرار می دهد. پس از برآورد باقی مانده روابط فوق و محاسبه دو متغیر ODA و NODA از

جدول ۳: تعریف عملیاتی متغیرهای روابط ۳ و ۴:

تعریف (=)	نماد	متغیر
چنانچه اظهار نظر حسابرس نسبت به صورتهای مالی دوره جاری مقبول باشد برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر خواهد بود.	MAO	متغیر مصنوعی اظهار نظر مقبول حسابرس در دوره جاری
چنانچه اظهار نظر حسابرس نسبت به صورتهای مالی دوره قبل مقبول باشد برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر خواهد بود.	MAOLAG	متغیر مصنوعی اظهار نظر مقبول حسابرس در دوره قبل
چنانچه مدیر (شریک) حسابرسی شرکت در دوره جاری تغییر کرده باشد برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر خواهد بود.	PTRSW	متغیر مصنوعی تغییر مدیر (شریک) حسابرسی صاحبکار
برابر است با سود خالص تقسیم بر کل داراییها در پایان سال.	ROA	نرخ بازده دارایی شرکت
چنانچه شرکت مورد نظر در دوره جاری زیان ده باشد برابر با یک و در غیر اینصورت برابر صفر می باشد.	LOSS	متغیر مصنوعی زیان دهی
برابر است با نسبت جریان نقد عملیاتی به کل دارایی در پایان دوره جاری	OCF	نسبت جریان نقد عملیاتی به کل دارایی
برابر است با ارزش دفتری بدهی ها تقسیم بر ارزش دفتری داراییها.	LEV	نسبت بدهی به کل دارایی
برابراست با وام پرداخت شده به اشخاص وابسته شرکت تقسیم بر کل داراییها.	RPTLEND	وام پرداختی به اشخاص وابسته شرکت
برابر است با ارزش دفتری داراییهای جاری تقسیم بر بدهی های جاری.	CR	نسبت جاری

متغیر	نماد	تعریف(=)
اندازه شرکت	SIZE	برابر است با لگاریتم طبیعی ارزش دفتری داراییهای شرکت در پایان دوره جاری.
نسبت موجودیها و دریافتنیها به کل دارایی	ARINV	برابر است با ارزش دفتری موجودیها و حسابهای دریافتنی تقسیم بر ارزش دفتری داراییها.
سن شرکت	AGE	برابر است با لگاریتم طبیعی تعداد سالهای فعالیت شرکت.
بازده یک سهم عادی	RET	برابر است با تغییرات قیمت بازار یک سهم عادی نسبت به دوره قبل به علاوه سود تقسیمی یک سهم عادی در دوره جاری.
رتبه موسسه حسابرسی	AFR	چنانچه حسابرسی شرکت از حسابرسان رتبه الف سازمان بورس اوراق بهادار باشد برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر می باشد.
احتمال صدور نظر مقبول توسط حسابرسی (با فرض وقوع تغییر مدیر حسابرسی)	ODA	برابر است با احتمال لجستیک محاسبه شده بر اساس رابطه ۳-۲
احتمال صدور نظر مقبول توسط حسابرسی (با فرض عدم وقوع تغییر شریک حسابرسی)	NODA	برابر است با احتمال لجستیک محاسبه شده بر اساس رابطه ۳-۳
میزان تمایل صاحبکار به خرید اظهارنظر مقبول از حسابرسی	OPNS	ODA-NODA

$\text{LnAge} =$  برابر است با سن شرکت

#### متغیرهای کنترلی

$\text{Roa} =$  نسبت سود آوری شرکت مورد رسیدگی حسابرسی، عبارت

است از نسبت سودخالص به جمع داراییها

$\text{Size} =$  اندازه شرکت مورد رسیدگی حسابرسی، که از طریق لگاریتم طبیعی جمع داراییها اندازه گیری می شود.

$\text{Sale-Growth} =$  رشد فروش شرکت که از طریق تفاوت بین فروش سال جاری و فروش سال قبل محاسبه می گردد.

$\text{Lev} =$  ریسک مالی شرکت مورد رسیدگی حسابرسی، عبارت است از نسبت جمع بدهیها به جمع داراییها.

$\text{Indp\_Board} =$  استقلال هیئت مدیره شرکت مورد رسیدگی حسابرسی، عبارت است از درصد هیئت مدیره غیرموظف به کل اعضای هیئت مدیره

$\text{Loss} =$  اگر شرکت در سال قبل زیانده باشد عدد ۱ و در غیر اینصورت عدد ۰

$\text{LnInverc} =$  برابر است با ارزش دفتری موجودیها و حسابهای دریافتنی تقسیم بر ارزش دفتری داراییها

#### تحلیل یافته‌ها

آمار توصیفی داده های پژوهش در جدول شماره ۴ ارائه شده است. این جدول میانگین و میانه متغیرهای کمی پژوهش را نشان می دهد. نزدیک بودن میانه و میانگین متغیرها نشان دهنده نرمال بودن متغیرها است. هم چنین جدول شماره ۴ نشان می دهد که شرکت هایی که زیان گزارش نموده اند نیز در حدود ۱۶ درصد مشاهدات می باشد.

قبل از آزمون فرضیه تحقیق، همبستگی میان متغیرهای توضیحی مدل مورد بررسی قرار می گیرد. جدول شماره ۵ و همبستگی میان متغیرهای توضیحی مدل پژوهش را نشان می دهد. نتایج جدول مذکور بیانگر آن است که بیشترین همبستگی معنی دار میان اهرم مالی شرکت و لگاریتم موجودیها و حسابهای دریافتنی برابر ۶۹ درصد است، می توان گفت که همبستگی حاد میان متغیرهای پژوهش وجود ندارد.

جدول شماره ۴-آمار توصیفی

شرح	Abfee	OPNS	Roa	Size	Sale-Growth	Lev	Indp_Board	Loss	LnInverc	LnAge
میانگین	0/4	-3E-6	0/11	14/26	0/43	0/6	0/72	0/16	0/93	3/63
میانه	۰	0/01	0/10	13/4	0/27	0/56	0/8	۰	0/72	3/7
انحراف معیار	0/49	0/01	0/18	0/17	1/98	0/41	0/16	0/37	1/07	0/39
حداقل	۰	-0/02	-1/2	-1/89	-۱	0/03	0/2	۰	0/03	2/56
حداکثر	۱	0/01	0/7	1/6	56/1	3/98	۱	۱	14/2	4/25

جدول شماره ۵- ضریب همبستگی

متغیر	OPNS	Roa	Size	Sale-Growth	Lev	Indp_Board	Loss	LnInverc	LnAge
OPNS	۱								
Roa	۰/۰۳	۱							
Size	۰/۰۲	۰/۲۲*	۱						
Sale-Growth	۰/۰۲	۰/۱۱*	۰/۰۵۴	۱					
Lev	۰/۰۳	۰/۰۶*	۰/۰۴	۰/۰۶	۱				
Indp_Board	۰/۰۳	۰/۰۵	۰/۰۰۱۸	۰/۰۰۶	۰/۰۳۴	۱			
Loss	۰/۰۳	۰/۰۶۹*	۰/۰۴۶	۰/۰۳۴	۱		۱		
LnInverc	۰/۰۲	۰/۰۵۴	۰/۰۴۶	۱				۱	
LnAge	۰/۰۴	۰/۰۴۵	۱						۱

\* معنی داری در سطح ۰/۰۵

آزمون فرضیه پژوهش بر اساس رگرسیون چند متغیره لاجستیک باینری انجام شده است. جدول شماره ۶ نتایج آزمون مذکور را نشان می دهد. مطابق نتایج این جدول از آنجایی که سطح معنی داری خرید اظهار نظر حسابرسی برابر ۴ درصد و کمتر از ۵ درصد است، بنابراین می توان ادعا نمود که در سطح ۹۵ درصد میان خرید اظهار نظر حسابرسی و حق الزحمه غیر عادی بالا، رابطه ای معنی دار وجود دارد و چون ضریب خرید اظهار نظر حسابرسی مثبت است، می توان گفت که این رابطه مثبت می باشد. یعنی با افزایش خرید اظهار نظر حسابرسی توسط شرکت، احتمال پرداخت حق الزحمه غیر عادی بالا نیز افزایش می یابد. از این رو، فرضیه پژوهش تایید می شود. هم چنین این جدول نشان می دهد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، استقلال هیئت مدیره و لگاریتم طبیعی موجودی ها و حسابهای دریافتی رابطه ای منفی و معنی دار با حق الزحمه حسابرسی غیرعادی دارند و متغیرهای اندازه شرکت و اهرم مالی رابطه ای مثبت و معنادار با حق الزحمه حسابرسی غیرعادی دارند. بقیه متغیرهای پژوهش نیز رابطه ای معنی دار با حق الزحمه حسابرسی غیرعادی ندارند. هم چنین آماره کای دو مدل برابر ۶۱.۳ و سطح معنی داری آن زیر ۵ درصد و برابر صفر است. این موضوع به این معنی است که نقش متغیرهای توضیحی مدل در تغییر نسبت احتمالات متغیر حق الزحمه حسابرسی غیرعادی با اهمیت و مورد تایید است. هم چنین ضریب تعیین مدل برابر ۹ درصد و درصد پیش بینی مدل نیز برابر ۶۳ درصد و بالا می باشد.

آزمون فرضیه پژوهش بر اساس رگرسیون چند متغیره لاجستیک باینری انجام شده است. جدول شماره ۶ نتایج آزمون مذکور را نشان می دهد. مطابق نتایج این جدول از آنجایی که سطح معنی داری خرید اظهار نظر حسابرسی برابر ۴ درصد و کمتر از ۵ درصد است، بنابراین می توان ادعا نمود که در سطح ۹۵ درصد میان خرید اظهار نظر حسابرسی و حق الزحمه غیر عادی بالا، رابطه ای معنی دار وجود دارد و چون ضریب خرید اظهار نظر حسابرسی مثبت است، می توان گفت که این رابطه مثبت می باشد. یعنی با افزایش خرید اظهار نظر حسابرسی توسط شرکت، احتمال پرداخت حق الزحمه غیر عادی بالا نیز افزایش می یابد. از این رو، فرضیه پژوهش تایید می شود. هم چنین این جدول نشان می دهد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، استقلال هیئت مدیره و لگاریتم طبیعی موجودی ها و حسابهای دریافتی رابطه ای منفی و معنی دار با حق الزحمه حسابرسی غیرعادی دارند. بقیه متغیرهای پژوهش نیز رابطه ای معنی دار با حق الزحمه حسابرسی غیرعادی ندارند. هم چنین آماره کای دو مدل برابر ۶۱.۳ و سطح معنی داری آن زیر ۵ درصد و برابر صفر است. این موضوع به این معنی است که نقش متغیرهای توضیحی مدل در تغییر نسبت احتمالات متغیر حق الزحمه حسابرسی غیرعادی با اهمیت و مورد تایید است. هم چنین ضریب تعیین مدل برابر ۹ درصد و درصد پیش بینی مدل نیز برابر ۶۳ درصد و بالا می باشد.

جدول شماره ۶-آزمون فرضیه ها

مقدار تابع نمایی	سطح معنی داری	درجه آزادی	آماره والد	خطای استاندارد	ضرایب	
0/04	0/014	۱	5/9	1/3	-3/19	مقدار ثابت
387	0/04	۱	3/6	9/2	17/4	خرید اظهار نظر حسابرسی
0/46	0/18	۱	1/78	0/59	0/77	بازده دارایی
1/244	0/001	۱	11/8	0/063	0/218	اندازه شرکت
0/88	0/36	۱	0/823	0/14	0/128	رشد فروش
2/08	0/02	۱	5/212	0/32	0/73	اهرم مالی
0/289	0/009	۱	6/74	0/478	1/24	استقلال هیئت مدیره
1/408	0/16	۱	1/96	0/244	0/34	زیانده بودن شرکت
0/63	۰.۰۰	۱	8/15	0/158	-0/45	لگاریتم موجودی ها و حسابهای دریافتی
1/22	0/294	۱	1/10	0/192	0/20	سن شرکت
	۰.۰۰				۰.۶۱۳	آماره کای دو
Overall Percentage = 0/63				Nagelkerke R2=0/09		

تذکر: اثرات سال در آزمون فرضیه لحاظ شده است

## بحث و نتیجه گیری

این پژوهش رابطه میان خرید اظهار نظر حسابرسی و حق الزحمه غیر عادی را مورد بررسی قرار می دهد. شواهد پژوهش تایید می نماید که خرید اظهار نظر حسابرسی، احتمال پرداخت حق الزحمه غیر عادی بالا به حسابرس را افزایش می دهد. یافته های این مقاله با نتایج پژوهش ناولین و سیوکوریلا (۲۰۱۷) و زان چانگ (۲۰۱۵) مطابقت دارد. آنها نشان دادند که شرکت هایی که گزارش حسابرسی آنها مطلوب است، حق الزحمه بالایی به حسابرسان پرداخت می کنند. این موضوع را می توان این گونه تفسیر نمود که حق الزحمه بالای حسابرس، حسابرسان را از لحاظ اقتصادی به صاحبکاران وابسته نموده است. این وابستگی می تواند موجبات عدم استقلال حسابرس را فراهم آورد و تاثیر منفی بر کیفیت گزارش های حسابرسی داشته باشد.

یافته های این پژوهش را می توان این گونه تفسیر نمود که موسسات حسابرسی می دانند که ریسک خرید اظهار نظر بالا است، از این رو برای جبران این ریسک، حق الزحمه حسابرسی بالاتری را از صاحبکار مطالبه می نمایند. این موضوع را می توان ناشی از افزایش رقابت در بازار حسابرسی دانست. افزایش موسسات حسابرسی بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی و در نتیجه گسترش رقابت در بازار حسابرسی کشور موجب شده است تا موسسات حسابرسی برای حفظ مشتری، به پدیده خرید اظهار نظر روی آورند. این پدیده اثرات نامساعدی از جمله کاهش استقلال حسابرس و تهدیدی برای تنزل کیفیت حسابرسی گردد. هم چنین شواهد این پژوهش نشان داد رقابت در مناقصه ها، قیمت شکنی به منظور جذب کار و تلاش های بعدی برای حفظ مشتری از مخاطرات کاهنده کاهنده کیفیت حسابرسی است. با توجه به یافته های این مقاله به قانون گذاران حرفه حسابرسی پیشنهاد می شود تا در تدوین دستورالعمل حق الزحمه حسابرسی، قیمت گذاری خدمات حسابرسی را به گونه ای تعیین نمایند که باعث ایجاد حق الزحمه های غیر نرمال نگردد.

## فهرست منابع

بنی مهد بهمن (۱۳۹۰)، بررسی عوامل تاثیرگذار بر اظهار نظر مقبول حسابرس، فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال چهارم، شماره ۱۳، صص ۵۹-۸۳.

امیری، اسماعیل و فخاری، حسین. (۱۴۰۰)، خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی: با رویکرد الگوی معادلات هم زمان، دانش حسابرسی، دوره ۲۱، شماره ۸۲، صص ۲۷-۵۸.

امیری، اسماعیل و فخاری، حسین. (۱۴۰۰)، خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت حسابرسی: الگوی معادلات همزمان، نشریه حسابداری مالی، شماره ۴۹، ۱۱۰-۱۳۸.

امیری، اسماعیل و فخاری، حسین. (۱۳۹۹)، شاخص ترکیبی برای خرید اظهارنظر حسابرس مبتنی بر فن تحلیل ممیزی، بررسی های حسابداری و حسابرسی دوره ۲۷، شماره ۱، صص ۳۱-۱.

امیری، اسماعیل و فخاری، حسین. (۱۳۹۹)، علل و پیامدهای خرید اظهارنظر حسابرس، مطالعات حسابداری و حسابرسی، دوره ۹، شماره ۳۶، صص ۲۶-۵.

صالحی، تابنده؛ ناظمی، امین؛ نمازی، نویدرضا. (۱۴۰۱)، تدوین الگوی نرخ شکنی در حسابرسی نخستین با استفاده از نظریه پردازی زمینه ای، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۴، صص ۳۱-۸۱.

مشهدی قره قیه، هادی؛ بنی مهد، بهمن؛ فرقاندوست حقیقی، کامبیز؛ مرادزاده فرد، مهدی. (۱۳۹۸)، ماکیاولیسم، پول پرستی، فرهنگ مشتری مداری و خرید اظهار نظر حسابرسی از سوی صاحبکار. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۸، شماره ۲۹، صص ۱۶۱-۱۷۴.

حاجیها، زهره و ابراهیمی، محمد رضا. (۱۳۹۵)، بهبود در اظهارنظر حسابرس و اثرات آن بر تغییرات قیمت و حجم معاملات سهام. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۳۰، صص ۶۱-۸۱.

بنی مهد، بهمن؛ حساس یگانه، یحیی؛ یزدانیان، نرگس. (۱۳۹۳)، مدیریت سود و اظهارنظر حسابرس، حسابداری مدیریت، شماره ۲، صص ۱۷-۳۲.

بنی مهد، بهمن؛ مراد زاده فرد، مهدی؛ زینالی، مهدی. (۱۳۹۱)، اثر حق الزحمه حسابرسی بر اظهار نظر حسابرس، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال پنجم، شماره ۱۵، صص ۴۱-۵۲.

نادریان، هوشنگ. (۱۳۹۵)، استقلال حسابرس، دغدغه اصلی. نشریه حسابرس، دوره ۱۸، شماره ۸۴، صص ۲۸-۳۳.

کاظم دخت، فرشید و برادران حسن زاده، رسول. (۱۴۰۲)، ارتباط فشار حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی، پژوهش های حسابرسی حرفه ای شماره ۱۰، صص ۱۳۹-۱۱۶.

وقفی، سید حسام؛ کامران راد، صدیقه؛ برسلانی، سکینه. (۱۴۰۱)، تأثیر تخفیف حق الزحمه حسابرسی بر جریان آن و کیفیت اطلاعات حسابداری با تأکید بر

- Spathis C., Efstathios K., Nanopoulos A., and A. Manolopoulos. 2007. Predicting Qualified Auditor's Opinions: A Data Mining Approach, Department of Accounting Technological Educational Institution of Thessaloniki, Greece, working Paper.
- Stanley, J. D., Brandon, D. M., & McMillan, J. J. 2015. "Does Lowballing Impair Audit Quality?". *Journal of Accounting & Public Policy*, 34(6): 625-645.
- Sunder Shyam ۱۹۹۷, Theory of Accounting and control, South western college publishing PP.3-29
- Syofyan, E., & Vianti, K. O. 2021. GOING CONCERN AUDIT OPINION: THE ROLE OF AUDIT DELAY, OPINION SHOPPING, FINANCIAL DISTRESS, LEVERAGE AND SIZE OF COMPANY. *Jurnal Akuntansi*, 11(3): 235-246.
- Tang, Y. 2011. "Audit fees, motivation of avoiding loss and opinion shopping", *China Finance Review International*, 1(3): 241 – 261.
- Usman, M., Ezeani, E., Salem, R.I.A. and Song, X. 2022, "The impact of audit characteristics, audit fees on classification shifting: evidence from Germany", *International Journal of Accounting & Information Management*, Vol. 30 No. 3, pp: 408-426.
- Walker, M. 2003. Principal/agency theory when some agents are trustworthy. Accounting and Finance Working Paper, Manchester: Manchester Business School, Manchester University.
- Zanchun, X., & Chun, C, and Jianming, Y, 2015. Abnormal Audit Fees and Audit Opinion- Further Evidence from China's Capital Market. *CHINA JOURNAL OF ACCOUNTING RESEARCH*, Vol 3 Issue 1.
- Zhou, X., Lou, P., Wu, Y., Zhang, L., 2022. "Earnings Persistence and Abnormal Audit Fees", *Discrete Dynamics in Nature and Society, opportunism in the choice of buyer-supplier relationships*. *Journal of Accounting Research* ۴۰ (۲): ۲۴۷-۲۷۸.
- نقش تخصص حسابرس، پژوهش های حسابرسی حرفه ای، دوره ۳، شماره ۹، صص ۴۴-۷۰.
- واعظ، سیدعلی؛ مظاهری، اسماعیل؛ منتظر حجت، امیرحسین؛ بنافی، محمد. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر حق الزحمه غیرعادی حسابرسی بر رابطه بین آنتروپی صورت های مالی و بازده سهام. دانش حسابداری، دوره ۱۳، شماره ۳. شماره پیاپی ۵۰، ۱۳۷-۱۶۰.
- Chen, F., Peng, S., Xue, S., Yang Z., and Ye, F. 2016. Do audit clients successfully engage in opinion-shopping? Partner-level evidence. *Journal of Accounting Research* 54(1): 79-112.
- Chen, F., S. Peng, Z. Xue, Z. Yang & F. Ye. 2015. Do Audit Clients Successfully Engage in Opinion Shopping? Partner-Level Evidence. *Journal of Accounting Research* 54(1): 79-112.
- Choi, J.-H., and H. Chung. ۲۰۱۵. "Auditor Change for Audit Opinion Shopping and Impairment of Audit Quality". *Korean Management Review* ۴۴(۶): ۱۴۷۳-۱۵۰۵.
- Fang, J. X., Hong, J. Q. 2008. "Abnormal audit fees and their damage to audit quality", *China Accounting Review*, 6: 425-442.
- Griffin, Paul A. and David H. Lont. 2011. Audit fees around dismissals and resignations: Additional evidence, *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 7: PP. 65-81.
- Hobson, L. J., Marley, R., Mellon, J. M. & Stevens, E. D. 2019. "The Presence and Effect of the Winner's Curse in the Market for Audit Services". *Behavioral Research in Accounting*, 31(2): 73-91.
- Hossain, S., Wang J.J., 2022. Abnormal audit fees and audit quality: Australian evidence *Australian Journal of Management*, Vol. 48(3):596-624.
- Krauss, Patrick & Pronobis, Paul & Zulch, Henning. (2015). Abnormal audit fees and audit quality: initial evidence from the German audit market. *Journal of Business Economics*. 85. 45-84.
- Lennox, C. 2003. Opinion Shopping and the Role of Audit Committees When Audit Firms are Dismissed: The US Experience *Institute of Chartered Accounts of Scotland Edinburgh*
- Lennox, Clive. 2000. Do Companies Successfully Engage in Opinion Shopping? Evidence from the UK. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 29:321-337.
- Liu, W., Huang, H. 2024. Internal Control Opinion Shopping: Does Initial Audit Fee Discounting Matter, *Research in International Business and Finance* 102248, DOI:10.1016/j.ribaf.2024.102248
- Nawalin, R., & Syukurillah, I. A. 2017. The Influence of Abnormal Audit Fee and Auditor Switching Toward Opinion Shopping. *Sriwijaya International Journal of Dynamic Economics and Business*, 1(1): 103-118.
- Saleh Aly, S.A., Diab, A. and Abdelazim, S.I. 2023. "Audit quality, firm value and audit fees: does audit tenure matter? Egyptian evidence", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 16/ No. 63/ Autumn 2027

## **The effect of audit Opinion Shopping on Abnormal Audit Fees: Evidence from the Private Sector**

**Ghodratollah Vahdati**

Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran.  
( vahdati65@iau.ac.ir)

**Seyyed Hossein Hosseini**

Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran.  
Corresponding Author  
(H.Hoseiny@iau.ac.ir)

**Mohammad Hamed Khanmohammadi**

Department of Accounting, Damavand Branch, Islamic Azad University, Damavand, Iran  
(khanmohammadi.mh@iau.ac.ir )

### **Abstract**

High audit fees can create economic dependence between the auditor and the client. This issue may create a fundamental doubt about the auditor's independence. Because the auditor may provide a more favorable audit opinion to maintain the client and earn more fees. This paper aims to investigate the effect of opinion shopping on abnormal audit fees in the private sector. The time period of the research is a ten-year period including the years 1392 to 1401. Theoretical foundations and research data were collected through library studies and the research hypothesis was tested based on multivariate regression. The results of the research show that there is a significant relationship between the opinion shopping, ration of Inventory and accounts receivable, the ratio of liabilities to assets, the size of the company and the independence of the board members with the abnormal audit fees. Based on the findings of the research, the opinion shopping has a positive and significant relationship with the abnormal audit fee. That is, the higher the opinion shopping, the higher the probability of paying an abnormal audit fee. Therefore, it can be said that the companies that opinion shopping tend to pay more audit fees to audit firms. Also, the debt ratio and the size of the company have a direct and significant relationship with the abnormal audit fees, and the independence ratio of the board members and ratio of Inventory and accounts receivable have an inverse and significant relationship with the abnormal audit fee.

**Key Words:** Opinion Shopping, Audit Fees, Abnormal Audit Fees

